

DENETİM STANDARTLARININ DÜNYA VE TÜRKİYE'DE GELİŞİM SÜRECİ

Mahmut YARDIMCIOĞLU (*)

- GİRİŞ

Denetim olgusu ve buna bağlı olarak denetim kelimesi birçok sahada kullanılmaktadır. Muhasebe bilimi de bu olguyu ve kelimeyi bütün diğer disiplinlerden daha fazla kullanmaktadır. İşletme faaliyetlerinin, planlandığı şekilde yerine getirilip getirilmediğinin, kamunun ve ilgililerin koyduğu kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, belli zamanlarda veya ilgili kurum ve kuruluşların lüzumlu gördüğü zamanlarda denetlenmesi zarureti ortadadır.

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetlerinin bizzat kendisinin de sorgulanması önemli bir zarurettir. Denetimin kalitesine ve güvenilirliğine olan güven denetim faaliyetleri için önceden tespit edilmiş bir takım esaslara uymakla mümkündür.

Denetime ilişkin standartlar, denetçiye meslekî sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan ve yol gösteren ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden ayrılmaması gerekir. Denetim standartlarının belirlenmesi anlamında birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş denetim mesleğinin icrası ve denetim elemanlarının uyacakları standartları belirleme yoluna gitmişlerdir.

Anahtar Kelimeler : Denetim, Denetim Standartları, Denetim Faaliyetleri.

ABSTRACT

The fact of auditing and the world auditing are used in variety of fields. The science of accounting uses this fact and word more frequently than the other fields. When the business activities are not made as planned and not performed according to the rules of government and relevant institutions, at this time, it will be a must to inspect those businesses in particular time or the time that the related institutions want.

Since auditing is a question of accuracy, suitability and rationalism it is a necessary must to question the auditing activities. The trust for auditing quality and reliability depends on obeying some principles that are addressed before.

The standards related to auditing are the principles that help the auditor to do his/her professional responsibility and light the way in auditing activities. In order to accept the auditing suitable and reliable, the auditor should not quit following those principles. In determining the standards of auditing, a lot of national and international professional institutions have worked to determine the auditing profession performing and the standards that the auditors should follow.

Key Words : Auditing, Auditing Standards, Auditing Activities.

İşletmelerin en önemli görevlendiren biri öncelikle kamu olmak üzere, toplumun tüm ilgililerine doğru ve güvenilir bilgi vermektir. İşletme faaliyetlerinin, planlandığı şekilde yerine getirilip getirilmediğinin, kamunun ve ilgililerin koyduğu kurallara uygun olarak

(*) Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi, Karaman İİBF, Muhasebe-Finansman ABD, Öğretim Üyesi.

yürütölüp yürütölmediğinin, belli zamanlarda veya ilgili kurum ve kuruluşların lüzumlu gördüğü zamanlarda denetlenmesi zarureti ortadadır.

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetlerinin bizzat kendisinin de sorgulanması önemli bir zarurettir. Denetimin kalitesine ve güvenilirliğine olan güven denetim faaliyetleri için önceden tespit edilmiş bir takım esaslara uymakla mümkündür. Denetime ilişkin standartlar, yapılan denetimin kalitesi için belirlenen kıstaslardır. Bu kıstaslar hem denetçiyi, hem de bir süreç olarak denetimi kapsar.

2. Genel Olarak Denetim Kavramı Ve Fonksiyonları

Denetim olgusu ve buna bağlı olarak denetim kelimesi birçok sahada kullanılmaktadır. Muhasebe bilimi belki de bu olguyu ve kelimeyi bütün diğer disiplinlerden daha fazla kullanmaktadır.

Genel anlamda denetim; iktisadî faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen, sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Başpınar, 2005:35).

Bir başka tanımlama ise benzer olarak, işletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslarla doğruluğunu belirlemek amacıyla, tarafsızlık ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde ilgililere sunulması (Bakır, 2003:2) olarak açıklamıştır.

American Accounting Association bünyesinde faaliyetinde bulunan Committee on Basic Auditing Concepts (Temel Denetim Kavramları Komitesi) ise denetime ilişkin olarak; "Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki bildirimlerle ilgili kanıtların elde edilmesi ve tarafsızca belirlenmiş kıstaslara göre değerlendirmeye tabi tutularak, sonuçların ilgili kişi ve kuruluşlara iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir." şeklinde bir tanımlamada bulunmuştur (The AAA Committee on Basic Auditing Concepts, 1971).

Yukarıdaki denetim tanımlarından hareketle, denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 2000:6)

- Denetim, bir süreçtir.
- Denetim, iktisadî faaliyet ve olaylara ilişkin iddialarla ilgilidir.
- Denetim, önceden belirlenmiş kıstaslara göre hareket eder.
- Denetim, tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek zorundadır.
- Denetim, iddia ve ulaşılan sonuçlarda uygunluğa göre değerlendirmeye tabi tutar.
- Denetim, ilgililere sonucu bildirmek durumundadır.

3. Denetim Türleri

Muhasebe ve Finans literatüründe denetim olgusuna ilişkin sınıflandırmalar çok değişik şekilde yapılabilmektedir.

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılması söz konusu olduğunda, hemen tüm kaynaklar görüş birliği içindedir. İsimlendirme ve ifade etme biçimleri arasındaki küçük farklılıklar da bu farklılığı zedelememektedir. Dolayısıyla konunun iki alt başlık halinde, "denetimin amacı yönünden" ve "denetlenen ile denetçi arasındaki hukukî ilişki yönünden" ele alınarak incelenmesinde bir sakınca yoktur (Güredin; 2000 ve HUD, 2004:11). Bunlar;

3.1. Denetimin Amacı Yönünden

3.1.1. Malî Tabloların Denetimi

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de değinildiği üzere; Malî Tablolar, işletme sahip, ortak, hissedar ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi kurum ve kuruluşları, işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye imkân tanımak, aktifler, pasifler ve bunlardaki değişimler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen, temel ve ek malî tablolarıdır. Mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesine engel olacak sapmaların tespitine yöneliktir. Farklı bir ifadeyle mali tabloların denetimi; mali tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara, önceden belirlenmiş tüm kıstaslara uygunluk derecesini ölçerek güven derecesinin ortaya konmasına yönelik eylemler bütünüdür. Beklenen amaçlar çok farklı olabilmesine rağmen mali tabloların sınırlı, az sayıda ve

bazen de tek olmasının gereği olarak, her türlü ihtiyaca cevap olacak bir tablo düzenlenmiş olabileceğinden, ilgili tablonun her türden talebe cevap verebilecek değişik amaçlarla denetlenmesinden daha doğal bir durum yoktur.

3.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu tür denetimde, muhasebe uygulayıcılarının işletme içinden veya dışından, ilgili kurullarca konan kurallara uyup uymadıklarını araştırılır. Genellikle kamusal denetim elemanlarını ilgilendiren uygunluk denetimi, malî tabloların denetimine de yardımcı olur.

3.1.3. Yönetim Denetimi

Bu denetim türü muhasebeden ziyade daha çok yönetsel uygulamaları konu alır. Yönetsel faaliyetlerin etkinliğini inceleyen, finansal ve muhasebesel karakterde olmayan her türlü konuyu araştırır (Güredin, 2000).

3.2. Denetçi İle İşletme Arasındaki İlişki

Yönünden

Bu sınıflandırma şeklinde esas olan denetçinin işletme personeli olup olmadığına bakılmasıdır. Eğer denetçi işletme personeli değilse, denetçi ile işletmenin denetim faaliyeti için bir araya gelme bağlantısına göre şekillenmektedir. Bu bağlantı ve bağ bazen denetim sözleşmesi ve bazen de yasaların bizzat kendisi olabilmektedir. İç ve dış denetim olarak iki başlık altında incelenebilir.

3.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerinin sıhhatinin, yine işletmede bu amaçla çalışan kişilerce (iç denetçi) araştırılıp üst yönetime rapor olarak sunulmasıdır (HUD, 2004:12).

3.2.2. Dış Denetim

Bu tür denetim uygulamasında, denetçi ve denetçiler, işletmenin kendi personeli değildir yani dışarıdan temin edilen denetçiler vasıtasıyla denetim işlemi gerçekleştirilir.

3.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi üzerine ve işletme ile denetçi arasında tesis edilen bir denetleme

sözleşmesinde belirtilen esaslara göre, serbest meslek erbabı denetim elemanlarınca yapılmasıdır.

3.2.2.2. Kamusal Denetim

Kamusal denetim, görev tanımı yasada yer alan ve söz konusu yasadan aldığı yetkiyle ve kamu adına ve kamunun taleplerine cevap olmak üzere, denetim elemanlarınca yapılan, malî tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsar (HUD, 2004:12).

4. Denetim Kavramı İle İlgili Diğer Kavramlar

Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş, revizyon ve inceleme gibi kavramlarda kullanılmaktadır. Bu kavramlarla denetim ilişkisi şu şekilde ifade edilebilir.

Kontrol; denetimden önce gelen bir faaliyettir. İşletmenin teşkilat yapısının her aşamasında bulunması gerekli olup, hataları bulucu, giderici veya telafi edici özelliği olan işlemlerin tamamını ifade eder. İşletme faaliyetlerinin istenen şekilde sonuçlanması ve belli hedeflere ulaşılması için bazı önlemler alınmalıdır. Alınan önlemlerle, konan hedeflerle, ulaşılan sonuçların gözden geçirilmesi kontrol faaliyeti olarak ifade edilir. Kontrol, iç ve dış denetimi kolaylaştırıcı bir işlemdir.

Teftiş; genelde muhasebe dışı ve finansal karakteri olmayan olaylarda ve sahalarda uygulanan bir iç denetim olarak tanımlanabilir. Bir işin aslını, doğrusunu ve işlerin olması gerektiği gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan bir denetim şeklindedir. Teftiş, denetimden daha dar kapsamlıdır. Denetim bir işin tamamı için uygulanırken, teftiş daha spesifik konular için uygulanır. Herhangi bir konuda konan kural, norm ve standartlara ne derece uyulduğunun tespitidir.

Revizyon; gözden geçirmek, tekrardan incelemek anlamına gelmekte olsa da buradaki gözden geçirme eleştirel bir gözle yapılandır. Revizyon, muhasebe ve finansal nitelikli olayların ve özellikle vergi hesaplarının, muhasebe kayıtlarının ve defterlerin üzerinde sonradan yürütülen inceleme ve denetim için kullanılır.

İnceleme ise yine sonradan yapılan bir işlem olmasına rağmen, revizyonda olduğu üzere sadece muhasebe kayıtlarını kapsamaz. Muhasebe kayıtları ve belgeleri dışındaki her türlü olayı, finansal ve muhasebe karakteri olsun olmasın işletmeyi ilgilendiren her türlü olayı inceleyen bir kavramdır.

5. Uluslar Arası Denetim Standartlarına**Göre Denetim**

IFAC (uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli tesiri olan bir kuruluştur. Bu kurum bünyesinde kurulan farklı komitelerde; muhasebe standartları, meslek mensuplarının etik kuralları ve uluslar arası denetim standartları belirlenmektedir. Değişik dünya ülkelerinde bu düzenlemeler kabul görerek kaynak belgeler olmaktadır. Uluslar arası denetim standartlarına göre denetim, benzerlerinden ayrılmakta gerçek anlamda muhasebe denetimi ile denetim benzeri hizmetler olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmaktadır. Uluslar arası standartlarda belirlenen ve meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen hizmetler; denetim, inceleme, görüş bildirme (tespit raporu), finansal bilgilerin derlenmesi şeklindedir (Başpınar, 2005:40).

6. Dünyada Muhasebe Ve Denetime İlişkin**Düzenleyici Kuruluşlar****6.1. IFAC (Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu)**

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, uluslar arası muhasebeciler federasyonu, IFAC'tır. Şu an itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir. IFAC dünya muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak için faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri, kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademik hayatta hizmet vermekte olan takriben 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır (www.ifac.org).

6.1.1. IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu)

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), merkezi Londra'da bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri dokuz kişiden teşekkül etmiştir. Kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan tek ve yüksek kalitede anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu kurul ayrıca, ulusal muhasebe standartı yapıcıları ile birlikte çalışarak, dünya genelinde mu-

hasebe standartlarını harmonize etmeyi (birbirine yakınlaştırmayı) amaçlamaktadır (www.iasb.org).

6.1.2. IAASB (Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları)

Günümüzde uluslar arası denetim standartları, IFAC bünyesinde üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı ülkelerde, muhasebe mesleğinin denetim yönüne ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma imkânlarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle tanımlayan "Denetim Standartları", her ülkenin meslek mensupları tarafından mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde genel kabul görmüş demokratik anlayışlarla belirlenmektedir. Denetim Standartları oluşturulan ülkelerde, mesleki ruhsat vermeye yetkili denetim kuruluşu tarafından çalışma kuralları, yetki ve sorumlulukları belirlenerek özerk bir kurul oluşturulmaktadır. Bu kurul da, muhasebe denetim faaliyetlerinin temellerini ve esaslarını belirleyen ulusal denetim standartlarını görüş alarak ve tartışmaya açarak belirlemektedir (Başpınar, 2005:42)

6.2. FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

Merkezi New York'ta bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasında yetkili olan kuruluştur. 2002 yılında FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farklılıkların giderilmesine karar vermişlerdir (www.fasb.org). Bu anlaşma muhasebe sistemlerinin harmonize edilmesine ve uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları başlatmıştır.

6.3. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslekî kuruluşu bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları, 25 Avrupa Birliği ülkesi üyeyi, 7 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar, takriben 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. FEE' de temsil edilen meslek mensuplarının takriben % 45'i

serbest çalışmakta, geriye kalan % 55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır (www.fee.be).

7. Türkiye'de Muhasebe Ve Denetime İlişkin

Düzenleyici Kuruluşlar

7.1. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci

Malî Müşavirler Ve Yeminli Malî Müşavirler

Odaları Birliği)

TÜRMOB, 3568 sayılı yasa ile kurulmuş bir meslek odasıdır. Bu çatı altında, Türkiye genelinde 70 odada örgütlü yaklaşık 70.000 meslek mensubu bulunmaktadır. Bu kanuna göre meslek mensupları; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir olarak üç sınıfa ayrılmıştır.

7.1.1. TMSK (Türkiye Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurulu) ve TMSK

(Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)

TMSK, 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından oluşturulmuştur. Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan TMSK'nin oluşturulmasıyla, muhasebe standartlarıyla ilgili şu amaçların oluşturulması hedeflenmiştir (Başpınar, 2005:43) :

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak.

- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak.

- Türk ekonomisinin yapısı ile ilgili gereksinimleri göz önünde bulundurmak.

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak.

- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe

standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmış olmasına rağmen, bu standartlar herhangi bir düzenleme kapsamında bulunmadığından yaptırım gücü de yoktur. Sadece muhasebe uygulamalarını yönlendirmek ve uluslar arası muhasebeye uyum sağlama yönünden önerilen kurallardır.

2499 sayılı Sermaye piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan, idarî ve malî özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurul, kanunla kurulmuş, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, TÜRMOB'tan iki kişi olmak üzere (biri Yeminli Malî Müşavir diğeri Serbest Muhasebeci Malî Müşavir olmak üzere), toplam dokuz üyeden oluşur. Kurulun çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik, 16.03.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olup, bu çerçevede çalışmalarına başlayan kurul daha önce yayınlanmış Muhasebe Standartlarını da dikkate alarak hazırlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartlarını "taslak" olarak web sitesinde kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Bu standartlardan bazılarının ilişkin çalışmalar tamamlanmış olup, bunlar Resmi Gazetede yayınlanarak uygulamacıların hizmetine sunulmuştur. Netice itibarıyla, muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından, kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi yadsınamaz. Bu nedenle, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun örgütlenmesi ve faaliyetleri çok önemli bir adımdır (Başpınar, 2005:44).

7.1.2. TÜDESK (Türkiye Denetim

Standartları Kurulu)

Kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim standartları Kurulu (TÜDESK) 20.Şubat.2003 tarihinde TÜRMOB

bünyesinde oluşturulmuş olup 09.Mayıs.2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı yasa ya tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları" saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır(www.turmob.org.tr).

7.2. Türkiye'de Bağımsız Denetimi

Düzenleyen Kuruluş ve Kanunlar

Türkiye uygulamasında bağımsız denetim adına yapılan kanunî düzenlemeler; 3568 sayılı kanun ve YMM müessesesi, Sermaye Piyasası Kanunu ve bağımsız denetim, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim, Bankalar Kanunu ve bağımsız denetim, Sigorta Murakabe Kanunu ve bağımsız denetim başlıkları altında özetlenebilir.

8. AICPA' YA Göre Denetim Standartları

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğuna göre, bu faaliyetlerin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim faaliyetinin yine kendi tanımında olduğu gibi önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi kıstasa, yani denetim standartlarına ulaştırmaktadır (HUD, 2004:15)

Denetim faaliyetinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" denir. Bu standartlar herhangi bir yasada belirlenmiş değildir. Ancak değişik meslek kuruluşları rapor hazırlamakta, bunlar yasal düzenlemelerde dikkate alınmamaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim standartları üç ana grupta toplanmaktadır. Bu üç ana grup altında toplanan standartlar konusunda ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilen standartlar yaygın uygulama alanı bulmuştur. (American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board: Codification of Statements on Auditing Standards.) Bunlar üç grup altında toplam on adettir;

- Genel Standartlar (Meslekî Eğitim ve Deneyim

Standartı, Bağımsızlık Standartı, Mesleki Özen ve Titizlik Standartı)

- Çalışma Sahası Standartları (Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standartı, İç Kontrol Sistemin İncelenmesi Standartı, Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standartı)

- Raporlama Standartları (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standartı, Tutarlılık Standartı, Tam Açıklama Standartı, Görüş Bildirme Standartı)

AICPA, ABD'deki bütün Yeminli Malî Müşavirleri kapsayan ulusal ve profesyonel bir örgüttür. Amacı, üyelerine kaynak, bilgi sağlamak ve onlar için önderlik görevi yapmaktır. Bu amaç doğrultusunda AICPA bir yandan üyelerinin meslekî davranışlarının, performans ve uzmanlıklarının sürekli geliştirilmesini desteklemeye gayret ederken, bir yandan da denetim standartlarına uyulup uyulmadığını gözlemlemektedir (www.aicpa.org).

9. Uluslar Arası Denetim Standartları (ISA'S)

Ekonomide, özellikle para ve sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, muhasebe standartlarını olduğu kadar denetim standartlarını da geliştirmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu alanda başta gelen ve son yıllarda ağırlıklı olarak Amerikan-Avrupa eksenini etkileyen düzenleyici birim IFAC olmuştur. Bu federasyon kapsamında kurulan değişik komiteler ve çalışma grupları, hem Uluslar arası Muhasebe Standartlarını (IAS), hem Uluslar arası Denetim Standartlarını (ISA'S) hem de meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerleri belirlemektedir (Başpınar, 2005:58).

10. Meslekî Etik Kurallar

Bunlar "Meslekî Etik Kurallar" şeklinde IFAC komiteleri tarafından belirlenmiştir. Diğer ülkelerde bu ilkeleri kendi ülkelerine yorumlayarak almaktadırlar. Türkiye'de denetçiye ilişkin standartlar bu etik kurallardan türetilmiştir. Meslekî Etik Kurallarına ilişkin IFAC tarafından oluşturulan ilkeler ana hatlarıyla; tüm meslek mensupları için ilkeler, serbest meslek icra edenler için ilkeler, serbest meslek icra etmeyenler için ilkeler şeklinde üç ana başlık altında değerlendirilmiştir.

11. Sonuç

Denetim standartları, denetçiye meslekî sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan ve yol gösteren ilkelerdir.

Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden ayrılmaması gerekir. Denetim standartlarının belirlenmesi anlamında birçok ulusal ve uluslar arası mesleki kuruluş denetim mesleğinin icrası ve denetim elemanlarının uyacakları standartları belirleme yoluna gitmişlerdir. Türkiye uygulamasında ise, TÜRMOB, SPK, EPDK, BDDK ve Sigorta Murakabe Kurulu denetim standartlarının belirlenmesinde etkin rol alan birimlerdir. Söz konusu birimlerin bu konuda yapmış oldukları çalışmalar incelendiğinde, getirilen düzenlemelerin genelde birbirine paralel oldukları, uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu kuralların belirlenmeye çalışıldığı ancak, ortak hareket etmek yerine her bir birimin kendi varlığını ve ağırlığını hissettirmeye yönelik olarak hareket ettiği ve uluslar arası denetim standartlarını kendi bakış açısından yorumlama eğiliminde oldukları göze çarpmaktadır.

KAYNAKÇA

- Başpınar, Ahmet. Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Ankara, 2005.

- Bakır, Mehmet. Denetim, Akademisyen Yayınevi, Rize, 2003.

- Güredin, Ersin. Denetim, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2000.

- The AAA Committee on Basic Auditing Concepts, 1971.

- HUD. Denetim İlke ve Esasları, 2004, İstanbul.

- AICPA. American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board: Codification of Statements on Auditing Standards. Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1980. Auditing Section 201.

- <http://www.aicpa.org>

- <http://www.ifac.org>

- <http://www.iasb.org>

- <http://www.fasb.org>

- <http://www.fee.be>

- <http://www.turmob.org.tr>

- <http://www.tmsk.org.tr>

- <http://www.spk.gov.tr>

**ÖZEL
BÖLÜM**

