

Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi

Prof. Dr. Mikail Erol

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi – İİBF

Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan

Yıldız Teknik Üniversitesi – MYO

Özet

Ekonomik küreselleşme, birçok alanda olduğu gibi muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Muhasebe konusundaki etkisi uluslararası muhasebe standartları ve bağımsız denetim alanında kendisini göstermiştir. Avrupa Birliği ülkelerini n 2005 yılında New York borsasından yararlanma isteklerinin baskısı ile bu standartları uygulamaya başlamaları Türkiye’yi de standartların uygulanması doğrultusunda etkilemiştir. Bunun yanında uluslararası kurumların istekleri de bu standartların yaygınlaştırılması doğrultusunda olunca, Türkiye’deki çalışmalar da hızlanmıştır. Son yıllarda Türk Ticaret Kanununun getirdiği hükümler ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun oluşturulması, Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve uygulamasını da daha etkin olarak gündeme getirmiştir.

Bu gelişmelere paralel olarak dünya çapında şirketlerin kullanacağı ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla 1973 yılında IASB (International Accounting Standards Board) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal raporlama Standartları (UFRS) adı altında uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu ortak muhasebe uygulamalarının etkin olarak kullanılması amacıyla 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği’nde halka açık şirketlere, kamuya açıkladıkları konsolide

mali tablolarını Avrupa Birliğince kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun olarak uygulama zorunluluğu getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ulusal ve Uluslararası Denetim Standartları, Standartların Gelişimi, Küreselleşme

Jel Kodu: M16, M41

The Evolution of the Standards of International Accounting and Auditing

Abstract

Economic globalization, as in many fields, has influenced accounting practices as well. Its influence on accounting issue has manifested itself in the fields of international accounting standards and independent auditing. With the pressure induced by the eagerness to benefit from the New York Stock Market in 2005, European Union countries began to apply these standards, which influenced Turkey in the direction of implementing them, too. As the demands from international institutions were in line with the proliferation of these standards, such practices in Turkey gained speed. The provisions made by The Turkish Commercial Code in recent years and the foundation of Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority have brought up the issue of the acceleration and implementation of Turkish Accounting Standards more efficaciously.

In parallel with these advancements, IASB (International Accounting Standards Board) was founded in 1973 with intent to establish a common accounting system to be used by worldwide companies, and internationally accepted accounting standards were composed under the names of International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS).

In an attempt for such accounting practices to be implemented efficiently, as of January 1, 2005, public-limited companies in the European Union (EU) were imposed an obligation, whereby they were to implement their consolidated financial

statements, which they are supposed to declare to the public, in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) approved by the European Union.

Key Words: National and International Auditing Standards, the evolution of the standards, Globalization

Jel Classification: M16, M41

1.Giriş

Ülkemizde Muhasebe standartlarına yönelik olarak ilk alışmalar, Türkiye muhasebe ve denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından gerçekleştirilmiştir. Daha sonra bu standartlar revize edilmiş, UMS ve UFRS'lere tam uyumun sağlanmasını ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) üstlenmiş, TMSK UMS ve UFRS'leri olduğu gibi kabul etmiş ve standartların İngilizce metinlerini Türkçeye çevirerek yayınlamıştır. Türk ticaret Kanununun uygulamaya girmesi ile TMSK, muhasebe standartları konusunda tek yetkili kurum haline gelmiştir. Bunun yanında sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve ilgili diğer kurum ve kuruluşlarının UMS ve UFRS'lere yönelik çalışmaları da mevcuttur. Bu kurum ve kuruluşların çalışmaları ülkemizde mevcut muhasebe uygulamalarının UMS ve UFRS'lere uyumu için önem arz etmektedir.

Muhasebe alanında uygulanmaya başlanan ve hızla kullanımı yaygınlaşan UMS ve UFRS'lerin finansal tabloların aynı ilkeler çerçevesinde hazırlanmasını zorunlu kılması yanında söz konusu finansal tabloların analizinde de etkili olması kaçınılmaz olacaktır.

Çalışma iki bölüm halinde incelenmiştir. Birinci bölümde konuya giriş yapılmış, ikinci bölümde, Standartlarla ilgili genel kavramlar, Uluslararası Muhasebe ve Denetim standartları ve bağımsız denetimin gözetimi konuları incelenmiştir.

2. Standartlarla ilgili Genel Kavramlar

Muhasebeyi ilgilendiren standartlar genel olarak muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve denetim standartları başlıkları altında incelenmiştir.

2.1. Muhasebe Standardı

Muhasebe standardı konusunda muhasebe standardının tanımı, önemi ve muhasebe standartlarıyla ilgili yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilecektir.

2.1.1. Muhasebe Standardının tanımı ve Önemi

Standart kavramı, belirli bir veya birden çok kritere uygun bir nitelik ve karşılaştırma ölçüsü olarak tanımlanabilir. Türk Dil Kurumuna göre standart kavramını bir nitelik veya niteliğin kabul edilmiş şekli, örnek veya temel olarak alınabilen, belirli bir tip üzerine yapılmış veya uygulanmış, normlara, kavram ve kurallarına vb. uygun olan, şeklinde ifade edilmektedir.

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir (Atmaca, 2010, s. 5). Diğer bir anlatımla muhasebe standartları, muhasebe kavram ve ilkelerinin, temel alınan yöntemleri belirleyen ve finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esaslar ve kurallar bütünüdür (Bayazıtlı, Nalbantoğlu, Sayılğan, Gürdal, & Çelik, 2000, s. 193).

Muhasebe standartlarının işletmeler açısından önemi şu şekilde sıralanabilir. Muhasebe standartları (Akgül & Akay, 2003);

- işletmelerin finansal performanslarını farklı dzenlemeleri itibarı ile aynı temelde karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan hususlarda doğru kararlar almalarına,
- işletmelerin finansal performanslarının doğru analiz edilmesinde, ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasında doğru amaçların belirlenmesine,
- işletme yönetimine dönemler itibarıyla analiz kolaylığı sağlamanın yanında.... Aynı sektörlerdeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına ve ayrıca işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmaktadır.

Bu bilgiler doğrultusunda standart kavramını, ulusal ve uluslararası standart olarak iki Şekilde sınıflandırmak mümkündür. Ulusal muhasebe standardı bir sistem içerisinde belirli bir ülke için olup, bu tür standartlar uygulandıkları ülkelerdeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliğini sağlamakta ve bu işletmeler çerçevesinde söz konusu kurum ve işletmeler ile ilgili yerlere hesap vermekte-dirler (Yazıcı,2003, s. 35). Uluslararası muhasebe standartları ise finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde birden çok alternatif sunan, uluslararası bazda raporlamaya olanak veren, işletmelere kendilerine uygun olan en iyi politikaları seçme imknı sunan bir kavram olarak ifade edilmektedir (ankaya, 2007, s. 131).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları küresel bazda muhasebe standartlarının gelişmesinde önemli bir etki yaratmıştır. Ulusal standartların yetersizliği, ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına yönelmelerinde artışa yol açmıştır (Süer, 2003).

Dünyada küresel boyutta ekonomik alanda yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini birine bağlı ve bağımlı hale getirerek, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe ilkeleri paydasında buluşulmasına ve finansal tabloların aynı kriterler esas alınarak hazırlanmasına yöneltmiştir (Kocamaz, 2012, s. 106)

Bir diğer tanımla uluslararası muhasebe standardı ayrı ayrı muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu işletmelerin dönem sonu finansal tabloların değerlendirme ve sunumlarında yeterli ölçüde bir birlik sağlamak amacıyla hazırlanan, yazılı kurallardan oluşan bir metindir (Yazıcı, 2003, s. 37).

Uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasında temel etken artık bilgilerin uluslararası alanda paylaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasının (Kocamaz, 2012, s. 106) yanında yatırım ve ticaretin uluslararası boyut kazanması ve bunun bir sonucu olarak ortaya ortak bir muhasebe diline ve uygulamasına ihtiyaç duyulmasıdır.

Yabancı yatırımcıların sermayelerini değerlendirirken vergi ve muhasebe ile ilgili konularda en az sorun yaşayacakları ülkelerde yatırım yapmak istemeleri, anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlik düzeyi yüksek, karşılaştırılabilir, şeffaf uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyacı ortaya çıkaran etkenlerden birisi olmuştur (Kocamaz, 2012, s. 106). 1980’li yıllarda dünyada önem kazanan liberal politikalar Türkiye’yi de etki altında bırakmış ve bu dönemde Türkiye’de dışa açılma faaliyetleri de hız kazanmıştır (İncekara & Savrul, 2011, s. 15). Ekonomik küreselleşmenin dinamiklerine uyum sağlamak ve dünya ekonomisi ile bütünleşebilmek amacıyla Türkiye ekonomisi, 1980 sonrasında köklü bir yapısal değişim geçirmiştir. Bu dönemde, korumacı ve ithal ikameci ekonomik yapı, yerini serbest pazar ve ihracat teşviklerine dayanan, dış ticaretin, kurun, faizin ve sermaye hesabının

serbestleştirilmiş olduğu bir yapıya terk etmiştir (Bayar, 2008, s. 32-33). Türkiye, 24 Ocak 1980 kararları ile ekonomisini serbest piyasaya aan bir ülke olarak, bu süreçten etkilenmiş ve birçok alandaki uluslararası standart da olduğu gibi (Zencirkıran, 2015, s. 62) muhasebe ve denetim alanlarında da uluslararası standartları benimsemiştir.

Muhasebede uluslararası uyumlaştırmayı gerektiren faktörler olarak; sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi, çokuluslu şirketler, bağımsız denetim ve ekonomik birlikler sayılabilir (Parlakkaya, 2004, s. 121). Diğer taraftan muhasebe standartlarının tek bir set haline getirilmesinin faydaları olarak; işletmenin ve sektörlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak, birden fazla pazarda kote olan şirketlerin farklı muhasebe standartlarına göre mali tablo düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmak, dolayısıyla sermayenin maliyetini azaltmak, şeffaf bilgi yoluyla piyasalara giriş ve çıkışı kolaylaştırarak rekabeti artırmak, yatırım kaynaklarının etkin dağılımını sağlayarak ekonomik büyümeyi teşvik etmek şeklinde sayılabilir (Pirgaip, 2003).

2.1.2. Muhasebe Standartlarını Belirleme Yöntemleri

Muhasebe standartlarının belirlenmesi tek başına yeterli olmayıp standartların yasal dayanağının, uygulamasının ve kontrolünün de sağlanması gereklidir. Muhasebe standartlarının belirlenmesinde üç yol izlenmektedir. Bunlar; yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlar yoluyla ve kamu adına düzenleme yetkisinin özerk kuruluşlara devredilmesi yoluyla belirlenmesidir (Bekçi & zdemir, 2006, s. 145).

- Yasama yoluyla belirleme
- Özel sektör Düzenleyici kuruluşlar yoluyla belirleme
- Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi yoluyla belirleme.

2.1.3. Muhasebe Standartlarının Belirlenmesine Yönelik Yapılan Çalışmalar

Bu bölümde muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik Dünya’da ve Türkiye’de yapılan birçok çalışma incelenmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışmalar kısaca aşağıda sıralanmıştır (Atmaca, 2010, s. 8).

İngiltere’de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 tarihli şirketler kanunu ile başlamış ve 1900 yılında çıkartılan yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiştir (Başpınar, 2004, s. 44).

Muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik olarak yapılan en önemli düzenlemelerden birisi 1929 finansal krizine tepki olarak ABD’de çıkartılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasasıdır. SEC (Securities and Exchange Commission) 1933 yarasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup kuruluşundan itibaren muhasebeyle ilgili dokümanlar yayınlamasına rağmen muhasebe standartlarını belirlemede kendi rolünü daha çok denetim ve gözetimle sınırlandırmıştır (Başpınar, 2004, s. 42-43).

1929 finansal krizi sonrasında ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulma süreci üç döneme ayrılarak inceleyebilir. Birinci dönem 1939 AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) Muhasebe Prensipileri Komitesi dönemi; ikinci dönem 1959-1973 Muhasebe Prensipileri Kurulu (APB) dönemi ve üçüncü dönem 1973’te kurulan ve halen çalışmalarına devam eden FASB (Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) dönemidir (Başpınar, 2004, s. 43).

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi ise 1973’ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yürütülmüştür. IASB muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiştir (TMSK, 2008, s. 11).

1975’den beri IFRS’lerin Türkiye’ye girmesine rağmen, Türkiye’deki Şirketlerin tamamını kapsayacak Şekilde tam bir adaptasyon sürecinin başarılabilmesi (Aysan, 2008, s. 45) uzun zaman almıştır.

Türkiye’de Yapılan alışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, zaman içinde AB’ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek IAS/IFRS’ler zorunlu hâle getirilmiştir (elik E. , 2012, s. 28).

Türkiye’de yapılan çalışmalar genel olarak, başlıklar halinde aşağıda verilmiştir.

- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin (TMUD) alışmaları

1942 yılında kurulan TMUD Türkiye’de Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemelerdeki farklılıkları giderebilmek amacıyla çalışma başlatmış, ayrıca 1973 yılında kurulan IASC’a 1974 yılında ye olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe’ye çevrilerek yayınlanmasını sağlayan TMUD ayrıca 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardını toplu halde bir kitap Şeklinde yayınlamıştır (Parlakkaya, 2004, s. 130).

- Türkiye Bankalar Birliğinin (TBB) alışmaları

Türkiye Bankalar Birliği, bankaların açacakları krediler için talep sahiplerinden alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil esaslarının tespiti için 1963 yılında seminerler düzenlemiş, çalışma sonucunda bankalardan kredi

almak isteyenlerin verecekleri bilanço ve kar zarar tabloları tek biçime dönüştürülmeye çalışılmıştır. Çalışmalar sonucunda elde edilen birikimle Bankalar Birliği tip bilanço yayınlamıştır (Yazıcı, 1965, s. 35).

- İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonunun (İDT YDK) çalışmaları

1964 yılında kurulan komisyon 1968 yılına kadar çalışmıştır. Komisyonun en önemli amaçlarından birisi İktisadi Devlet Teşekküllerinde muhasebe ve finansal raporlama konusunda ortak uygulamalar geliştirme ve özellikle işletmelerin ihtiyaç duyduğu Tek Düzen Hesap Planı oluşturmaktır.

Bu konuda komisyon çalışmalarını başarıyla tamamlamış ve görevi DPT Yeniden Düzenleme Grubuna devretmiştir. DPT Yeniden Düzenleme grubu da tek düzen muhasebe sistemi ile ilgili hazırlanan raporların kitap halinde yayınlanmasını sağlamıştır. Tek düzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması da 1969 yılında Azot Sanayii A.Ş.'de yapılmıştır (Kartal, 2005, s. 230). İktisadi Devlet Teşekküllerinde tekdüzen muhasebe sistemi 1972'den itibaren uygulanmaya başlamıştır (Aslan, 2015, s. 39).

- **Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) çalışmaları**

İdari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumu olan Sermaye Piyasası Kurulu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 1981 yılında kurulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hâle gelmesi sürecinde SPK'nın 2001 yılında yürürlüğe koyduğu enflasyon muhasebesi ile Finansal Tabloların Konsolidasyonu Tebliğ'leri atılmış çok önemli bir adımdır (Çelik S. , 2013, s. 62).

Sermaye Piyasası Kurulu ‘‘SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi’’ ni hayata geçirmiş, bu çerçeve de UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı ‘‘Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’’i, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Tebliğ’de UFRS ile uyumlu 33 adet standart mevcuttur (İbiş & Özkan, 2006, s. 32).

TMS ve TFRS’lerin Türkiye’de uygulanmasının zorunlu hâle gelmesi ve uygulanmaya başlanması ilk olarak SPK tarafından gerçekleştirilmiştir (elik E. , 2012, s. 40).

- Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Denetim Komitesinin alışmaları

1987 yılında kurulan komite, Türk muhasebe standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiş ve komite 43 adet standardı hazırlamak üzere iş programı hazırlamıştır. Komitenin teknik kurullardan geçerek yayına hazır hale getirebildiğ i standartlar; Raporlama-Bilanço Formu Standardı, Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı, Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı ve Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Standartlardır (Başpınar, 2004, s. 47).

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğ ünü birliğ in yürüteceğ i ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’’nün kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Başpınar, 2004, s. 47).

- **Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifleri**

Kurumsal sektör muhasebesi açısından müktesebatın temeli olarak kabul edilebilecek dördüncü (1978) ve yedinci (1983) AB (Avrupa Birliği) Şirketler Hukuku direktifleri bulunmaktadır. Ancak bu direktifler bankacılık ve sigortacılık sektörlerini kapsamadığı için 1986 Bankacılık Hesapları direktifi ve 1991 Sigortacılık Hesapları direktifi ek olarak yayınlanmıştır (Toraman & Bayramoğlu, 2006, s. 471).

- **Maliye Bakanlığının konuyla ilgili alışmaları**

Maliye ve Gümrük Bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257 sayılı maddelerinin bakanlığa verdiği yetkilere dayanarak 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete 1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlamıştır. MSUGT ile muhasebe yöntem ve esasları beş bölüm halinde açıklanmıştır (Erdoğan, 2002, s. 52). Bölümler aşağıda verilmiştir.

I-Muhasebenin temel kavramları (MTK),

II-Muhasebe politikalarının açıklanması,

III-Mali tablolar İlkeleri (MTİ),

IV-Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,

V-Tekdüzen hesap çerçevesi (THÇ), tekdüzen hesap planı (THP) ve THP açıklamaları.

- **Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan alışmalar (TMUDESK)**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), TÜRMOB öncülüğünde ve desteğiyle 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur.

TMUDESK kurul üyelerinden oluşan 30 komisyon kurulmuş ve komisyonların saptayacağı standartlar yürürlükteki Uluslararası Muhasebe

Standartları esas alınarak belirlenmiştir. Bu komisyonlardan bir kısmının çalışmalarını tamamlamaları sonucu 2003 yılına kadar 23 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. TMUDESK tarafından yayımlanan standartlar, uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla bir adım olarak kabul edilebilir (elik S. , 2013, s. 67).

TMUDESK tarafından yayımlanan standartların benimsenerek uygulamaya konulması konusunda istenen başarı sağlanamamıştır. Bu durum, standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından kaynaklanmaktadır (Parlakkaya, 2004, s. 132).

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun alışmaları

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Türkiye’deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla (TMSK, 2008), kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olarak ulusal muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen EK-1’inci madde ile kurulmuştur. TMSK 07.03.2002 tarihinde yaptığı ilk toplantısı ile TMUDESK’in görevlerini devralmış ve muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır (elik S. , 2013, s. 69).

TMSK’nun kuruluş gerekçesi, “Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak”tır (İbiş & zkan, 2006, s. 33).

TMSK Ulusal Muhasebe Standartları’nın saptanması yanında, Uluslararası Muhasebe Standartları’yla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir (elik S. , 2013, s. 72).

- **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) çalışmaları**

BDDK tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur (İbiş & Özkan, 2006, s. 34)

- **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**

2011 Yılında 6102 sayılı yasa ile yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, Türk muhasebe düşüncesinin farklı bir boyuta taşınmasının aracı olmuştur. Bu farklı boyut ekonomik küreselleşmedir. Bu yasa, uluslararası muhasebe standartlarının ve denetim standardının uygulanma zorunluğunu getirmiş, diğer bir ifade ile Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolunu açmış ve Türk muhasebe dünyasında yeni bir dönemi başlatmıştır (Güvemli & Güvemli, 2015).

- **Kamu Gözetim Kurumu (KGK)**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) özerk bir kamu tüzel kişisi olarak, Avrupa Birliği’nin bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifine paralel bir şekilde Türkiye’de de 660 sayılı KHK ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları’nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak,

bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere kurulmuştur (Karasu, 2014, s. 80).

2.2.Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Bu bölümde öncelikli olarak UFRS'lerin tarihsel süreçte gelişimi, standartların önemi ve yararları üzerinde durulmuştur. Ayrıca UFRS'lerin gelişimine katkı sağlayan kamu ve özel kuruluşlar hakkında bilgi yer verilmiştir (Atmaca, 2010, s. 19).

2.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi

UFRS'ler, Dünya çapında muhasebe standartlarını birbirine uyumlaştırmak suretiyle hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan bir diğer tanımla, UFRS Mali tabloların işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını gerçeğe en uygun bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlamak, mali tabloları etkileyecek her işlemi doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde yansıtarak, bu standartlara uygun muhasebe politikalarını uygulamak, bilginin uygun güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır.

Bu çerçevede UFRS'lere katkı sağlayan uluslararası kuruluşlar aşağıda incelenmiştir.

2.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası uyumlaştırma çabaları özellikle 1970'li yılların başında yaşanmıştır. 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya,

Meksika, Hollanda, İngiltere ve Amerika'daki profesyonel muhasebe grupları tarafından IASC (International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) kurulmuş ve bu konuda 100'ün üzerinde ülke meslek kuruluşu çalışmalara dahil edilmiştir. Bu komite yılına kadar 39 adet UMS (IAS) yayınlamıştır (Kocamaz, 2012, s. 107)

IASC'nin kuruluşundan itibaren finansal raporlamada uyum sağlaması amacıyla geçirdiği üç aşama söz konusudur. Birinci aşama 1973-1988 dönemini kapsamakta olup, IASC, 26 Adet genel standart yayınlayarak belirli noktalarda işletmelere seçenekler sunmuştur. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelere sunulan seçeneklerin çoğuna kısıtlamalar getirmiştir. Bu amaç doğrultusunda IASC, 1989 yılında “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi” ve 1990 Yılında “karşılaştırılabilirlik / İyileştirme Projesi” ni yayınlamıştır. Üçüncü aşama ise, IOSCO (International Organization of Securities Commissions - Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)'nun 1995 yılında UMS,'leri onaylaması, kabul etmesi ile başlamıştır (Gönen & Uğurluel, 2007).

Ülkemiz açısından IASC'ye üye olan ilk kurum Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'dir. Bu dernek 1974 yılında üye olmuştur. Bunun yanında TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), IASC'ye 1994 yılından itibaren üye olmuştur.

2.2.1.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu(IASB)

IASC, 1973-2000 yılına kadar yayınlanmış olduğu standartları “Uluslararası Muhasebe Standardı-International Accounting Standards –FAS” olarak kodlanmış ve tanımlanmıştır. FASB ise, 2001 yılından sonra o güne kadar FASC tarafından yayımlanan Uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmiş ve bu standartların güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. FASB, yürürlüğe koyduğu standartları, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

– International Financial Accounting Standards- IFRS” adı altında yeni kod numarası ile yayınlanmaktadır. Bu standartlara set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ifadesi kullanılmaktadır.

2.2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Uluslararası ticaretin, çok uluslu şirketlerin ve doğrudan yabancı yatırımların sayısını artması, finansal raporların çeşitlenmesi ve gelişmesi, Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası ve AB gibi küresel organizasyonların büyümesi uluslararası rapor standartlarının ortaya çıkışına neden olmuştur.

Ayrıca ekonominin küreselleşmesiyle sonuçlanan gelişmeler özellikle çok uluslu muhasebe ve denetim firmaları, yatırımcılar ve muhasebe verilerini kullanan analistler açısından yeni problemlerin doğması finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışının bir diğer nedenidir.

Ülkelere göre farklı finansal raporlama ilke ve kurallarının varlığı ulusal ve uluslararası düzeyde sorunlar oluşurmaktadır. Bu çerçevede sorunları çözmek için önce ulusal düzeyde standardizasyonu ihtiyacı ortaya çıkmış, daha sonra ise küreselleşmenin etkisiyle uluslararası ticaretin artması ve şirketlerin uluslararası boyut kazanması sonucunda da uluslararası standardizasyon ihtiyacı gündeme gelmiştir (Ayboğa, 2003, s. 337).

Ayrıca yaşanan küresel krizler, finansal piyasalarda yaşanan bir kısım sorunların tartışılmasını sağlamış, 1930’lu yıllardan sonra sermaye piyasalarında ve menkul kıymet borsalarında yaşanan her krizden sonra kamuoyunu aydınlatma çabalarını artırmıştır (Ayboğa, 2003, s. 339). Bu çabalar artarak muhasebe ve finansal raporlama konusunda uluslararası ortak bir uygulama birliğini sağlamaya dönük standartların oluşumunda önemli etken olmuştur.

Ayrıca çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki muhasebe ve finansal raporlama sorunları yaşamaları ve bu sorunların çözümünü talep etmeleri ve çözüme dönük çabaları desteklemeleri de uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gelişimine olumlu katkı sağlamıştır. Howard V. Perlmutter'in "Çok uluslu faaliyet çağımız toplumlarının temel yönlendiricisi ve XXI. yy. uygarlığının ana öğesidir" 1972 yılındaki söylemi çok uluslu şirketlerin önemini ortaya koymaktadır (Çam, 1987, s. 93)

2.2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

IASB'nin uluslararası karşılaştırılabilir muhasebe standartlarının önemini şu şekilde belirtebiliriz (Taylor & Jones, 1999, s. 557).

Küresel rekabet, Dünya pazarlarında faaliyet göstermek ve gelişim için gerekli olan açılım ve modernizasyonu sağlamak üzere pek çok işletmeyi yeni yatırımcı arayışına sevk etmiştir. Diğer taraftan yatırımcılar da yurtdışında fırsatları çoğaltmak ve riskleri dağıtmak çabasına girmiştir. Sonuç olarak uluslararası bazda karşılaştırılabilir finansal tablolar ihtiyacı ve buradan hareketle uluslararası karşılaştırılabilir muhasebe standartları konusu son zamanlarda büyük önem kazanmıştır.

UFRS'lerin önemini artıran olayların başında Amerika'da meydana gelen "Enron Worldcom" gibi muhasebe skandalları gelmektedir. USGAPP'ın, uluslararası anlamda kabul gören ve gelişmekte olan ülkelerde örnek alınan standartlar olmasına rağmen Amerika'da yaşanan Enron, Worldcom, Xerox ve benzeri muhasebe skandalları nedeniyle etkinliği açısından eksiklikleri tespit edilmiştir (İbiş & Özkan, 2006, s. 27-29).

Uluslararası Finansal Yorumlama Komitesi UMS ve UFRS'lere yönelik çalışmalarında FASB, IFRIC ve standart Danışma Konseyi yer almaktadır. FASB, Muhasebe standartları oluşturma görevini üstlenmiştir. IFRIC, FASR'ye finansal tablo kullanıcıları, stajyerler ve denetçilerin faydalanması için finansal muhasebe ve raporlama standartlarının yayınlanması ve geliştirilmesi hususlarında yardımcı olan bir komitedir. IFRAC, karmaşık bir yapısı olan UFRS'lerin uygulanması ve yorumlanması konularında zaman zaman rehber niteliğinde bazı ilkeler yayınlamaktadır.

2.2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları

UFRS'leri kullanmanın faydaları şunlardır (Atmaca, 2010, s. 30).

- Ulusal Muhasebe Standartları Oluşturmak için yeniden çaba harcanmasının nlenmesi,
- Muhasebe problemleri konusunda ulusaldan çok global bir akış açısının yakalanması,
- İşletmeler arasında finansal karşılaştırmaların yapılabilmesi, uluslararası sermaye piyasalarında finansal veri karşılaştırılabilmesi,
- Söz konusu ülkenin finansal raporlama standartlarını kullanmak zorunda olmadan yabancı sermaye arayışı sağlayabilme olanağının sağlanması ve böylece işletmelerin tasarruf edebilmeleridir.

UFRS'lerin özellikle yatırımcılar üzerinde önemli etkilerde bulunduğu açıktır (Atmaca, 2010, s. 30).

- UFRS, yatırımcılara daha doğru, kapsamlı ve zamanında finansal tablo bilgisi sunmaktadır. Buna göre, özellikle sermaye piyasalarında finansal tablo bilgilerinin ulaşılmasında yatırımcılara daha az risk almasına yardımcı olacaktır

- UFRS'lerin finansal raporlanma kalitesini artırması ile küçük yatırımcıların profesyonel yatırımcılar ile rekabet gücü yükselecektir.
- Muhasebe standartlarında pek çok uluslararası farkın ortadan kaldırılması raporlama formatlarını standardize etmektedir. Bu durum ise, finansal bilgiyi kullanan yatırımcılara önemli kazanımlar sunacaktır.
- Finansal veri işlenmesinin maliyetinin düşürülmesi sermaye piyasasında fiyatlara da etkiye bulunmaktadır.

2.2.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Katkı Sağlayan Kurum Kuruluşlar

UMS ve UFRS'lerin geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulanma alanının genişlemesi açısından önem arz etmektedir (Çelik O. , 2008, s. 12-21).

UFRS Uygulamalarını destekleyen kuruluşlardan bir kısmı aşağıda verilmiştir.

- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- Amerikan Yeminli Müşavirleri Federasyonu
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- Uluslararası Kıymetler Borsalar Birliği
- Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi
- Diğer Kurum ve Kuruluşlar
- Basel Komitesi

- Birleşmiş Milletler
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütleri.
- Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu

2.3. Denetim Standartları

Denetim Standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetim çalışmalarının uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilir. Genel kabul görmüş denetim standartları denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari kurallardır (Erol, 2015, s. 37).

2.3.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilgilidir. Bu standartlar;

Meslek Eğitimi ve Yeterlilik: Yeterli eğitim ve deneyime sahip olmayan kimseler denetim yapamazlar. Denetçi meslek bilgisi, muhasebe, denetim, istatistik; hukuk, maliye, vergi ve ilgili yasalar konusunda tam deneyimli olmalıdır.

Denetçiler mesleki yeterlilikle ilgili yüksek kaliteli bir eğitimi tamamlamalarının yanında daha sonra özel eğitim, burs, mesleki konular hakkında sınav ve uygulama deneyimlerinin olması gerekmektedir.

Mesleki yeterliliğin korunması, muhasebecilik, denetim konularında ulusal ve uluslararası kararları ve konuyla ilgili diğer kuralları kapsayan muhasebe mesleğindeki gelişmeleri sürekli olarak takip etmeyi gerekli kılmaktadır.

Bağımsızlık, Doğruluk ve Meslek Ahlakı: Denetçi, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkta yürütülmelidir. Bağımsızlık mesleğin esası ve vazgeçilmez bir unsurudur. Meslek Elemanları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınılmalıdır.

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı denetim mesleğinin temelini oluşturur. Meslek elemanlarının mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkün olmaktadır.

Meslek ahlakı, ruhsatlı, meslek mensuplarının yeterlilik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüne simgesidir.

Mesleki Dikkat ve Özen: Denetçiler, çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini yerine getirirken mesleki özen ve titizliği gösterirler. Meslek elemanları mesleği icra ederken toplum ve yöneticilerine karşı sorumluluk taşırlar ayrıca işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

2.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesiyle ilgilidir.

- Denetim faaliyeti yeterli bir Şekilde planlanmalı ve varsa yatırımcılar uygun bir Şekilde takip edilmelidir.
- Denetim faaliyeti sonucunda bir karara ulaşılabilmesi için denetlenen işletme ile ilgili denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli delil toplanması gereklidir.
- Denetim faaliyetinin planması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kitlenin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.

2.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan sonucun ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır. Buradaki standartlar daha çok finansal tabloların denetimini kapsayan standartlardır.

- Düzenlenecek rapor, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyularak hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesidir.
- Hazırlanacak raporda cari dönem finansal tabloları etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile ilgili bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve tekniklerini arasında farklılıklar söz konusu olursa bunların ayrıntılı bir Şekilde açıklanmasına fırsat verilir.
- Hazırlanacak raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli kabul edilecektir.

- Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir kanaate ulaşılmalı ve bu kanaat mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz görüş şeklinde belirtilmelidir.

2.4. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmakta olan uluslararası Denetim standartları Türkiye’de ulusal denetim standartları oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi birçok düzenleyici otorite tarafından örnek alınmıştır (Şavlı, 5-9 Ekim 2011).

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC (International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından 2004 Yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen bir kısmı ise yeniden düzenlenen uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları (ISA 220), 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El kitabı olarak yayınlanmış ve 2010’da güncellenmiştir (Şavlı, 5-9 Ekim 2011). 2012 yılında KGK’da Türkçe olarak “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220) Hakkında Tebliğ” yayınlamış ve konuyla ilgili tebliğ 4 Kasım 2013 tarihli resmi gazetede (KGK, 2013) yayımlanmıştır.

Uluslararası denetim Standartlarının yanı sıra, bazı konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC

bünyesindeki kurullar tarafından uluslararası denetim uygulama izah nameleri yayınlanmaktadır (şavlı, 5-9 Ekim 2011).

Bu izah nameler aşağıdaki konuları işlemektedir (şavlı, 5-9 Ekim 2011).

- Bankalar Arası Teyit Prosedürleri,-Banka Gözetim Sistemi ile Bankanın Bağımsız Dış Denetçileri Arasındaki ilişki
- Banka Finansal Tabloların denetimi.
- Finansal Tabloların Denetiminde Çevreyle ilgili Hususların Değerlendirilmesi.
- Türev Finansal Araçların Denetimi,
- Elektronik-Ticaret-Finansal Tabloların Denetimine Etkisi

2.5 Bağımsız Denetimin Gözetimi

Bağımsız Denetim, Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır (Erol, 2015, s. 8).

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Denetim Kurulu kurulmuştur. Bağımsız denetimin gözetimi ifadesi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve faaliyetinin standartlara uygun bir şekilde yürütölüp yürütölmediğinin çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir. Söz konusu gözetim faaliyeti, gerek yerinde denetim çalışmaları ile gerekse faaliyette bulunanlardan edinilen çeşitli bilgilerle gerçekleştirilebilir (Sayar, 2013, s. 91). 660 sayılı KHK'nın 2. maddesine göre, bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim

kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (Karasu, 2014, s. 81).

Diğer taraftan, bağımsız denetimin gözetimi ifadesi, gerek kurum ve kurumsal düzeyde ele alınarak bağımsız denetim kuruluşları tarafından, gerekse kuruluşlardaki veya herhangi bir kuruluştan bağımsız olarak faaliyet gösteren denetçiler tarafından faaliyetin genel kabul görmüş bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı, istenilen kalite ve güvenilirlikte olup olmadığı hususunun bağımsız denetim kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi faaliyetlerine yönelik olarak kullanılmaktadır.

Genellikle kalite kontrol incelemeleri olarak ta adlandırılan faaliyetler, yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu test etmektedir. Bu amaçla, değişik denetim ve inceleme stratejilerinin oluşturduğu kalite kontrol incelemelerinde, genel olarak, yürütülen, faaliyetlerin kanun ve denetçi bazında standartlara uygunluğu ile kuruluşlar tarafından müşterileri nezdinde yürütülen bağımsız denetim çalışmalardan seçilen örnekler incelenip, müşteri finansal tablo organlarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ikinci defa gözden geçirilerek, bu konuya ilişkin yapılan bağımsız denetim çalışması, uygulanan bağımsız denetim teknikleri ve toplum bağımsız denetim kanıtlarının kalitesi ele alınarak ta, yapılan bağımsız denetim çalışmaları sonucu varılan denetçi yargılarının uygunluğu kontrol edilmekte, sonuç olarak örnek çalışmaların bütün halinde bağımsız denetim ve kısmen de olsa muhasebe finansal raporlama standartlarına uygunluğu Muhasebe denetim mesleğinin gelişmeye başladığı ve dünyaca kabul gördüğü 20 y.y başlarından itibaren mesleğin gözetim ve denetiminin

daha çok meslek mensuplarının kendi arasında ve mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde meslek kuruluşları tarafından yapıldığı görülmektedir. Özellikle, gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkeler, mesleki kurum ve kuruluşlar yakın zamana kadar bağımsız denetim mesleğinin gerek düzenlenmesi ve bağımsız denetim standartlarının oluşturulması, ve gerekse de Faaliyete yönelik gözetim ve denetim çalışmalarının yürütülmesinde etkili olmuşlardır.

Bağımsız Denetimin gözetiminde uluslararası düzeyde kabul gören tek bir yöntem bulunmaktadır. İki temel yaklaşım bulunmaktadır.

Mesleğin kendi kendisini gözetimi ve kamu otoritelerinin gözetimidir.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri önemli etken olmuş, 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576-577).

Sonuç

Mali tabloların, işletme ile ilgili olanların ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olması gerekmektedir. Bundan dolayı mali tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olması için kaliteli mali tablolara ihtiyaç duyulmaktadır.

Uluslararası finansal raporlamada birliğin sağlanması amacıyla IASB belirli kod numaralarıyla UMS ve UFRS'leri yayınlamıştır. Bu standartlar bugüne kadar pek çok revizyona tabi tutulmuş olmasına karşın kullanım alanı da dünya genelinde genişlemektedir.

UMS ve UFRS'ler muhasebenin ortak bir dil olarak kullanılmasında önemli katkılar sağlamıştır. Bu standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygunluğunun sağlaması amaç edinmiş olup, bu standartlar vergi esaslı muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan mal tablolara önemli yenilikler getirmiştir. UMS ve UFRS'ler, gerçeğe uygun değer kavramını ön planda tutmakta olup, birçok standartta bu kavram açıklanmaktadır.

Kaynakça

Akgül, B. A., & Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Atmaca, M. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- Ayboğa, H. (2003). *Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi*. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Aysan, M. A. (2008, Ekim). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği*. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(40), 44-53.
- Başpınar, A. (2004, Mayıs-Ağustos). *Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. *Maliye Dergisi*(146), 42-57.
- Bayar, F. (2008). *Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye*. *Ekonomik Sorunlar Dergisi*(32), 25-34.
- Bayazıtlı, E., Nalbantoğlu, R., Sayılğan, G., Gürdal, K., & Çelik, O. (2000). *Küreselleşme, Avrupa Birliği ve Muhasebe Mesleğinde Yeni Ufuklar*. İzmir: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.
- Bekçi, İ., & Özdemir, O. (2006). *Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma*. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(2).
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). *Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi*. *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(21), 571-592.
- Çam, E. (1987). *Çok Uluslu şirketler ve Gelişen Ülkeler (Iİb)*. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 45(1-4), 93-120.
- Çankaya, F. (2007). *Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik*

- Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 127-148.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, O. (2008). Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye. İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (Dü.), *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kitabı* içinde, (s. 12-21). Kıbrıs.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Erol, M. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Ege Reklam Basım Yayın Dağıtım.
- Gönen, S., & Uğurluel, G. (2007, Aralık). Türkiye’de Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*(316), 229-236.
- Güvemli, O., & Güvemli, B. (2015, Ocak). Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(8).
- İbiş, C., & Özkan, S. (2006, Ocak - Mart). Uluslararası Finansal Raporlama

- Standartları (UFRS) na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*(74), 25-43.
- İncekara, A., & Savrul, M. (2011). Küreselleşme, Büyüme Ve Ekonomik Entegrasyonlar: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 61(2), 3-22.
- Karasu, R. (2014, Mart). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), 79-105.
- Kartal, A. (2005). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- KGK. (2013, 11 4). Bağımsız Denetim Standardı 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol. *Resmi Gazete*(28821). Ankara. 10 9, 2016 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf adresinden alındı
- Kocamaz, H. (2012, Aralık). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(7), 119-139.
- Pirgaip, B. (2003, Kasım-Aralık). Türk Sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum. *Sermaye Piyasası Kurulu Meslek*(10). 10 20, 2016 tarihinde <http://docplayer.biz.tr/9859825-Turk-sermaye-piyasasinda-uluslararasi-muhasebe-standartlarina-uyum-burak-pirgaip.html> adresinden alındı
- Sayar, Z. (2013). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları, Türkiye Örneği*. Türmob Yayınları.
- Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve

Sonrası Gelişmeler. VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu - Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (16 - 19 Nisan). İstanbul.

Şavlı, T. (5-9 Ekim 2011). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci. İ.S.M.M.M.O. (Dü.), *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu - Muhasebe Denetimi Sempozyumu -10.* içinde Antalya. 10 07, 2016 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf> adresinden alındı

Taylor, M. E., & Jones, R. A. (1999). The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure. *The International Journal of Accounting*, 34(4), 557-570.

TMSK. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.

Toraman, C., & Bayramoğlu, F. (2006, Haziran-Temmuz). Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*(76), 457-480.

Yazıcı, M. (1965). *Türk İşletmelerinin Tekdüze Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri*. İstanbul: Sermet Matbaası.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standartlarının Tanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(18), 33-37.

Zencirkıran, S. (2015, Temmuz-Eylül). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği. *Sayıştay Dergisi*(98), 61-74.