

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve FİNANSMAN BİLİM DALI

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GÖRE DENETİM İŞLEVİ
UYGULAMASININ
TÜRKİYE ve FİLİSTİN KARŞILAŞTIRMASI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLANAN
Mohammed I.R. ALBAIDA

DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr. Fahri KURŞUNEL

KONYA - 2015



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı	MOHAMMED I.R. ALBAIDA		
Numarası	124227031013		
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ Muhasebe-Finansman		
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
Tezin Adı	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DENETİM İŞLEVİ UYGULAMASININ TÜRKİYE VE FİLİSTİN KARŞILAŞTIRMASI		

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Mohammed I.R. ALBAIDA



SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı	MOHAMMED I.R. ALBAIDA		
	Numarası	124227031013		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ Muhasebe-Finansman		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Yrd.Doç.Dr. Fahri Kurşunel		
Tezin Adı	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DENETİM İŞLEVİ UYGULAMASININ TÜRKİYE VE FİLİSTİN KARŞILAŞTIRMASI			

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre denetim işlevi uygulamasının türkiye ve filistin karşılaştırması başlıklı bu çalışma 17/12/2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı Danışman ve Üyeler İmza

Doç.Dr. Bekir Yılmaz

Yrd.Doç.Dr. HALİL AKMESE

Yrd. Doç. Dr. Fahri Kurşunel
Danışman

S. Akın

ÖNSÖZ

Günümüzdeki küreselleşme, uluslararası ticaret işlemleri, şirket birleşmeleri, yatırımları ve muhasebe işlemleri artışı nedeniyle Nitekim ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Dünyada bu farklılıkları asgariye indirerek uygulamalarda kolaylık sağlamak amacıyla muhasebe uygulamalarını tekdüzeliliğe doğru yönlendiren çalışmalar yapılmaktadır. Buna muhasebede uyumlaştırma da diyebiliriz. Bu Çalışmamızda da detaylı olarak açıklayacağımız bu yapı son olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” (International Financial Reporting Standards–IFRS) adını almıştır ve aynı zamanda (UFRS)'a göre denetim işlevi uygulanmıştır.

Bu anlamda bu tez, (UFRS)'a göre denetim işlevi hakkında genel bilgiler vermek ve Türkiye ve Filistin uygulamaları hakkında karşılaştırmasında bu çalışma adına hazırlanmıştır.

Bu tezin hazırlanmasındaki değerli görüş ve katkılarından ötürü danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL'e Şükranlarımı sunar, ayrıca tez komitemde yer alan ve çalışmalarım süresince yardımlarını esirgemeyen Sayın Doç. Dr. Baki YILMAZ ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Halil AKMEŞE'e, teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Son olarak, bugünlere ulaşmamda üzerimdeki emeklerini hiç bir zaman ödeyemeyeceğim ailem ve eşim çalışmam süresince bana gösterdikleri sabır, destek ve hoşgörüden dolayı ve değerli filistinli arkadaşlarımı minnettarım.

Mohammed I.R. ALBAIDA



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	MOHAMMED I.R. ALBAIDA		
	Numarası	124227031013		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe-Finansman		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Yrd.Doç.Dr. Fahri Kurşunel		
Tezin Adı	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DENETİM İŞLEVİ UYGULAMASININ TÜRKİYE VE FİLİSTİN KARŞILAŞTIRMASI			

ÖZET

Globalleşen dünyada şirketlerin günümüz rekabet koşulları ile mücadele edebilmesinin yolu değişimden geçmektedir. Ancak artılarını ve eksik yönlerini tespit edebilen kurumlar öngörülü davranarak kendilerini yenileyebilirler. Bu da etkin bir denetim mekanizması ile mümkündür. Şirket bünyesinde geleceğe dair kararların doğru saptanması açısından güvenilir ve tarafsız bilgi önemlidir. Bu doğrultuda atılacak adımlar şirketlerde doğabilecek hata ve hilelerin de önüne geçilmesini sağlayacaktır.

Denetim konusunun yanında büyük şirketleri ve ülkelerin ekonomilerini ciddi şekilde ilgilendiren diğer bir konu da finansal raporlama standartlarıdır. Nitekim ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Dünyada bu farklılıkları asgariye indirerek uygulamalarda kolaylık sağlamak amacıyla muhasebe uygulamalarını tekdüzeliliğe doğru yönlendiren çalışmalar yapılmaktadır. Buna muhasebede uyumlaştırma da diyebiliriz. Bu doğrultuda 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) global muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması sürecinde önemli bir rol oynamıştır. Çalışmamızda da detaylı olarak açıklayacağımız bu yapı son olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” (International Financial Reporting Standards-IFRS) adını almıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bu çalışmayı yapmaktaki amacımız, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını genel hatlarıyla açıklamak, bu konuda Türkiye ile Filistin’deki mevcut uygulamalar ile uluslararası standartlar arasındaki farklılıklara değinerek, çeşitli tenkitlerde bulunmak ve konuya çözüm önerileri getirebilmektir. UFRS'a göre Türkiye ve Filistin arasındaki denetim işlevi uygulamasını karşılaştırıp incelenmektedir.



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	MOHAMMED I.R. ALBAIDA		
	Numarası	124227031013		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ Muhasebe-Finansman		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>	
	Tez Danışmanı	Yrd.Doç.Dr. Fahri Kuşunel		
Tezin İngilizce Adı	COMPARISON IN FINANCIAL AUDIT FUNCTION APPLICATIONS BETWEEN TURKEY AND PALESTINE ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS			

SUMMARY

The way in which the companies in a globalized world could struggle with present conditions of competition has passed through a series of changes. The establishments that are able to identify their strengths and weaknesses can, however, refresh themselves by acting farsightedly. This, in turn, seems possible by means of an effective control mechanism. A reliable and impartial information is important for determining the correct decisions about the future within the body of the company. Steps to be taken in this direction will also enable to avoid the mistakes and cheats that may arise in the companies.

Besides the auditing issue, another important issue that is seriously interested in large companies and the countries' economy is also financial reporting standards. Indeed, there is many differences between the accounting systems of the countries. It has been performed the studies that guide accounting practices towards the uniformity in order to provide great convenience in the applications by minimizing these differences in the world. We can also describe this as the harmonization of accounting. International Accounting Standards Board (IASB) that had established in 1973 for this purpose has played an important role in the preparation of the global accounting standards and their process of implementation. This structure, as we will also explain in detail in our study, has recently named as International Financial Reporting Standards–IFRS.

In line with the above-mentioned explanations, our main aim of doing this study is to sketch out International Financial Reporting Standards and to criticize from various aspects and be able to offer the solutions to the issue, by touching upon the current practices in Turkey and Palestine and the differences between international standards. Comparison in financial audit function application between turkey and palestine according to IFRS. According to IFRS, the audit function is analyzed to compare practices between Turkey and Palestine.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	ii
ÖNSÖZ.....	iv
ÖZET.....	v
SUMMARY.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
1. MUHASEBE VE MUHASEBE DENETİMİ.....	4
1.1. Muhasebenin Tanımı, Amaçları ve Bilgi sistemi, Fonksiyonları ve Türleri:.....	4
.....	4
1.1.1. Muhasebenin Tanımı:.....	4
1.1.2. Muhasebenin Amaçları ve Bilgi Sistemi:.....	4
1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları:.....	6
1.1.4. Muhasebenin Türleri:.....	6
1.2. Muhasebe Denetimi:.....	8
1.2.1. Denetim Kavramı.....	9
1.2.2. Denetim Özellikleri:.....	10
1.2.3. Muhasebe Denetimine Yakın Kavramlar.....	10
1.2.4. Genel Denetim Türleri:.....	13

1.2.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri:.....	13
1.2.5. Deneticinin Statüsüne Göre Denetim Türleri:	16
1.2.6. Bağımsız Muhasebe Denetim Türleri:.....	17
1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi:	18
İKİNCİ BÖLÜM	19
2. DENETİM, MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN STANDARTLAR	19
2.1. Uluslararası Denetim Standartları	19
2.2. Denetim Standartları:.....	19
2.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	20
2.2.2. Genel Standartlar:	20
2.2.3 Çalışma Alanı Standartları:	21
2.2.4. Raporlama Standartları:	22
2.3. Muhasebe Standartları:	22
2.3.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı:	23
2.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu:	24
2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Standartlarının Amacı ve Gelişimi:	25
2.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak T穆DESK ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	25
2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	26
2.4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi ve Önemi:	27

2.4.2. International Accounting Standarts Committee /IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) Kuruluşu:	28
2.4.3. Kurul:	29
2.4.4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC):	29
2.4.5. Dünya Çapında IFRS Kullanımı:	30
2.4.5.1. Avrupa'da IFRS Kullanımı	31
2.4.5.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) GAAP.....	32
2.4.6. ABD GAAP ve UFRS'lerin Uyumlaştırılması:.....	32
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	33
3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİLİSTİN'DE DENETİM MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE DENETİM İŞLEVİ KARŞILAŞIRMASI	34
3.1. Filistin'de Denetime Genel Bakış	34
3.1.1. Filistin'de Muhasebecilik ve Denetim Tarihi	35
3.1.2. Filistin'de Muhasebe Denetimi	36
3.1.3. 2004/9 Sayılı Filistin Muhasebe ve Denetim Kanunu.....	37
3.1.4. 2004/9 Sayılı Kanuna Yöneltilen Tenkitler:.....	38
3.1.5. Filistin Hakkında Uluslararası Finansal Rapor Standartlarının Uygulanabilirliği	43
3.1.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasındaki Hedefler	44
3.1.7. Filistin'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartların Geliştirilmesi ve Yaygınlaşmasını Destekleyen ve Yardımcı Olan Faktörler.....	45

3.2. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Denetim İşlevi Uygulama.....	49
3.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi ve Oluşturulması	49
3.2.2. Almanya Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Genel Bakışı	53
3.2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Standartların Anlamı.	55
3.2.3.1. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Standartları	58
3.2.3.1.1. UFRS-1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (First Time Adoptin Of İnternational Standards).....	58
3.2.3.1.2. UMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statment)	59
3.2.3.1.3. UMS-7 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statment)	59
3.2.3.1.4. UMS-8 Muhasebepolitikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar (Fundamental Errors and Changes In Accounting Policies)	60
3.2.3.2. Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Standartlar	60
3.2.3.2.1. UFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler (Share-Based Payment).....	60
3.2.3.2.2. UFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contract).....	61
3.2.3.2.3. UMS-2 Stoklar (Inventories)	61
3.2.3.2.4. UMS-11 İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contract).....	62
3.2.3.2.5. UMS-12 Gelir Vergileri (Income taxes).....	62
3.2.3.2.6. UMS-16 Maddi Duran Varlıklar (Property, Plantand Equipment).....	62
3.2.3.2.7. UMS-17 Kiralama İşlemleri (Leases).....	63
3.2.3.2.8. UMS-18 Hasılat (Revenue).....	63
3.2.3.2.9. UMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)	64
3.2.3.2.10. UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grantsand Disclosure of Government Assistance)	64
3.2.3.2.11. UMS-21 Kur Değişiminin Etkileri (The Effects of Changes In Foregin Exchange Rates).....	65
3.2.3.2.12. UMS-23 Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Cost).....	65

3.2.3.2.13. UMS-32 Finansal Araçlar: Sunum (Financial Instrument).....	66
3.2.3.2.14. UMS-36 Varlıklar Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets) ...	66
3.2.3.2.15. UMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilites and Contingent Assets).....	66
3.2.3.2.16. UMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intengeble Assets)	67
3.2.3.2.17. UMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Recognition and Mesurement).....	68
3.2.3.2.18. UMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)	68
3.2.3.2.19. UMS-41 Tarım (Agriculture).....	68
3.2.3.3. Grup Finansal Tablolarına İlişkin Standartlar	69
3.2.3.3.1. UFRS-3 İşletme Birleşmeleri (Business Combination)	69
3.2.3.3.2. UMS-27 Bireysel Finansal Tablolar (Seperate Financial Statments)	69
3.2.3.3.3. UMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar (Investment In Association) ..	70
3.2.3.3.4. UMS-31 İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması (Interests In Joint Ventures)	70
3.2.3.4. Finansal Tabloların Açıklanmasına İlişkin Standartlar	71
3.2.3.4.1. UFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-Current Asset Held for Sale and Discontinued Operation)	71
3.2.3.4.2. UFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (Expolaraiion for an Ealuation of Mineral Assets).....	71
3.2.3.4.3. UFRS-7 Finansal Araçlar: Açıklamalar (Financial Instrument/ Disclosure)	72
3.2.3.4.4. UFRS-8 Faaliyet Bölümleri (Operating Segments).....	73
3.2.3.4.5. UMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (Events After the Balance Sheet Date).....	73
3.2.3.4.6. UMS-14 Bölümlere Göre Raporlama (Segment Reporting)	74
3.2.3.4.7. UMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)	74
3.2.3.4.8. UMS-26 Emeklilik Fayda Planlarımda Muhasebeleştirilme ve Raporlama (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans).....	74
3.2.3.4.9. UMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting In Hyper Inflation Ary Economies).....	75
3.2.3.4.10. UMS-33 Hisse Başına Kazanç (Earnings Per Share)	75

3.2.3.4.11. UMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)	75
3.3. Türkiye’de Denetçilik Mesleğiyle İlgili Düzenlemeler	76
3.3.1. Muhasebe Denetimine İlişkin Yasal Düzenlemeler:	76
3.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	76
3.3.1.2. Bankacılık Mevzuatı	76
3.3.1.3. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Düzenlemeler	77
3.3.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Denetimi ile İlgili Düzenlemeler:	77
3.3.1.5. Diğer Düzenlemeler:	77
3.3.2. Türkiye Muhasebe Denetiminin Gelişimi	78
3.4. Türkiye'deki Muhasebe Denetiminin İşlevi:	78
3.4.1. Denetim Süreci:	79
3.4.1.1. Planlama	79
3.4.1.2. Denetim Programlarının Oluşturulması	80
3.4.1.3. Çalışmanın Yürütülmesi, Raporlanması ve Rapor Sonrası Faaliyetler	80
3.4.2. Denetim Kanıtı	81
3.4.2.1 Finansal Bilgi Kullanıcıları İçin Güvenilir Bilgi İhtiyacı	81
3.4.3. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması	82
3.4.4. Kanıt Toplama Teknikleri	83
3.5. Çalışma Kâğıtları	85
3.5.1. Çalışma Kâğıtlarının Faydaları	85

3.5.2. Çalışma Kâğıtlarının Türleri.....	86
3.5.3. Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması	86
3.5.3.1. Sürekli Dosya	86
3.5.3.2. Cari Dosya	87
3.5.4. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti:	87
3.6. Denetim Raporu ve Raporlama Standartları:.....	87
3.6.1. Yönetimle Görüşme.....	89
SONUÇ.....	90
KAYNAKÇA	94

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants

ASB: The Accounting Standards Board

BDK: Bağımsız Denetim Kuruluğu

BDDK: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu

CMB: Sermaye Piyasası Kurullarını

EEA: Avrupa Ekonomik Alanının

EFRAG: Avrupa Mali Raporlama Danışma Grubu

FASB: Amerika Mali Muhasebe Standartları Kurulu

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

GAAS: Generally Accepted Auditing Standarts

GASC: Almanya Muhasebe Standartları Komitesi

GKCDS: Greater Kansas City Dental Soc

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu

IAPC: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee)

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (International Federation of Accountants)

IFRIC: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi

IFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

IMF: Uluslararası Para Fonu

IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymetler Kurumu Komisyonu

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

KGMDK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

PCAOB: Amerika Kamu Şirketi Muhasebe Denetim Kurulu

SAS: Statements on Auditing Standards

SEC: Amerika Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu

SIC: Daimi Yorum Komitesi

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TASB: Türk Muhasebe Standartları Kurulunun

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK: Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TUCA: Türk Tek Tip Hesap Cetveli

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşevirler Ve Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliği

UDS: Uluslararası Denetim Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

YMM: Yeminli mali müşavirlik

GİRİŞ

Küreselleşme ile beraber uluslararası şirket birleşmeleri artmış ve uluslararası yatırımlar geliştirmekte olan ülkelere yönelmeye başlamıştır. Bu durum da ekonominin dinamosu görevi yapan işletmeleri değişen koşullara uyum sağlamaya zorlamıştır. Önceleri daha yerel şartlarla çalışmalarını sürdürebilen işletmeler için ilerlemenin anahtarı değişimi yakalamaktan geçmektedir. Bu nedenle günümüz koşullarında şirketler denetim mekanizmalarını ve kontrol sistemlerini uluslararası standartlara taşımak durumundadırlar. Çünkü uluslararası rekabet koşulları ile baş edebilmenin ve uzun süre ayakta kalabilmenin tek yolu budur.

Uluslararası ticaret açısından dolayı muhasebede uyumlaştırma çalışmaları hız kazanmış ve neticede ortaya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çıkmıştır. Bu doğrultuda finansal raporlamanın temel amacı, işletmeyle ilgili tarafların ve yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Tarafların farklı muhasebe standartlarına maruz kalması da bilgi kirliliğine ya da yanlış bilgilenmeye sebep olabilmektedir. O yüzden ki Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) işletmeler, muhasebeciler, akademisyenler ve tüm kamuoyu için önemli bir konudur. Avrupa Birliği (AB), üye ülkelerden finansal tablolarını bu standartlara uyumlu hazırlamalarını öngörmektedir. Türkiye’de de AB’ne entegrasyon kapsamında bu yönde çalışmalar yürütülmüştür. Yetkili kuruluşlar bu gelişmelere paralel olarak uluslararası uyumu sağlayan standartları uygulamaya koymuşlardır. Ülkemizde, Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli ve tekdüzeliği sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Nitekim konumuz gereği çalışmamızda UFRS kapsamında Türkiye ile Filistin’de yürütülen çalışmalara ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir. Türkiye’de AB’ye entegrasyon kapsamında atılan adımlarla pek çok ilerlemenin olduğu, fakat Filistin’de savaş ve olumsuz şartlardan dolayı UFRS çerçevesinde çok fazla ilerleme kaydedilemediği tartışılacaktır. Ayrıca Türkiye’deki ve Filistin’deki denetim işlevi, uygulamalar ve yanlışlar hakkında detaylı bilgi verilecektir. Çalışmada da görüleceği üzere Türkiye’deki denetim işlevinin tarihi Filistin’e nazaran daha eskidir. Bu

konudaki düzenlemeler daha çok Avrupa örnek alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle Türkiye'deki denetim işlevi daha sistematik ve oturmuştur. Ayrıca belli bir plan ve program dahilinde gerçekleştirilmektedir. Filistin'de ise denetim konusu reformize ve yenilik bekleyen bir meseledir. Yapılan düzenlemeler yüzeysel, profesyonellikten uzak ve yerel bazda kalmıştır. Bunun en bariz örneği de halen 2004 yılındaki muhasebe denetimi ile ilgili düzenlemiş oldukları Kanun'u uygulamalarıdır. Dolayısıyla amacımız, bu çalışma vasıtasıyla Uluslararası Raporlama Standartlarına göre denetim işlevinin Türkiye ve Filistin karşılaştırmasını yaparak, bu konudaki eksiklikleri vurgulamak ve konu ile ilgili öneriler getirebilmektir. Bunun yanında bu konuda Avrupa'da yapılan uygulamalara da yer verilerek geniş bir açıdan yaklaşım sağlanacaktır.

Üç bölüm halinde incelenen çalışmanın birinci bölümünde esas konumuza temel oluşturması amacıyla muhasebe ve muhasebe denetiminden bahsedilmiştir. Bu ana başlık ise üç alt başlık altında incelenmiştir. Birincisinde muhasebenin tanımı, amaçları ve bilgi sistemi, muhasebenin fonksiyonları ve türleriyle ilgili bilgi verilmiştir. İkincisinde muhasebe denetimi detaylandırılarak denetim kavramından, denetimin özelliklerinden, muhasebe denetimine yakın kavramlardan, genel denetim türlerinden, deneticinin statüsüne göre denetim türlerinden ve bağımsız muhasebe denetim türlerinden bahsedilmiştir. Üçüncü alt başlıkta ise muhasebe ve denetim ilişkisinden bahsedilerek bölüm neticelendirilmiştir.

İkinci bölümde ise "Denetim, Muhasebe ve Finansal Raporlamaya ilişkin standartlar" ana başlığı altında uluslararası denetim standartları, muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartları incelenmiştir. Ayrıca muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak T穆DESK ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalardan bahsedilerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tarihine ve önemine değinilerek ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Bölümün sonunda Avrupa'daki UFRS ve ABD GAAP kullanımı ve aralarındaki farklar genel bir şekilde anlatılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise esas çalışma konumuz olan uluslararası finansal raporlama standartlarına göre Filistin'de denetim mesleği ve Türkiye'de denetim

işlevi karşılaştırması tartışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle UFRS'na göre Filistin'de denetim mesleğinden, bu mesleğin geçmişten günümüze geçirdiği evrelerden bahsedilmiş, UFRS'nın Filistin'de uygulanabilirliği irdelenmiş, Filistin'de UFRS'nın geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasını destekleyen ve yardımcı olan faktörler üzerinde durularak çeşitli tenkitler ve nazikane çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Ayrıca UFRS'nin Türkiye serüveni incelenmiş, Türkiye'nin finansal ve muhasebe standartlarının oluşturulması ve ayrıntıları açıklanmıştır. Son olarak Türkiye'deki denetiminin işlevinden bahsedilerek çalışma neticelendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MUHASEBE VE MUHASEBE DENETİMİ

Muhasebe, dönem başındaki varlıklarda, yabancı ve öz kaynaklarda dönem içinde meydana gelen münferit değişimleri kaydeden ve dönem başına göre dönem sonunda onlarda meydana gelen son değişimleri finansal tablolar şeklinde raporlayan bir sistem olarak bilinir. Ayrıca, denetim, muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolarla ilgilidir. Öteki yandan, denetim bu tabloların doğru ve güvenilir olmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

1.1. Muhasebenin Tanımı, Amaçları ve Bilgi sistemi, Fonksiyonları ve Türleri:

Denetim ve muhasebe arasındaki ilişkiyi açıklamadan önce muhasebenin tanımı, amaçları, türleri ve bilgi sisteminin ne olduğunu açıklanacaktır.

1.1.1. Muhasebenin Tanımı:

Muhasebe, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanmasıdır. (Küçüksavaş,1994:4)

1.1.2. Muhasebenin Amaçları ve Bilgi Sistemi:

Muhasebede amaç, işletme veya kuruluşun finansal (veya para ile ifade edilebilen) faaliyetlerine esas olan bilgi ve belgelerin girilmesi, düzenlenmesi, raporlanması ve kullanışlı şekilde bilgi kullanıcılarına aktarılmasıdır. Muhasebenin işletme ve kuruluşlar açısından birçok yararı olmakla birlikte en önemlileri şunlardır: (www.muhassebeprogram.com/muhasebe/amac/) 31/08/2015

1) İşletmenin sahip olduğu kıymetlerin tespitini sağlar.

2) İşletmede meydana gelen dönem içi faaliyetlerle dönem sonunda ulaşılan sonuçların anlaşılmasını kolaylaştırır.

3) İşletme ile iş yapan üçüncü şahısların ekonomik ve sosyal durumlarının bilinmesini sağlar.

4) Üçüncü şahıslarla işletme arasında meydana gelen hukuki anlaşmazlıklarda devir teşkil eder.

5) İşletmede çalışan personel ve görevlilerin su istimaline karşı işletme varlığını korur.

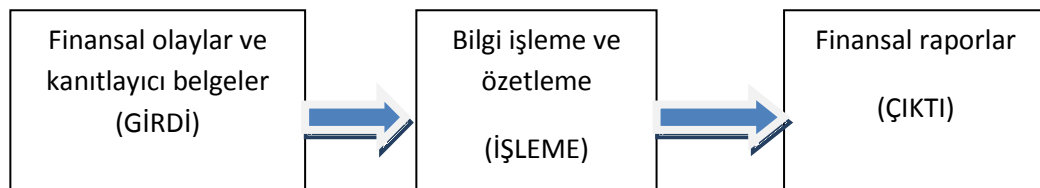
6) İşletme sahibinin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edilip incelenmesini sağlar.

Muhasebe Sistemi, muhasebe bilgilerinin ilgililere belli bir sistem içinde yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasını, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönem bilgilerinin karşılaştırılmasını, finansal tablolarda yer alan hesapların kapsamlarının standartlaştırılmasını ve muhasebede bir birliğin sağlanmasını amaçlamıştır.

www.ekent.com/upload_folder/on_muhasebe_ve_genel_muhasebe_kavramlar_i.pdf (31/08/2015).

Yukarıdaki tanımda da belirtildiği gibi muhasebe, finansal nitelikli olaylara ilişkin verilerin derlenmesi, işlenmesi (kaydedilmesi, sınıflaması, özetlenmesi) ve finansal nitelikli raporların üretilmesini sağlayan süreçtir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe bir bilgi sistemi olarak bilinir.

Şekil (1): Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe



1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları:

Muhasebenin fonksiyonları aşağıdaki gibi özetlenebilir: (Küçükşavaş,1994:5)

- 1) İşletmenin varlıklarında, borçlarında ve sermayesinde meydana gelen değişimleri tespit etmek ve göstermek,
- 2) Bir dönem içerisinde elde edilen gelirler ile yapılan giderleri karşılaştırmak suretiyle faaliyet sonucunu (kar veya zarar) tespit etmek ve göstermek,
- 3) Kıt üretim faktörlerinin rantabl kullanımı sağlamak amacı ile gerekli bilgileri diğer bölümlere zamanında sunmak.
- 4) Kanuni mükellefiyetleri yerine getirmek.

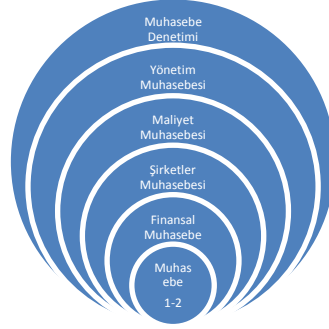
Muhasebe bu ana fonksiyonlarını yerine getirirken, ayrıca, şu ek fonksiyonları da yerine getirir:

- 1) Hukuki anlaşmazlıklarda ispat vasıtası olma,
- 2) Vergi matrahının tespiti için gerekli bilgileri sağlama.

1.1.4. Muhasebenin Türleri:

Muhasebenin temel kavram ve prensipleri aynı olmakla beraber işletme türlerinin değişikliği nedeni ile farklı işlem ve farklı hedeflere ulaşma amacı, farklı muhasebe türlerini ortaya çıkarmıştır.

Şekil (2) : Muhasebenin Türleri



K:Selimoğlu,Seval,Uzay,Şaban,Özbirecikli,Mehmet,Kurt,Ganite,Alagöz,Ali,Yanık,Serap,
(2011), *Muhasebe Denetim*, (3.Baskı),Gazi Kitabevi,Ankara,s. 4

Yukardaki şekilde belirttiği gibi muhasebe, Genel (Finansal) Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi ve Denetim Muhasebesi olmak üzere beş bölüme ayrılır:

(www.muhasebesitesi.com/muhasebe-turleri.html) 31/08/2015

1) Genel (Finansal) Muhasebe: İşletmenin sahip olduğu varlıkların nerelerden sağlandığını ve bunların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracılığı ile belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan muhasebe türüdür. Muhasebe fonksiyonlarının kaydetme, sınıflandırma ve raporlama faaliyetlerini içine alır. Genel Muhasebe, uygulandığı işletme türüne göre adlandırılır. Örnek: Ticaret Muhasebesi, Otel Muhasebesi, Sigorta Muhasebesi.

2) Maliyet Muhasebesi: Genel Muhasebenin üstlendiği görevlere ek olarak, üretilen mal ve hizmetlerin kaç mal olduğunu ve bunların birim maliyetlerinin ne olduğunu belirleyen, gider kontrolüne planlama ve işletmede alınacak özel kararlara yardımcı olan muhasebe türüdür. Maliyet Muhasebesi mal ve hizmet üreten işletmelerde söz konusudur.

3) Yönetim Muhasebesi: Genel Muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinden yararlanarak yeni bilgiler üreten ve işletme yöneticilerinin karar almalarında gerek duyduğu bilgileri sağlayan bir muhasebe türüdür.

4) Şirketler Muhasebesi: Şirketlere özgü işlemler olarak adlandırılan kuruluş, sermaye değişiklikleri, hisse senetlerinin halka arzı, tahvil ihracı, kar/zarar dağıtımı, tasfiye, tür değiştirme ve birleşme gibi işlemlerin muhasebe kayıtlarının yapılması ve izlenmesi gibi uzmanlık muhasebesidir. (Parlakkaya ve diğ,2011:10)

5) Muhasebe Denetimi: Muhasebede doküman ve kayıtları inceleyen ve değerlendiren bir muhasebe türüdür. İç ve dış denetim olarak iki kısma ayrılır. İşletmenin kendi elamanlarınca yürütülen iç denetim, bağımsız dış denetleme uzmanlarınca yapılan denetim ise dış denetimdir. Mali tabloların, işletmenin faaliyet sonucunu doğru yansıtıp yansıtmadığı ise muhasebe denetiminin temel konusudur.

1.2. Muhasebe Denetimi:

Denetim hayatın pek çok alanında karşımıza çıkan bir kavramdır. Özellikle günlük hayatta ve sosyal çevremizde sıklıkla kullandığımız bu kavram, işletmecilik alanında da karşımıza çıkmaktadır. Konumuz dolayısıyla biz de daha çok işletmecilik, muhasebe alanındaki karşılığı üzerinde duracağız.

Esasında bir iş, bir eylem veya bir davranışın olduğu her yerde denetimden bahsedilebilir. Bir nevi güvenilirliği artırma yöntemlerinden birisidir. Dolayısıyla finansal bilgi gibi kontrolü zor bir alanda ise bu, çok daha fazla önem kazanmaktadır. Son yıllarda işletmecilik alanında finansal bilgilerle ilgili ortaya çıkan hatalı ve hileli uygulamalar denetimin çok daha farklı boyutlarda ele alınmasını ve irdelenmesini sağlamıştır. Bu bakımdan muhasebe denetimi finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşabilmeleri için çok önemli bir görevi yerine getirmektedir.

Muhasebe bilgisi, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunda, bu kaynakların kullanıma uygunluğunu, kullanılış biçimini, işletmenin faaliyetleri sonucunda bu bilgilerde meydana gelen artış veya azalışlar ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri içeren, bunları ilgili kişi ve kuruluşlara daha verimli çalışmalarını için raporlayan çok önemli bir araçtır. Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olması dolayısıyla, üretilen bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Bu da ancak bilgilerin belgelendirilmesi ile mümkün olabilmektedir. Muhasebe bilgisinin kişi ya da kuruluşlara faydalı olabilmesi ise muhasebe kayıtlarının güvenilirliğine, finansal

tablo ve raporların nesnel bir şekilde hazırlanmasına bağlıdır. Bunun için de mutlaka doğru bilgilere gereksinin vardır. Bu noktada denetçilere görev ve sorumluluk düşmektedir. Dolayısıyla bu süreç içinde denetçilerin görevi, kişi ve kuruluşların daha doğru karar almalarına yardımcı olacak kaynak ve faaliyet sonuçlarına ilişkin doğru ve güvenilir bilgileri zamanında sağlama amaçlı faaliyetlerde bulunmaktır. (Atabey ve diğ, 2004:10) Muhasebe denetimi ise, genel anlamda işletmelerin, faaliyet sonuçlarının ve ilgili diğer verilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu araştıran ve raporlayan sisteme verilen addır.

1.2.1. Denetim Kavramı

Günümüzde denetimin birçok tanımı vardır. Bu tanımların bazıları aşağıdaki gibidir:

Denetim, ekonomik faaliyetlerle ilgili savların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi sürecidir. (Altuğ, 1999: 3)

Bir diğer tanıma göre, denetim genel anlamda, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. (Kaval,2005: 3)

Amerikan Muhasebe Kurulu'nun tanımına göre ise; objektif bir şekilde ekonomik faaliyetlerin neticeleri ile ilgili kanıtları, düzenli ve aşamalı bir şekilde toplama, değerlendirme işlemidir. Bu değerlendirmedeki maksat elde edilen sonuçları ulaşılmak istenen standartlarla mukayese etmek ve bunu ilgili taraflara iletmektir. (Welyam ve Emrson, 1997: 18)

Son olarak İngiliz Denetim Standartları Kurumu'nun resmî tanımına bakacak olursak “ Denetim, işletmeler ve finansal raporlar için görevlendirilen denetici tarafından, raporların mevcudiyetini ve önceden belirlenmiş olan kriterlere uygunluğunun bağımsız şekilde tespit edilmesi ve görüş bildirilmesidir.” (Gray, 1994: 16)

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak muhasebe denetimini şu şekilde tanımlayabiliriz: Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak düzeyde yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporlaştırılması sürecidir.

Özetlersek denetim, bir nevi standartlara uygunluk arayışıdır. Çünkü denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır.

1.2.2. Denetim Özellikleri:

Denetimin belli başlı özellikleri vardır. Mevcut tanımlamalardan yola çıkarak bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz: (Ersin, 2000: 5-6)

- 1) Denetim, dinamik bir faaliyet ve süreçtir.
- 2) Denetim çalışmaları, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar üzerine yürütülür.
- 3) Denetim, önceden saptanmış ölçütler ve standartlara göre yürütülür.
- 4) Denetim, bahis konusu ölçütlere uygunluk derecesini ölçümler.
- 5) Denetim, kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek suretiyle yerine getirilir.
- 6) Denetim sonuçları, ilgi gruplarına ilan edilir.
- 7) Son olarak, denetim ile ilgili sonuçların raporlanması ile bir görüş bildiriminde bulunulur.

1.2.3. Muhasebe Denetimine Yakın Kavramlar

Muhasebe denetimine bazı yakın kavramlar, uygulamada muhasebe denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu kavramların anlam yönünden birbirini karşılayamayacağı aralarında bariz farkların olduğu bir gerçektir. Bu nedenle muhasebe denetimine yakın kavramlar olarak kullanılan kontrol, revizyon ve teftiş kavramlarını açıklayarak aralarındaki farkları ortaya çıkaralım. (Kaval, 2005: 4-5)

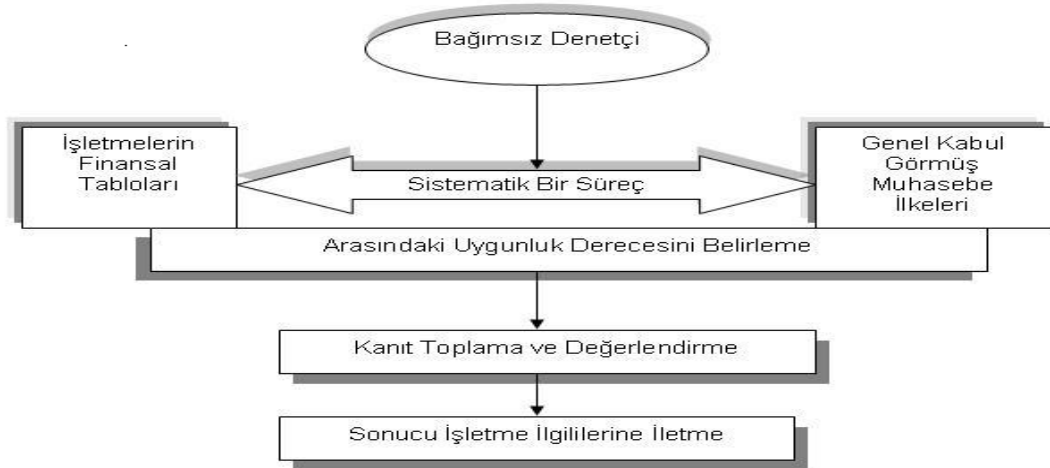
a) **Kontrol**, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Örneğin, amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir.

b) **Teftiş**, Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan incelemedir. Daha özel bir araştırmadır da diyebiliriz.

c) **Revizyon**, Gözden geçirmek, tekrar incelemektir. Daha çok finansal olayların ve vergi hesaplarının (belge vs.) incelenmesidir.

Görüldüğü üzere bu üç kavram ile muhasebe denetimi arasında farklılıklar bulunmasına rağmen birbirleriyle sıkı ilişki içerisindedirler. Bu ilişki, denetim sürecinde daha açık olarak ortaya çıkmaktadır.

Şekil (3): Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması



K: Selimoğlu, Seval ve Uzay, Şaban (2011). Muhasebe Denetimi (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, s. 6

Bu şekilde dikkat çeken üç önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Kavramları (GKGMİ) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS)'dir. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri değişik çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar.

İkinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir.Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kişilerin, denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Bu ilke biraz objektifliği de bünyesinde barındırır. Nitekim denetçinin bağımsız olmaması objektifliği zedeler. Birçok farklı finansal tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız olmalıdır. Mesleğinin gerektirdiği donanım, bilgi ve beceriyle hareket etmeli, meslek etiğine aykırı düşmemelidir.

Şekilde bahsi geçen diğer önemli bir unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Birebir standartları uygulamayan ülkeler ise muhasebe standartlarını bu standartlara yakınlaştırmaya çalışmaktadırlar.

Denetimin tamamlanmasından sonra bir görüşün açıklanabilmesi için finansal tabloların işletme yönetiminde denetim bitmeden önce hazırlanmış olması gerekir.

Toplanan kanıtlar, işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların ekonomik kararlarda etkin olarak kullanılacak nitelikte olup olmadığı ile işletmenin incelemeye alınan dönemdeki gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığı yönünden değerlendirilir.

Kanıtların değerlendirilmesi sonucunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüşe ulaşılır ve bu görüş bir denetim raporuyla açıklanır.

Sonuç olarak, bağımsız denetçinin üstlendiği görev her şeyden önce sosyal bir sorumluluk olup, kendisinden beklenen tarafsız ve güvenilir çalışmanın sonuçlarını en doğru şekilde yansıtmasıdır. (Selimoğlu, 2011: 6-8)

1.2.4. Genel Denetim Türleri:

Muhasebe denetimi çeşitli açılardan sınıflandırılabilir, ancak muhasebe denetiminin türleri inceleme konusu olduğunda genel olarak sınıflandırma, denetimin amacına ve deneticilerin statüsüne göre yapılmaktadır. (Ahundov, 1998: 5)

1.2.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri:

Amaçlarına göre denetim türlerini dört başlık altında toplayabiliriz. Bunlar: finansal tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve özel amaçlı denetimlerdir.

a) Finansal Tabloların Denetimi:

Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hususunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak faydalandığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu tür denetime "Bağımsız Denetim" veya "Dış Denetim" isimleri de verilmektedir.

Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden belirlenmiş kriterlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Ancak bunun yanında, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Sadece denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak, ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır.

Ayrıca, denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmalıdır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise,

doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır. (Buzkurt, 1999: 26)

b) Uygunluk Denetimi:

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlem ve faaliyetlerinin belirlenmiş olan kanunlara, kurallara ve genel olarak mevzuata uydun olup olmadığını saptamak amacı ile incelenmesidir. (Arkun, 1980: 20) Uygunluk denetiminin başarısı, doğruluğu kanıtlanabilir bilgilerin, tanımlanmış standart veya kriterlerin denetim sahasında mevcut olup olamamasına bağlıdır. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulmakla beraber genel olarak devlet tarafından da yapılabilir. Bu doğrultuda devlet programları ile ilgili olan kurum ve kuruluşların mali işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve çeşitli yönetmeliklere uygunluğu araştırılır. Vergi ve banka müfettişleri ile diğer devlet memurları tarafından özel iş kuruluşlarının devlet ile olan anlaşmaları, anlaşma koşullarının uygulanıp uygulanmadığını, masraf ve harcamaların eşit ve sağlam bir Şekilde dağılımını incelenir ve bu konuda bir fikir bildirilir. (Buzkurt, 1999: 15)

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere rapor olarak sunulur. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticiler olarak kabul edilir.

c) Faaliyet Denetimi:

Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, krlılık, gelişme gibi durumlarını ortaya koymaya veya bu maksatla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engelleri ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir. Mevcut olumsuzlukların önceden görülerek zamanında müdahalesinin sağlanması açısından da mühimdir.

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır. Őirketin faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığına bakılır ve daha iyi sonuçlar elde edilip edilemeyeceği araştırılır. Bu amaçla da önerilerde bulunulur.

Bu öneriler doğrultusunda şirket kendini yenileme ve eksikliklerini giderme imkanına kavuşur.

Kısaca faaliyet denetiminin nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışında kalan ortaklara yönetimin faaliyet sonuçları ve özellikle sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında objektif bilgiler sunmaktır.

Bu denetime ekonomiklik denetimi, verimlilikdenetimi, yönetimin denetimi, yürütme denetimi gibi isimlerde verilmektedir. Gerçekten de en az girdi ile en iyi sonuç hedeflendiği için görevli birim olan yönetim kurullarının faaliyetlerinin değerlendirme konusu olması nedeniyle yönetim denetimi veya yürütmenin denetimi isimleri de verilebilir.

Bu denetim esas itibariyle işletme danışmanlığı şirketleri tarafından yerine getirilir. Sadece bunların analizleri muhasebe ve finans yönetimini ilgilendirmez. Bunun dışında pazarlamastratejileri, üretim yöntemleri, işletmenin organizasyonu gibi tüm fonksiyonlar inceleme konusu yapılır.

Bu yönleriyle faaliyet denetimine, dış denetçiler tarafından yerine getirilen ihtiyari bir denetimdir denebilir. (Aksoy, 2002: 55)

d) Özel Amaçlı Denetim:

Özel amaçlı denetim, özelliği olan bir konuda, bu konunun uzmanı olan bir kimse tarafından belirli bir bilgi elde edilmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimdir. Bu denetim kapsamında, denetlenen işletmenin tüm finansal tabloları, kayıtları ve bunların dayanağı olan belgeler incelenebilir. Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır: (Gürbüz, 1995: 25)

- 1) Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler.
- 2) Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan incelemeler.
- 3) Kredi açmadan önce yapılan incelemeler.
- 4) Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler.
- 5) Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihtimalinin araştırılması.
- 6) Vergi incelemeleri.

7) Kamusal örgütlerce yapılan teftiş incelemeleri.

8) Mahkemelerce yapılan özel incelemeler.

Bu denetim çalışmaları özel uzmanlık gerektirir ve denetim çalışması sonucunda, gerekli olan bilgiler ve konuyla ilgili öneriler yer alır.

1.2.5. Deneticinin Statüsüne Göre Denetim Türleri:

Denetim türleri deneticinin statüsüne göre üç bölüme ayrılır. Bunlar: bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimidir.

a) Bağımsız (Dış) Denetici:

Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin objektifliğinin, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların raporlaştırılmasıdır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999: 535)

b) İç Denetim:

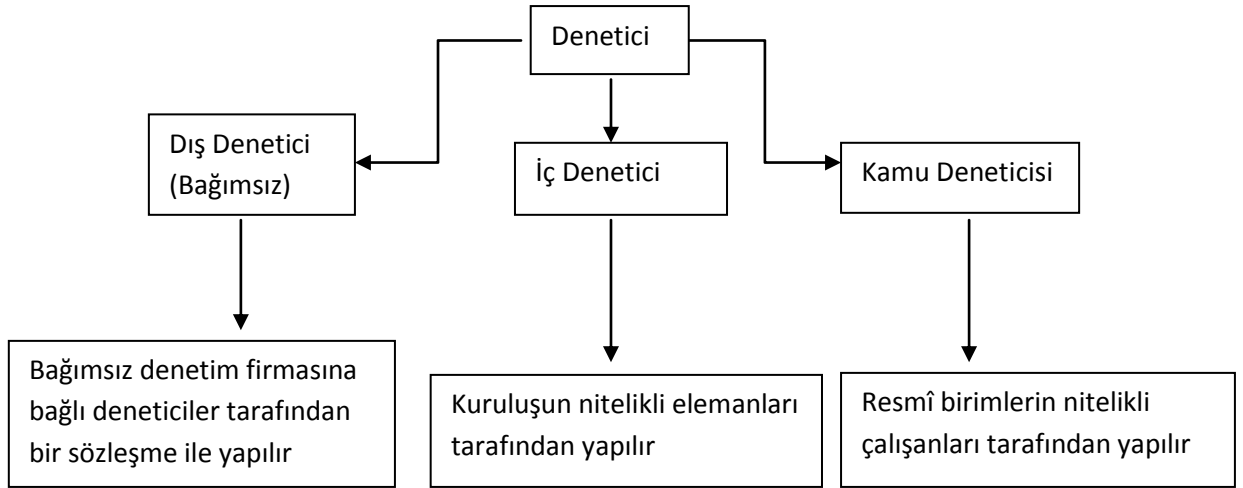
İç denetim, bağımsız denetimin tersine, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini kapsar (Bertan, 2007). Bu bağlamda iç deneticilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılmaktadır.

c) Kamu Deneticileri:

Kamu denetimleri, kamu kuruluşlarında çalışan kamu deneticileri tarafından yürütülür. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırdığı denetim çeşididir.

Bu denetimler kamu ve özel kuruluşların, yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu, verimlilik ve karlılık ilkelerine uyulup uyulmadığını, devletin ekonomi politikalarına uygun hareket edilip edilmediğini kapsar. (Altuğ, 1999: 16)

Şekil (4): Dış, İç ve Kamu Deneticilerinin Karşılaştırılması



K: Guluzade, Elşad (2004). *Muhasebe Bilgilerinin Denetimi ve Azerbaycan'da Muhasebe Denetimi Alanındaki Gelişmeler*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, s.27

1.2.6. Bağımsız Muhasebe Denetim Türleri:

a) **Sürekli Denetim:** Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin yıl sonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. (Kaval, 2005: 12)

b) **Sınırlı Denetim:** Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, menkul ve gayri menkul yatırım ortaklıkları ve fonları ve emeklilik yatırım fonları şirketlerinin ara mali tablolarının GKCDs'na uygun bir şekilde denetlenmesidir. (Selimoğlu, 2011: 9)

c) **Özel Denetim:** Özel denetim belirli bir olayın meydana gelmesiyle bağıntılı olarak söz konusu olaydan etkilenebilecek hesapların veya finansal tabloların denetimidir. Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru esnasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda

bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların SPK'nın Seri:X No:22 Tebliğ'inin gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder. (Muğal, 2007: 18)

1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi:

Muhasebe, finansal nitelikli olayların belirlenmesi, sınıflandırılması ve ilgi duyanlara raporlanması olarak tanımlanmaktadır. "İşletme dili" olarak da tanımlanan muhasebe ile işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinilmektedir. Denetimin işlevi ise muhasebe tarafından hazırlanan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir görüş bildirmektir.

Özetle muhasebe, finansal tabloların hazırlarken; denetim, hazırlanan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili görüş beyan etmektedir. (Coşkun,2013:16)

İKİNCİ BÖLÜM

2. DENETİM, MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN STANDARTLAR

1581'de Venedik'te kurulmuş ilk muhasebe derneğinden (Carmichel,1996: 39). bu yana muhasebecilerin örgütlenmesi ve yasal yönetmelikler ile meslekte bir standart oluşturma çabaları, globalleşen dünyamızın günümüzün koşullarında değişik ülkelerde değişik yasalar ile yerini almıştır.

2.1. Uluslararası Denetim Standartları

Denetim standartları, AICPA'nın bir alt kuruluşu olan ASB tarafından SAS adı altında 1972 yılından sonra yayımlanmaya başlanmıştır. Bunlar aslında, ilk yayımlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın yorumlanmış şeklidir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ise 1947 yılından bu yana çok az bir değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Uluslararası denetim standartlarından birincisi ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-International Federation of Accountants) bağlı olarak faaliyet gösteren ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and AssuranceStandards Board-IAASB) diye adı değiştirilen Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayımlanmıştır. 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayımlanmıştır. (Sevim ve diğ.,2007: 17)

2.2. Denetim Standartları:

Bağımsız deneticiler genel olarak tüm dünyada denetçi olarak tanımlanırlar. Ancak her ülkede o ülkenin muhasebe ve denetimle ilgili meslek örgütlerinin oluşması aşamasında farklı unvanlar ortaya çıkmıştır. Örneğin: deneticiler Almanya'da W.P 'Wirtschaftsprüfer', Türkiye'de 'Serbest Muhasebeci' ve 'Yeminli Mali Müşavir' gibi farklı mesleki unvanlar altında çalışmalarını yürütmektedirler. (Carmichel ve diğ.,1996: 43)

Bağımsız deneticiler faaliyetlerini “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak adlandırılan standartlara göre yürütmek zorundadırlar. Bu standartlar denetim faaliyetlerinin geçerliliğini ve denetim çalışmasının kabul edilmesini sağlayan standartlardır.

2.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmalarının tarafsız ve tüm ilgili grupları tarafından aynı şekilde yorumlanabilir olması için bazı kıstaslar gerekmektedir. Dolayısıyla denetim faaliyetlerinin kaliteli ve yeterli düzeyde olması ancak standartlaşmayla mümkün olabilmektedir. Ancak bu standartların da geniş kitleler tarafından kabullenilmesi şarttır. Bu sayede denetimin objektifliği sağlanabilir. İşte denetçilerin faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları bu genel nitelikli standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denmektedir.

Denetim faaliyetlerini de mesleki özellikler, faaliyetleri yürütme ve raporlama olarak üç ana noktada özetleyebiliriz. İşte söz konusu standartlar da bu üç başlık altında toplanmıştır. Bu standartlar; 1-Genel Standartlar, 2-Çalışma Alanı Standartları ve 3- Raporlama Standartlarıdır. (Dönmez, 2005: 52)

2.2.2. Genel Standartlar:

Genel standartlardan net içeriği, nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgilidir. Bu gruba giren denetim standartları şunlardır: (Altuğ, 1999: 19)

a) Mesleki eğitim ve yetkinlik: Denetim faaliyeti yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir. Bu standart aynı zamanda “Nasıl denetçi olunabilir?” sorusuna verilen cevaptır. Ülkemizde SMMM ve YMM yetkisine sahip olan kişiler ile yurtdışından denetim belgesine sahip olan kişiler bağımsız denetçi olabilir.

b) Bağımsızlık: Denetimde bağımsızlık ölçütü denetimin sağlıklı sonuç vermesi, aydınlatıcı bilgiler sunabilmesi için esastır. Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır. Denetçinin işletmeden bağımsızlığı, denetim uygulamalarının sağlıklı yürütülebilmesi ve güven açısından

önemlidir. Denetçi, her şeyden önce tarafsız düşünme yeteneğine, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak objektif davranma olanağına sahip olmalıdır. Böyle bir denetim doğruya ulaşmadaki en etkin yoldur.

c) Mesleki özen: Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir. Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkat ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlamasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Bu açıdan, sağlıklı bir denetimin gerçekleştirilmesi bakımından mesleki özen üzerinde durulması gereken bir husustur. Aynı zamanda mesleki ahlak kurallarına uygun hareket edilmesi de mesleki özeni destekleyen başka bir boyuttur.

2.2.3. Çalışma Alanı Standartları:

Çalışma alanı standartları denetçinin faaliyetlerini sürdürürken güvenilir vekaletli kanıtlara ulaşarak doğru bir denetim görüşüne ulaşmasını sağlayan standartlardır. Bu standartlar üç alt başlığa ayrılmaktadır:

a) Planlama ve Yardımcıların Gözlenme Standardı: Hangi denetim prosedürünün ne zaman, kimin tarafından nasıl yapılacağını gösteren denetim programlarının yer aldığı listeye genel olarak denetim planı adı verilir. Bu bakımdan her denetçi, denetime başlamadan önce bir denetim planı oluşturmak zorundadır. Çünkü denetimin daha etkin yapılabilmesi ve zamanında tamamlanabilmesi buna bağlıdır. Denetim, aynı zamanda bir ekip işidir. Bu ekipte baş denetçi dışında denetçi ve yardımcıları da bulunabilmektedir (Güredin,1994: 23). Dolayısıyla iyi planlanmış bir denetimin başarısı denetçi yardımcılarının uygun bir şekilde gözetlenmesiyle alakalıdır. Bu nedenle bu çalışma alanı standardı önem arz etmektedir.

b) İç Kontrolün İncelenme Standartları: Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçları saptandıktan sonra, güvenilirlik açısından titizlikle incelenir. Bu işlem süresince bütün sonuçlar mevcut iç kontrol sisteminin öngördüğü şekilde analiz edilip, değerlendirilir.

c) Kanıt Toplama Standardı: Denetlenen finansal tablolara ilişkin bir görüşe varmak için gözlem, soru sorma ve doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir (İsmayıl,2001: 25).

2.2.4. Raporlama Standartları:

Mali tabloların birçok kullanıcısı için, mesleki bir denetimin yapılmış olduğunu gösteren tek kanıt deneticinin raporudur. Bu nedenle, denetim raporunun mesleki görüşle hazırlanması hem kullanıcılar hem de denetici açısından çok önemlidir (Altuğ,1999: 21). Dolayısıyla denetim raporlarının özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

a) Raporlama esnasında finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının açıklanmasını öngörür,

b) Raporlama esnasında Muhasebe İlkelerinin ilgili dönemde bir önceki dönem ile aynı uygulandığını ve devamlılık arz ettiğini belirtmeyi öngörür,

c) Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe , mali tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir,

d) Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilmeyeceğini açıklamalıdır. Eğer bir görüş bildirilemiyorsa, bu durum nedenleriyle birlikte açıklanmalıdır.

2.3. Muhasebe Standartları:

Muhasebede, standart bir yapılanma ve uygulama arayışları süreci oldukça geniş bir tarih yelpazesine sahiptir. Muhasebede tek düzen uygulamalara geçilmesi çabaları hem ulusal hem de uluslararası düzeyde tarih boyunca hep var olmuştur. Bu çabalarla ulusal düzeyde gerçekleştirilen muhasebe standartları yetersiz kaldığı için, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde geçerli olacak şekilde oluşturulup geliştirilmesi konusunda tüm dünyada ortak yaklaşımlar sergilenmiş ve günümüz itibarıyla oldukça önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Uluslararası düzeyde geliştirilecek muhasebe standartları ile ülkeler arasındaki muhasebe anlayış ve

uygulama farklarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Böylelikle muhasebe konusundaki genel standartlar işletmelere pratiklik ve elverişlilik kazandırmıştır.

2.3.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı:

Muhasebe, mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilimi ve sanatıdır. Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali yapısını gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlayan bir sistemdir. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi, işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır ve şirketlerde o andaki ya da gelecekte çıkarı olup bu nedenle şirket hakkında bilgi edinme gereksinimi duyan karar vericilere bilgi sağlama işlevini yerine getirir. (Şensoy, 2002: 1).

Muhasebe uygulamalarının belli temellere dayanması gereklidir. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının temelini, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturmaktadır. Muhasebe standartları ise muhasebe kavram ve ilkelerine dayanılarak geliştirilmiştir (Karakay, 2006: 1). Bu doğrultuda muhasebe standartlarını tanımlayacak olursak, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır diyebiliriz. Muhasebe standartları, finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonominin tüm sektörlerini ilgilendireceği gibi yalnızca bir sektöre dönük de olabilir.

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performanslarının farklı dönemlerde aynı bazda karşılaştırılmasına ve işletme için önemli konularda isabetli kararlar alınmasına yardımcı olur. Aynı zamanda işletmelere, dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlayarak aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda doğru yorumlanmasına yardımcı olur. Ayrıca muhasebe standartları işletme denetimlerinin kolaylaştırılmasına da yardımcı olur. (Akgül ve diğ., 2002: 4)

2.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu:

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) birçok gelişmiş ülkelerdeki muhasebe örgütlerinin bir araya gelmesi neticesinde 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan gelen profesyonel muhasebeciler tarafından yapılan anlaşma ile kurulmuştur. Oluşturulan Komite'nin kuruluş amacı ve anlaşma şartları 1978 ve 1983'de yeniden gözden geçirilmiştir. Temel amacı uluslararası muhasebe standartlarını hazırlamak ve yayınlamak olan IASC'ın uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve uyum (harmonizasyon) çalışmaları sürdürülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board, IASB) adını almıştır. Bundan sonra muhasebe standartlarının yayınlama yetkisini kendi üzerine alan kurul, kendi döneminde çıkarılan standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standard, IFRS) olarak isimlendirme kararı almıştır. Ayrıca daha önce komite onayı ile yayınlanmış olan tüm standartların da yürürlükte kalmasını benimsemiştir. Bu nedenle şu anda yürürlükte hem IAS hem de IFRS bulunmaktadır.

Muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite olan kurulun amaçları şunlardır : (Akdoğan, 1987: 3-4)

- 1) Yüksek kalitede, şeffaf, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak.
- 2) Ortaya çıkan uygulama sorunlarını çözmek için standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmak.
- 3) Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliği içerisinde girerek muhasebe standartlarında uyumlaşmayı sağlamak.
- 4) Finansal raporlama standartlarının şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamaktır.

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Standartlarının Amacı ve Gelişimi:

Ulusal Muhasebe Standardı, bir ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebelerinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak düzenlenen tekdüzen hesap çerçevesi bağlamında, tekdüzen maloluş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesinden oluşan bir sistem; konmuşyasa hükümleri ve bildirimlerle bütünlüğüne ve uyulması gerekli bir birim, bir birlik, bir ölçünlük anlamına gelen bir tanımdır.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ve uygulamaların etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının, daha sonra Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. 1950'li yıllarda ABD ile olan ticari-siyasi ilişkilerin sonucunda Amerikan mevzuatının etkisinde kalınmıştır. 1987 yılı sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada ve ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

Ulusal Muhasebe Standardı belirli bir ülke içindir; belirli bir sistemdir; o ülkedeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliğini sağlar; bu kurum ve işletmeler, bu sisteme göre, o ülkedeki ilgili yerlere hesap verirler (Şenol,2005:4).

2.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak TMMOB ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

1994 yılında TÜRMOB tarafından Türkiye muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) kurulmuştur. TMMOB'in amacı, ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır.

Ağırlıklı olarak muhasebe standartları üzerinde çalışmalar yürüten TMSK tarafından yayınlanan standartların, benimsenerek uygulamaya konulması konusunda istenen başarı, standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından dolayı elde edilememiştir. Kurul, 2001 yılına kadar 19 adet TMS geliştirmiştir. (Selimoğlu, 2011: 53)

Sonrasında ise, 2002 yılında, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve TMSK'in görevlerini, bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralarak, UFRS'ye uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamaya başlamıştır. (Özdemir, 2008: 12)

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), 15.12.1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu'na eklediği bir madde ile "Ulusal Muhasebe Standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TMSK'nın kurulmasını kararlaştırmıştır. Böylece, Türkiye'de muhasebe standartları saptama ve yayınlama yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir.

TMSK, ulusal muhasebe standartlarını IFRS'ye uygun şekilde oluşturmuştur. TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, UFRS'lere tam uyumlu, İngilizce metinden yapılan çevirilere dayanmaktadır. (Türker, 2009: 58)

2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

Bilindiği üzere teknolojinin günümüzdeki kadar gelişmediği dönemlerde haberleşme ve iletişim ağı da gelişmediği için finansal konuda uluslararası ortak bir standart oluşturma kaygısı yoktu. Fakat teknolojinin gelişmesi ve beraberinde küreselleşmeyle beraber uluslararası sınırlar da önemini yitirmeye başladı. Artık yapılan her türlü işlemde hız, birinci sırayı aldı. Dolayısıyla işletmeler açısından zamandan kazanma ve hız önemli faktörler oldu. Her ülkenin ayrı finansal

standartları olması demek, zaman ve emek kaybı demektir. Fakat bu konuda uluslararası ortak bir prosedürün yürütülmesi, işlemlerin hızını ve pratikliğini, aynı zamanda işlevselliğini artıracaktır.

Ekonominin küreselleşmesine yol açan gelişmeler, ekonomi ile yakından ilgili muhasebe bilgisini kullanan taraflardan özellikle Çok Uluslu İşletmeler'i, çok uluslu muhasebe ve denetim işletmelerini, yatırımcılar ve yatırım analistlerini yeni sorunlarla karşı karşıya getirmiştir. Uluslararası muhasebe alanında çalışmalar yapan araştırmacıların hemen hepsi ortaya çıkan sorunların gerisinde ülke muhasebe sistemlerindeki farklılıkların olduğu konusunda hem fikirdirler. Bu nedenle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ortaya çıkmıştır. Bu standartların yayınlanmasının amacı; uluslararası muhasebe işlemlerindeki farklılıkları ortadan kaldırmak, mali tabloların belirli bir standartta ortak bir dille oluşturulmasını sağlamaktır.

2.4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi ve Önemi:

Finansal raporlamanın uluslararası bir standard kavuşturulması konusunda çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir.

Komite 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda ve Amerika Birleşik Devletlerindeki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşmanın sonucunda kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları saptayarak, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamaktır. Bu sayede, bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır. Komiteye, 1982 yılında, sponsor üyeler eklenmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (International Federation of Accountants, IFAC) üyeleri olan profesyonel muhasebe kurumlarının tümü komitenin sponsor üyeleridir. (Uluslararası Finansal Standartlar Kurulu, t.y.:25)

Ayrıca oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe bilgilerinin tek ve standart olmasını sağlar. Bunun yanında standartlar , farklı uluslararası işletmelerin çıkarlarını adil olacak şekilde korur ve dürüstlüğü hedefler. Bu doğrultuda standartlar aşağıdaki faktörlerle mümkün olduğunca bu vurguladıklarımızı sağlamaya çalışmaktadır . (Hawas, 2007-2008: 60) Bunlar;

- 1) Kurumların mali faaliyetlerini belirlemek ve ölçmek,
- 2) Ölçme sonuçlarına dayanarak kurumlara ait mali listelerin hazırlanmasında adil olmak,
- 3) Kurumların mali faaliyetini ölçerken ve değerlendirirken en uygun yöntemi belirlemek,
- 4) Uygun zamanlarda uygun kararları almak.

Uluslararası muhasebe standartlarının olması yukarıda da vurgulandığı üzere oldukça önemlidir. Muhasebe standartlarının bulunmaması ise aşağıdaki durumlara sebebiyet verir:

- 1) Kurumlarda uygun ve kullanışlı olmayan muhasebe yöntemlerinin kullanılmasına yol açar.
- 2) Kurumun muhasebe faaliyetlerindeki ilkelerinde farklılıkların oluşmasına sebep olur.
- 3) İlgililer, kurum içi ve kurum dışı kararlar alırken belli bir standardın olmamasından dolayı güçlük yaşarlar.

2.4.2. International Accounting Standarts Committee IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) Kuruluşu:

IASB, IASC Kuruluşu için genel manada standart koyucu bir kuruluş diyebiliriz. IASC'nin temel amacı, kamu yararına kaliteli ve anlaşılabilir küresel muhasebe standartları dizisi geliştirmek ve bu standartların kullanımını, uygulanmasını teşvik etmektir. Bu nedenle standartlar, dünya sermaye piyasalarında

katılımcılara ve tüm kurumlara yardım etme, kolaylık sağlama amacı da gütmelidir. Bu da mali tablolarda ve diğer mali raporlamada kaliteli, şeffaf ve kıyasalanabilir bilgi ağı ile mümkündür.

IASC Kuruluşunun bir diğer amacı ise, küçük ve orta ölçekli işletmelerin gelişen ekonomi ihtiyaçlarını göz önünde tutarak ulusal muhasebe standartlarına göre organize olmalarını sağlamaktır.

2.4.3. Kurul:

IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) belirlemekle görevlidir. Maksimum üç yarı zamanlı üyesi bulunan Kurulun sayısı, 2009 yılında 14 üyeden 16 üyeye yükselmiştir. Mütevelli Heyeti, Kurulun tarafsız olduğundan ya da coğrafi ilgisi olmadığından emin olmak zorundadır. Ayrıca standartlar konusunda perspektif sağlayabilmek ve deneyimli insanlardan faydalanmak için Mütevelli Heyeti denetçiler hazırlayanlar, kullanıcılar ve akademisyenler arasından en deneyimli olan IASB üyelerinden seçilmektedir. Bu da yürütülen çalışmalarda profesyonelliği beraberinde getirmektedir. (deloitte touch tohmatsu)

IASB'nin temel sorumluluklarına gelince, belirlenen hukuki sürece göre IFRS'leri geliştirmek ve yayınlamak ve IFRIC tarafından geliştirilen yorumlamaları onaylamaktır. Genel olarak "Uluslararası Mali Raporlama Standartları" terimi, IFRS, IAS ve IFRIC ya da selefi eski Daimi Yorum Komitesi (SIC) tarafından çıkarılan yorumlamaları kapsamaktadır. (Uluslararası Finansal Standartlar Kurulu, t.y.:9)

2.4.4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC):

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC), 2002 yılına kadar eski IASC yapısı altında Daimi Yorum Komitesi (SIC) olarak biliniyordu. Kasım 2007'de Mütevelli Heyetinin sayısı 12 üyeden 14 üyeye yükselmiştir. IFRIC üyeleri, üç yıllık yenilenebilir dönemler için Mütevelli Heyeti tarafından atanmaktadır. IFRIC üyeleri maaşlı değildir ancak masrafları karşılanmaktadır. IFRIC'nin sorumlulukları şunlardır:

- 1) IFRS'lerin uygulanmasını yorumlamak ve IASB bağlamında IAS ve IFRS'de özellikle vurgulanmamış mali raporlama hakkında vaktinde rehberlik yapmak ve IASB'nin talep ettiği diğer görevleri üstlenmek,
- 2) Çalışmalarını sonlandırmadan ve yorumlamadan önce, yorum için taslak yorumlamalar yayınlamak.
- 3) Çalışmalarını Kurula raporlamak ve son yorumlamalar için kurul onayı almaktır. (www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#sac) 06 /10/ 2014

* Standart geliştirmede ve iasb ile çalışmadayakinen bulunan gruplar aşağıdaki gibi listelenebilir:

- 1) Avrupa Komisyonu
- 2) Avrupa Mali Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)
- 3) Uluslararası Menkul Kıymetler Kurumu Komisyonu (IOSCO)
- 4) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- 5) Amerika Mali Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- 6) Amerika Kamu Şirketi Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)
- 7) Amerika Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)

2.4.5. Dünya Çapında IFRS Kullanımı:

İşletme ve sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve şirketlerin global çalışmaları , bir dizi küresel muhasebe standardını gerektirmiştir. Bu da tüm dünya için tek tip bir muhasebe düzenini beraberinde getirmiştir. Tek tip prosedürün amacı mali tablo hazırlamak, yatırımcılara, bankalara, finansal-analistlere , denetçilere ve muhasebecilere yarar sağlamaktır. Bu nedenle yukarıda da bahsedildiği gibi IASB, global mali muhasebe standartları geliştirmek için çalışmalar yürütmektedir. Özellikle IASB içerisinde IASC'nin yeniden yapılandırılması , büyüklüğe görmesine neden olmuştur. Bu standartları bir dizi genel global standart haline getiren IFRS'in

şartlarıyla hareket eden ülkelerin sayısı son yıllarda hızla artmıştır. Global ekonomiye uyum sağlamak adına, IFRS'ler 110'dan fazla ülkede listelenen kurumlar tarafından ve 80'den fazla ülkede listelenmemiş kurumlar tarafından kullanılmaktadır. (Smith, 2009: 2) Bu nedenle aşağıda global ekonomi ve muhasebe açısından önemli bir husus olan IFRS'lerin Avrupa ve US'da kullanımını analiz etmeye çalışacağız.

2.4.5.1. Avrupa'da IFRS Kullanımı

Haziran 2000'de AB Komisyonu bir rapor hazırlayarak 5 yıl içinde hisse senetleri, borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören Avrupalı Şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olacak şekilde hazırlamaları yönünde direktif vermiştir. Bu doğrultuda 2002 yılında 27 Avrupa Birliği ülkesi ve üç Avrupa Alanının (EEA) 2005 yılında başlamak sureti ile konsolide mali tablolarında takip etmeleri gereken bir Muhasebe Tüzüğü onaylamıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olacağı bu yeni düzenlemeye göre, hisse senetleri, borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının en geç 01.01.2005 tarihinden itibaren IFRS ile uyumlu hazırlanması zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır. Hem AB'de hem de AB dışı borsada listelenen ve birincil muhasebe standartları olarak US GAAP'ı kullanan şirketlerin ve borsada işlem gören borçlanma menkullerine sahip şirketlerin 2007 yılında geçici olarak IFRS gerekliliklerini uygulamalarına müsaade edilmiştir. Ancak, AB bu süreyi 31 Aralık 2001 tarihine kadar uzatmıştır. Ayrıca İsviçre gibi AB'ye üye olmayan bazı gelişmiş ülkeler de 2005 yılından önce IFRS'ye göre hareket ediyordu. Bu bağlamda AB'ye katılım için çaba sarfeden Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından AB'ye uyum açısından IFRS'nin uygulanması mühümdür.

Avrupa'da IFRS'lerin benimsenmesi, sermaye piyasası entegrasyonuna ulaşmak için bir AB hedefi olarak gösterilmektedir; yani, Avrupa'da ve dünyanın geri kalan kısmı arasındaki mali raporlamanın yakınlaşmasına doğru atılan ciddi bir adımdır.

Ancak, Avrupa Komisyonu AB'nde gerekmeden önce IASB – özel sektör standart koyucusu – tarafından yayınlanan standartları kabul etmeye zorunludur (Armstrong ve diğ, 2009: 3). AB'nde standartları kabul süreci aşağıdaki adımları içermektedir:

- 1) AB, IFRS'leri tüm Avrupa dillerine tercüme etmektedir.
- 2) Özel sektör Avrupa Mali Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) görüşlerini Avrupa Komisyonuna bildirmektedir.
- 3) Avrupa Komisyonunun Standartları Danışma İnceleme Grubu (SARG) görüşlerini AK'na bildirmektedir.
- 4) AK'nın Muhasebe Düzenleyici Komitesi (ARC) kabul tavsiyesinde bulunmaktadır.
- 5) AK, kabul teklifini, inceleme komitesi ile Avrupa Parlamentosu'nun düzenleyici prosedürüne ve AB'nin 27 üyeli konseyine sunmaktadır. (Deloitte touche Tohmatsu, 2009: 24)

2.4.5.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) GAAP

Genel olarak kabul edilmiş muhasebe prensipleri, ABD GAAP ya da basit birşekilde GAAP olarak adlandırılmaktadır. SEC, ABD GAAP'dan Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına (IFRS) geçmeye dair belirtilmiş bir amaca sahip olmasına rağmen, GAAP'dan önemli ölçüde farklı olan hükümleri vardır. Bu hükümler yavaş ve belirsizdir.

(www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/transition-to-ifrs-status.jhtml)16/10/ 2014

2.4.6. ABD GAAP ve UFRS'lerin Uyumlaştırılması:

Uluslararası alanda geçerliliği olan iki muhasebe standart ve ilkeleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır. Diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleridir (US GAAP).

Her iki standardın temel amacı aynı olmakla beraber aralarında birtakım farklılıklar da bulunmaktadır. En belirgin farklılık ABD GAAP'in kuralbazlı bir yapıya sahipken, UFRS'lerin ilkebazlı olmasıdır. Kuralbazlı standartlar tüm uygulamaları kapsayarak, detaylı düzenlemeler içermektedir. İlkebazlı standartlar ise, muhasebe işlemlerinin şeklinden ziyade ekonomik özünü esas olarak almaktadır.

Bununla beraber bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği net kar ABD GAAP'a göre hesaplandığında farklı, UFRS'ye göre hesaplandığında farklı neticeye ulaşılmaktadır. Bu durum tablo kullanıcılarının standartlara olan güvenini sarsmakta, işletmenin gerçek performansına yönelik şüpheler uyandırmaktadır. Ayrıca uluslararası alanda faaliyet gösteren bir işletmenin, her iki standarda göre finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalması maliyetlerinde artmasına neden olmaktadır.

Tüm bu nedenlerle, son yıllarda ABD'de standartların uyumlaştırılması gerekliliği düşüncesi baskın olmaya başlamış ve uyumlaştırma çalışmaları hızlandırılmıştır. Bunda ABD'de yaşanan muhasebe standartları da etkili olmuştur.

Bu bağlamda uyumlaştırma çalışmalarını resmîyete dökmek için 2002 yılında FASB ve IASB Norwalk Mutabakatı imzalanmıştır. Bu anlaşma ile her iki tarafta, mevcut finansal raporlama standartlarını uyumlaştırmak ve uyumlaştırma çalışmalarını sürdürmek için beraber hareket etmeyi planlamışlardır. Her iki kurumda önceliğin kısa ve uzun vadede ABD GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların asgariye indirilmesi, gelecek çalışma programının düzenlenmesi, ortak projelerin sürdürülmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi konularına verilmesi hususunda uzlaşmışlardır. (Larson ve Street, 2006: 36)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİLİSTİN'DE DENETİM MESLEĞİ VE TÜRKİYE'DE DENETİM İŞLEVİ KARŞILAŞTIRMASI

Üçüncü ve son bölümde ise esas çalışma konumuz olan uluslararası finansal raporlama standartlarına göre Filistin'de denetim mesleği ve Türkiye'de denetim işlevi karşılaştırması tartışılacaktır. Bu doğrultuda öncelikle UFRS'na göre Filistin'de denetim mesleğinden bu mesleğin geçmişten günümüze geçirdiği evrelerden bahsedilecektir. Filistin'de UFRS'nın geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasını destekleyen ve yardımcı olan faktörler üzerinde durularak çeşitli tenkitler ve nazikane çözüm önerilerinde bulunacaktır. Ayrıca UFRS'nin Türkiye serüveni incelenip Türkiye'nin finansal ve muhasebe standartlarının oluşturulması ve ayrıntıları açıklanacaktır. Son olarak Türkiye'deki denetiminin işlevinden bahsedilerek çalışma neticelendirilecektir.

3.1. Filistin'de Denetime Genel Bakış

Muhasebe ve denetim işlevi, günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan toplumlarda önemli meslek dallarından bir tanesidir. Nitekim bugünün şartlarında ülkelerin gelişmişlik ya da geri kalmışlık düzeyini belirleyen en önemli kıstas ekonomik seviyedir. Hal böyle olunca ekonomiyle alakalı meslek dalları da her geçen gün çeşitlenerek önemleri artmaktadır. Ekonomiyle ilgili meslek dallarının çeşitlenmesi ekonominin küreselleşmesi sonucu ekonominin daha karmaşık bir yapıya bürünmesiyle alakalıdır.

Yerel ekonomilerin geliştirilmesi ve büyümesi de muhasebe ve denetim konularıyla yakından ilgilidir. Ekonomik uygulamalarda uluslararası bir standart oturtamayan bir ülkenin kalkınması ne yazık ki mümkün değildir. Bu nedenle muhasebecilik mesleğini düzenleyen birçok farklı sistem geliştirilmiştir. Bu sistemler her ne kadar şekil itibarıyla farklı görünse de, bazı mesleki kurallar ve etiğin oluşturulması ve mesleğin yükselmesine, mesleğin hedeflerine ulaşmasına ve meslekten bekleneni karşılamasına yardımcı olmaktadır.

Muhasebe ve hesap denetleyiciliği mesleğinin gittikçe gelişen bir bilim olması ve uluslararası düzeydeki ekonomik ilişkilerin gittikçe daha fazla önem kazanması, bu meslekle ilgili uluslararası düzeyde geliştirme, değerlendirme çalışmalarını hızlandırmıştır. Nitekim ülkelerin global ekonomideki yerini belirleyen uluslararası standartlarla uyumlu ekonomik politikalar izlemeleridir. Dolayısıyla bu bölümde Filistin'deki muhasebecilik ve denetim mesleği incelenerek, uluslararası standartları gerçekleştirme düzeyi üzerinde durulacaktır. Gerek Batı Şeria gerekse Gazze kesiminde olmak üzere Filistin'in her iki kesiminde mesleği düzenleyen ve 2004 yılında Filistin hükümeti tarafından çıkarılan 2004/9 sayılı muhasebecilik ve denetim düzenleme kanunu ile ilgili araştırma ve analizlere yer verilecektir.

3.1.1. Filistin'de Muhasebecilik ve Denetim Tarihi

Muhasebecilik Filistin'de yirminci yüzyılın başlarında, özellikle de Filistin üzerindeki İngiliz mandası sonrasında ortaya çıkmıştır (Helles, 1992: 168). Filistin'de muhasebecilik ve denetim mesleğini düzenleyen ilk kanun, Filistin üzerindeki İngiliz mandası tarafından 1929 yılında çıkartılan 1929/18 sayılı kanundur. 1948 yılında yaşanan savaştan sonra Filistin'in büyük bir kısmı kaybolmuş, muhasebecilik mesleği önemli ölçüde etkisini kaybetmiş ve bu meslekle uğraşanların büyük bölümü komşu ülkelere göç etmişlerdir. Savaşın bir başka sonucu olarak Gazze Mısır mandası altına girmiş, Batı Şeria ise Ürdün'ün yönetimine geçmiştir. 1929 yılında çıkarılan kanun, Gazze kesiminde 1967 yılının Haziran ayına kadar süren Mısır yönetimi altında bulunduğu sürece geçerli olmuş, Batı Şeria'da ise 1961/10 sayılı Ürdün kanunu ile değiştirildiği tarih olan 1961 yılına kadar geçerliliğini korumuştur. 1967 yılından sonra İsrail işgal güçleri ele geçirdikleri gerek Gazze kesiminde gerekse Batı Şeria'da muhasebecilik mesleğini düzenleyen kanunları olduğu gibi bırakmışlardır. 1994 yılında ulusal hükümet, yönetimi devir aldıktan sonra Filistin topraklarında geçerli olan bazı kanunlarla çalışmayı sürdürmüş, bazılarında ise düzenlemelerde bulunmuştur. 1997 yılında 1961/10 sayılı Ürdün muhasebe ve denetim mesleği düzenleme kanununun tüm Filistin topraklarında uygulanacağına dair bir tamim yayınlanmıştır. 2004 yılında ise Filistin

Yasama Meclisi, 2004/9 sayılı yeni Filistin meslek düzenleme kanununu yürürlüğe koymuştur.

Kısacası Filistin’de muhasebecilik mesleği ve bu mesleğe ilişkin düzenlemeler savaş ve kargaşa ortamından oldukça etkilenmiş ve zaman zaman kesintiye uğramış olsa da birtakım düzenelemelerin yapıldığı gözlemlenmiştir.

3.1.2. Filistin’de Muhasebe Denetimi

Muhasebe mesleğinin gelişimi, muhasebe alanında birtakım usul ve standartların mevcut olmasına bağlıdır. Muhasebe alanındaki bu usul ve standartlar doğrultusunda, yetkili resmî ve mesleki kurumlar tarafından lüzumlu önlemler alınarak ciddi bir çalışma yapılması gereklidir. Gerek muhasebeciler gerekse muhasebe deneticileri tarafından bu usul ve standartların uygulanması ve kullanılması lazımdır. Bu tür standartların bulunmaması, farklı ekonomik birimlerin mali iş ve işlemlerinde kullanılan esasların farklılık göstermesi ile neticelenir (Hammad, 2007: 13). Bu da elde edilen verilerin güvenilirliğini zedeler.

Farklı ülkelerde ayrı ayrı muhasebe standartlarının kullanılması neticesinde mali verilerin karşılaştırılmasına ihtiyaç duyulması nedeniyle, uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları oluşturulmuştur. Böylece ortak bir muhasebe dili kullanılarak küresel iş çevrelerinde verimde artış sağlanmış, elde edilen mali verilerin güvenilirliği gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, ayrı standartlar kullanılarak oluşan kafa karışıklıkları giderilmiştir. (Humeidan, 2010: 13)

Finansal raporlama standartlarının varlığı, muhasebe verilerinin güvenilirlik derecesini arttırmakta, verilere olan güven sayesinde yatırımcıların atılım yapmalarını kolaylaştırmaktadır. Ayrıca uluslararası ortak bir muhasebe standardının kullanılması global çapta çalışan yatırımcıların iş hacmini de genişletecektir.

Günümüzde Filistin’deki muhasebe ve denetim mesleğine baktığımızda, uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamak suretiyle muhasebe politikalarında tek bir çerçeve oluşturulmasına ihtiyaç duyulduğunu görmekteyiz. Küresel iş çevrelerinde ve ülkelerde yaşanan gelişim ve değişimlere rağmen

Filistin’de hala uluslararası finansal raporlama standartları uygulanmamaktadır. Bunun yerine 2004 yılında Filistin hükümeti tarafından çıkarılan 2004/9 sayılı muhasebe ve denetim mesleği düzenleme kanunu ile uygulama yapmaya devam etmektedir.

3.1.3. 2004/9 Sayılı Filistin Muhasebe ve Denetim Kanunu

Yukarıda da bahsedildiği üzere Filistin, mali denetleme hususunda uluslararası standartları uygulamak yerine 2004 yılından beri yürürlükte olan 2004/9 sayılı Filistin kanununa göre çalışmalarını sürdürmektedir. Filistin Yasama Meclisi tarafından yürürlüğe konan bu kanun, denetleyicilik mesleği ve düzenlemeleri ile ilgili 9 bölüm ve toplamda 35 maddeden meydana gelmektedir. (Filistin El Vakai Dergisi, 2005)

Filistin muhasebe ve denetim mesleği düzenleme kanunu maddelerine baktığımızda 1 ve 2. maddeden oluşan birinci bölümün hesap denetleyiciliği ile ilgili genel terim ve tanımlar ile Filistin’de denetleme mesleğiyle ilgili konulardan bahsedildiğini görürüz. Kanunun 3 ila 8. maddelerinden oluşan ikinci bölümü ise, denetim kurulunun nasıl oluşturulacağı, kurul sekreterinin üstleneceği çalışmalar, kurulun faaliyet göstereceği alanlar, kurul üyelerinin toplanmaları için yasal süre, toplantıların geçerli olması için hazır bulunması gereken üye sayısı ve kurulun gerçekleştireceği toplantılardaki kayıtlar ile ilgili açıklamalardan oluşmaktadır. Filistin denetleme kanununun 9 ila 11. maddelerinden oluşan üçüncü bölümü ise, denetleyicilik mesleği ile uğraşmak isteyenlere ruhsat verilme koşullarını beyan etmektedir. Kanunun 12 ila 16. maddelerinden oluşan dördüncü bölümünde, kullanılmakta olan ruhsatla ilgili işlemler anlatılmaktadır.

Kanunun 17 ila 20. maddelerinden oluşan beşinci bölümünde, Filistin yasal denetim kurulunun mahiyeti, hedefleri ve yerine getirdiği görevleri anlatılmaktadır. 21 ila 24. maddelerden oluşan altıncı bölümünde ise, Filistin’de faaliyet gösteren denetleyicilerin hakları, görevleri ve bunlarla ilgili yasaklardan bahsedilmektedir.

Kanunun 25 ila 29. maddelerden oluşan yedinci bölümünde ise, Filistin denetimi ile ilgili yaptırım ve cezai işlemler ele alınmıştır. Filistin denetleme

kanununun son kısmında 30 ila 35. maddelerinden oluşan sekizinci bölümünde ise, intikal ve kapanış hükümleri beyan edilmiştir.

Böylece belirtilen maddelerin tamamına, dönemin meclis başkanı olan Yaser Arafat tarafından temsil edilen Filistin Yasama Meclisi tarafından onay verilmiştir.

3.1.4. 2004/9 Sayılı Kanuna Yöneltilen Tenkitler:

Bu bölümde 2004/9 sayılı kanunda bulunan (ve araştırmacıya göre) kanunun tatbiki hususunda elveriş ve yeterliliğine gölge düşüren en önemli sorunlara ışık tutulacaktır. Bu bağlamda öncelikle kanun maddelerinde yer alan hatalara yer verilecek, sonrasında genel eksiklikler analiz edilecektir. Daha sonra her bir noktada araştırmacının görüşüne kısaca değinilecektir.

Madde-1:

İş bu maddede ilgili meslek, denetim adıyla anılmıştır ki, bu tabir ana meslek dalı olan muhasebeciliği görmezden gelmektir. Muhasebe ve denetim kavramlarının beraber kullanılması daha doğru ve kapsamlı olacaktır.

Madde-3:

İşbu madde, şu yedi şahıstan oluşan bir denetim kurulunun oluşturulmasını öngörmektedir; Başkan olarak maliye bakanı vekili, Başkan yardımcısı olarak genel denetleme kurulu başkan yardımcısı, ulusal ekonomi bakanlığı şirket denetim müdürlüğü ve nakit yetkisi ile ilgili banka denetim müdürlüğünden birer üye, deneticiler derneğinden iki temsilci ve yüksek eğitim öğretim bakanı tarafından tayin edilen muhasebe alanında uzman bir akademisyen. Bu sayılan şahısların görev niteliğine baktığımızda başkan, başkan yardımcısı ve ilk iki üyenin muhasebeci ya da denetleyicisi olmasının şart koşulmadığı görülmektedir. Bu durum, bir mesleği denetlemek üzere kurulan kuruluş üyelerinin büyük çoğunluğunun o mesleğe ait olmayabileceğini göstermektedir ki, bu da mesleği olması gereken seviyeye taşıyamayacak ve mesleğin geliştirilmesine, hedeflerin gerçekleştirilmesine ket vuracaktır. Tüm bunlara ek olarak, Filistin’de muhasebecilik ve denetim alanında en

eski ve en büyük kuruluş olan Filistin muhasebeciler ve denetleyicileri derneğinin varlığının görmezden gelinmiş olması da ayrıca dikkat çekicidir.

Madde -4:

İş bu maddede, kurul sekreterinin başkan tarafından tayin edilen ve kurulun onayına alınan, gerekli yeterliliğe sahip bir görevli olacağı ve bu sekreterin kurulun işlerini yürütmekten sorumlu olacağı dile getirilmiştir. Bu noktada gerek mesleki gerekse genel düzen açısından birçok sorun olduğu göze çarpmaktadır. Bu sorunlar;

1) Aslında kurulun işlerinin yürütülmesinden sorumlu olan şahsın yönetim kurulu başkanı olması bunun dışında başka bir kimse olmaması gereklidir.

2) Kanunda kurul sekreterinin muhasebeci ya da denetleyici olması gerektiğine yer verilmemiştir ki, bu durum kurulun işlerini idare etmekten sorumlu olan kişinin kendi mesleği olmayan bir meslek üzerinde düzenleme yapması demektir. Dolayısıyla bu şahıs meslekle ilgili temel noktalar, ihtiyaçlar ve gizli kalan bazı konulara vakıf olmayacak ve sonucunda istenen, olması gereken şekilde mesleğin düzenlenmesine herhangi bir katkı sağlamayacaktır.

3) Genel olarak düzenlemelerde adet; kurul sekreterinin dışarıdan biri değil de, kurul üyelerinden biri olması gerekirken, bu âdet denetim kurulu tarafından önemsenmemiş ya da üzerinde durulmamıştır.

Madde-5:

Bu maddede kurulun ilgi alanları ve görevlerinden bahsedilmiş olup bu ilgi alanları ve görevler meslekle ilgili ruhsatların çıkarılması ve kanuna aykırı davrananlara cezai yaptırım uygulanması ile ilgili maddelerle sınırlı kalmıştır. Meslekle ilgili düzenlemeler konusunda sadece ruhsat çıkarma işlemi ile yetinilmiştir. Ancak herhangi bir meslekle ilgili düzenlemelerin bundan çok daha fazla ve daha geniş kapsamlı olduğu bilinmektedir.

Madde- 9:

Bu madde ruhsat alma koşullarını ele almıştır ki, incelediğimizde aşağıdaki mevzular ve problemler gözümüze çarpmaktadır.

Paragraf 4-A: Meslekle ilgili faaliyet ruhsatı alabilmenin bir şartı olarak, muhasebe alanında lisans diploması sahibi olmak ve muhasebe alanında en az 5 yıl, denetleyicilik alanında da 2 yıl pratik deneyim sahibi olmak koşulu getirilmiştir. Bizim görüşümüze göre ruhsat alabilmek için 5 yıl deneyim şartı gereğinden çok fazladır. Dünyada bu kadar fazla süre deneyim şartı koşulan herhangi bir meslek bulunmamaktadır.

Paragraf 4-B: Meslekle ilgili faaliyet ruhsatı alabilmek için muhasebe dışında diğer alanlarda lisans diploması sahibi olanlara, muhasebe ve denetleyicilik alanında 7 yıl pratik deneyim sahibi olma şartı getirilmiştir. Araştırmacı, bu noktada dünya çapında birçok kanunun, bu gibi durumlarda müsamahakar davrandığını ve mesleki testlerden başarıyla geçene akademik yeterliliğine bakılmaksızın ruhsat verildiğini ifade etmektedir. Ancak yine de araştırmacı bu müsamahanın taraftarı değildir. Zira dışarıdan mesleğe girenlerin muhasebe hakkında birkaç maddeden başka herhangi bir çalışma yapmamış olmaları ve çoğunlukla temel muhasebe ilkelerine vakıf olmaları nedeniyle mesleki yeterliliklerinin tam olmadığını düşünmektedir. Ayrıca bu kimselerin genellikle denetim hakkında herhangi bir çalışma yürütmemiş olması da göze çarpmaktadır.

Madde-11:

İş bu maddede ilgili bakanlık ile koordinasyon halinde Filistin vatandaşı olmayan kimselere vatandaşı olduğu ülkede meslekle ilgili çalışma ruhsatı bulunması durumunda çalışma ruhsatı verilebileceği yer almaktadır. Bu madde çok büyük bir boşluk bırakmış ve ilgili bakanlığın işlemler haricinde bu kimseleri kabul için herhangi bir koşul belirlememesi nedeniyle, kişisel isteklerin egemen olmasına yol açmıştır.

Madde- 12:

Meslekle ilgili faaliyet ruhsatı talep etmek üzere kurula sunulacak olan dilekçenin beraberinde, (işbu kanunun 34. maddesi doğrultusunda) bakanlar kurulu tarafından düzenlenen yönetmeliklere göre gerekli olan belgelerin bulunması gerektiği yer almıştır. Burada muhasebecilik mesleği ruhsat talebi ile bakanlar kurulu arasında herhangi bir alaka kurulamamış, bu durum araştırmacı tarafından saçma bulunmuştur.

Madde- 18-20:

Bu maddeler, muhasebecilik mesleği çalışma sistemi, ruhsat yenileme, faaliyet durdurma ve Filistin dışında faaliyet gösterme ile ilgili maddelerdir. Bu tür düzenlemelerde bulunma hakkı maddeler doğrultusunda Filistin denetim cemiyetine bırakılmıştır. Bizim görüşümüze göre genel bir düzenleme niteliğinde olan bu tür düzenlemeler bizzat meslek kurulunun ilgi alanı olup, meslekle ilgili cemiyetlerin ilgi alanında değildir.

Madde - 24:

Bu maddede kendisi için bir denetici tayin edilen (bir şirket, kurum ya da şahıstan oluşan) herhangi bir mercinin mali yıl içerisinde meslek düzenleme kurulunun onayı olmaksızın bir başka denetleyici tayin edemeyeceği belirtilmiştir. Bizim görüşümüze göre bu durum, bahse konu mercilerin hakkına tecavüz etmektir. Zira her kurum (hesap denetleyiciliği görevi de dâhil olmak üzere) kendi çıkarlarına hizmet edecek herhangi bir görev için dilediği kimseleri, ortada birtakım sebeplerin bulunması halinde herhangi bir kimsenin onayına ihtiyaç duymaksızın tayin edebilir, bunları görevden alabilir veya değiştirebilir. Bu konuda kurum özgür hareket edebilmelidir.

Madde- 31:

İş bu maddede, bahse konu olan kanun hükümlerinin Filistin hükümetine bağlı kamu kurumları veya Filistin hükümeti denetimi altında bulunan kurumlar, mahallî idareler ve diğer kamu kurumları hakkında geçerli olmadığı dile getirilmektedir.

Aynı zamanda 9. maddenin 5. paragrafında bu kimselerden 10 yıl ya da daha fazla hizmet vermiş olanlara ruhsat verilebileceği ifade edilmiş, 23. maddede ise kamu kurumları ya da belediyelerde muhasebecilik mesleği ile hizmet vermenin yasak olduğu söylenmiştir. Bu maddeler arasında bir çelişki bulunduğu aşikârdır. Ya da en azından açıklamaya ihtiyaç duyan birtakım muğlak ifadelerin mevcut olduğunu söyleyebiliriz.

Diğer Tenkitler

Maddelere yönelik yaptığımız tenkitlerin ardından genel olarak kanunun bütününe bakarak bazı tenkitlerde bulunacak olursak; kanun içerisinde gerek çalışmalarını sürdürmesi, gerek mesleği geliştirmesi, gerekse devamlılığını sağlaması için hesap denetleyicileri meslek kurulunun finanse edilme sisteminden bahsedilmemiştir. Hâlbuki yine aynı kanun bahse konu kurulun, müstakil ve kanuni ehliyeti bulunan bir tüzel kişiliğe sahip olduğunu belirtmektedir. Buradaki çelişkili ifadeler de göz ardı edilemeyecek düzeydedir.

Araştırmanın bu kısmında, 2004 yılı 9 sayılı Filistin denetim mesleği düzenleme kanununun, mesleği düzenlemeye ne kadar uygun olduğu anlatılmaya çalışılmıştır. Kanun maddelerinde yapılan inceleme neticesinde şu sonuçlara ulaşılmıştır;

1) 2004 yılı 9 sayılı kanun, 1961 yılı 10 sayılı Ürdün kanununun tadil edilmiş bir nüshasıdır. Hâlbuki bu kanun ilk çıkarıldığı ülke olan Ürdün'de 1985 yılında yürürlükten kaldırılmış ve yerine başka bir kanun getirilmiştir. Dolayısıyla kanunun işlevselliği ve güncelliği tartışılır.

2) Kanun, Filistin'de ilgili mesleği düzenlemeyi sağlayacak kudretten yoksun bırakan birtakım eksiklikler ve yanlışlıklar ile doludur.

3) Kanunun bazı maddeleri ve ifadeleri arasında çelişki bulunduğu apaçık ortadadır ki bu durum, etkin bir şekilde kanunun Filistin'de ilgili mesleği düzenleme gücünü azaltmaktadır.

4) Kanun, muhasebe ve denetim alanında uzman olan Filistin'deki en kıdemli ve en büyük mesleki cemiyeti görmezden gelmiş ve başka yeni bir mesleki cemiyet oluşturulması kanunda ele alınmıştır. Bu durum kanunun uygulanmasına engel teşkil etmiş ve kanunun uygulanması karşısında duran büyük cemiyetler baskı unsuru olmuştur.

Bizim görüşümüze göre tüm bu sayılanlar, Filistin'de mevcut bulunan kanunun muhasebecilik mesleğini düzenlemeye muktedir olmadığını ortaya koymaktadır. Bu tenkitler bizi Filistin'de denetleyicilik mesleği ile ilgili uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulama imkânını araştırmaya ve Filistin'in de sisteme bağlanacağını ilan ederek uluslararası finansal raporlama standartlarıyla çalışacağını ilan eden 150 ülke arasına girmesi için görüşlerde ve önerilerde bulunmaya itmiştir.

3.1.5. Filistin Hakkında Uluslararası Finansal Rapor Standartlarının Uygulanabilirliği

Daha önce Filistin'in uluslararası finansal raporlama standartlarını kullanmadığı, aynı zamanda Filistin'de şu anda uygulanmakta olan denetleyicilik mesleği ile ilgili 2004/9 sayılı kanunun birçok hata ve çelişkileri barındırdığına değinmiştik. Bu nedenle Filistin'de denetimin farklılıklar arz etmesi belli bir standarda bağlanmamış olması göz önüne alındığında; Filistin'in dünya devletleri arasına katılması ve bir an önce denetlemeler ile ilgili uluslararası finansal raporlama standartlarına geçiş yapmasının gerektiği görülmektedir. Ancak bu standartlara geçiş yapılmadan önce, bizlerin Filistin'de yöneticilik mesleğinin durumunu Filistin'deki muhasebecilerin uluslararası finansal raporlama standartlarını ne kadar bildiği, bu standartların uygulanmasının ne tür olumlu sonuçlar doğuracağı, Filistin gibi işgal altında bulunan ancak gelişmekte olan bir devlet için uyumlu olup olmayacağı ve uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması ve ilan edilmesi konusunda herhangi bir engel bulunup bulunmadığı konularını değerlendirmemiz, bu tür engellerin üstesinden gelebilmek için nasıl hareket edileceğini araştırmamız ve tartışmamız gerekmektedir.

Filistin’de muhasebecilik mesleğinin mevcut durumuna bakıldığında, bazı araştırmaların sonuçları 2004 yılı 9 sayılı kanun haricinde muhasebecilik mesleğini düzenleyen ve muhasebecilik denetim konularında faaliyet gösteren kimselerle şirketler üzerinde kontrol sağlayan herhangi bir yerel muhasebe standartlarının oluşturulmadığını göstermektedir. Buradan yola çıkılarak ulaşılan sonuçlar şunlardır (Neşvan, 2004:74):

- Filistin’de mali tabloların hazırlanması sırasında muhasebe biliminde meydana gelen büyük ve hızlı değişiklikler göz ardı edilmektedir.

- Muhasebeciler tarafından uygulanmakta olan herhangi bir yerel muhasebe standardı ya da özel veya devlet standardı bulunmamaktadır.

Geride anlatılanların ışığında, Filistin’de muhasebeciler için herhangi bir muhasebe standardı bulunmaması nedeniyle tüm muhasebe işlemleri ve mali tablolar sadece Filistin’le sınırlı kalmakta olup, bu türden bir uygulamanın mali raporlar hakkında oluşturacağı sonuçlar ve üzerinde düşünülmesi gerekenleri şöyle sıralayabiliriz:

- Uygulanmakta olan muhasebe işlemlerine güvenilmemesi, yerel ya da devlete ait muhasebe standartlarının bulunmaması nedeniyle Filistin’e yabancı yatırımcı çekmekte güçlük çekilmektedir. Nitekim gelen yatırımcı buradaki düzenlemeler ve kanunlardan dolayı adaptasyon sorunu yaşayabilmektedir.

- Filistin’de bulunan şirketler, uluslararası standartlara göre hareket etmediklerinden dolayı adlarını uluslararası mali pazarda kullanamamaktadırlar.

- Mali tablolar, uluslararası muhasebe standartlarını kullanan ülkelerdekilerle karşılaştırılamamaktadır. Bu da sağlıklı verilere ulaşılmasını önlemektedir.

3.1.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasındaki Hedefler

Filistin gibi gelişmekte olan ülkenin niteliklerini yükseltmesi, gelişmiş ülkelere yetiştirilmesi uluslararası rekabet koşulları ile çarpışabilmesine bağlıdır. Bu da

uluslararası standartlar ile mümkündür. Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasındaki hedefleri şöyle sıralayabiliriz:

- Filistin muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe sistemleri ile yarışabilecek seviyeye getirilmesi.

- Uluslararası finansal raporlama standartları sisteminin uluslararası bir sistem olması nedeniyle, bu sisteme bağlı tüm devletlerdeki kurumlar tarafından uygulanması nazarı itibara alınarak, ulusal şirketlerin yabancı şirketlerle olan farklı mali ve muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlanması.

- Muhasebe tablolarının farklı yabancı şirketlerinkilerle uyumlu uluslararası belgeler haline getirilmesi.

- Muhasebe işlemlerindeki metot farklılığı sorunlarından kurtularak, yabancı yatırımcıyı Filistin'e çekmek için muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlanması.

3.1.7. Filistin'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Geliştirilmesi ve Yaygınlaşmasını Destekleyen ve Yardımcı Olan Faktörler

Filistin'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının geliştirilmesinin önemine daha önce değinmiştik. Fakat bir de bu standartların geliştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına katkı sağlayan faktörler mevcuttur. Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

- Öncelikle Filistin'in kendisine ait özel standartları geliştirmekte zorluk çektiği bilinmektedir, fakat bu tür özel standartlara ihtiyaç duyduğu da bir gerçektir. Zira Filistin'de maddi ve teknik imkânlar sınırlı bulunmaktadır. Bu durum kendine özel standartlar oluşturmasını engellemektedir.

- Uluslararası finansal raporlama standartları kullanılarak hazırlanan ve neşredilen veriler, güvenilir nitelik taşımakta, herkes tarafından kabul edilmekte ve kıyaslanabilmektedir. Bu nedenle Filistin gibi gelişmekte olan bir ülke ekonomisinin daha çok ihtiyacı vardır.

- Uluslararası finansal raporlama standartları, mali tabloların karşılaştırılma işlemini daha iyi hale getirmekte ve farklı ülkeler üzerinde kullanımını kolaylaştırmaktadır.

- Filistin'in bu tür bir standardı ilan etmesi, uluslararası düzeyde temsil kazanmasını sağlaması demektir.

Ancak uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasının Filistin'de bazı problemlere yol açması da mümkündür ki, bunun sebepleri şunlardır;

- Hükümet desteği ile birlikte bu standartların kullanılabilmesi için güçlü bir bağlayıcılığı bulunan birtakım kuruluş ve cemiyetlerin bulunması gerekir (Humeydat, 2004:126). Filistin bu yönü ile eksiklik arz etmektedir.

- Filistin'de birçok küçük ölçekli ekonomik birim bulunması nedeniyle, bu standartların uygulanması oldukça zordur. Bu konuda büyük ölçekli yatırımcılara, kurumlara ve işletmelere ihtiyaç vardır.

- Çalışanların uluslararası standartlara uyumunun sağlanması, standartları uygulayabilecek yeterliliğe getirilmeleri ve bu standartları ilgili işlemlerde kullanabilmelerinin sağlanması, kurumlar açısından ciddi bir mali külfet getirecektir.

- Gelişmiş olan dünya kendi arasında kendine ait standartlar ile rekabet etmektedir. Bu durumda Filistin'in uluslararası standartlara göre hareket etmesi Filistin adına negatif olarak yansımaktadır. Nitekim ekonomik imkânlar ve zorluklardan dolayı uluslararası standartları tam olarak ekonomik hayata yansıtamayacak olan Filistin, Amerika ve Avrupa pazarına yine de giremeyecektir.

- Bu standartları tam olarak yerine getiremeyen bazı şirketlerin pazardan nihai olarak çekilmesi sonrasında gelişmekte olan ülke ekonomisine az veya çok mutlaka zararı olacaktır.

Tüm bu engellere ve olumsuzluklara rağmen Filistin uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamaya yönelmiş olsa da, uluslararası mali standartların uygulanması konusunda daha birçok eksik nokta ve kusuru

bulunmaktadır. Zira bu standartları uygulamakta olan ülkelerde bazı açık nokta ve görevlerin çözümünde bu standartların çoğu zaman yetersiz kalan bazı kusurları bulunmaktadır. Bu standartları uygulayanlar tarafından karşılaşılan sorunların en önemlileri, alternatif ve tercih haklarının çok olmasıdır. Bu nedenle standartlara uyanlara kıyas yapma ya da açıklama imkânı tanımaktadır. Bu durum muhasebecilere, uygulama esnasında birçok alternatif yollar sunmaktadır. Bu durum her ne kadar olumlu gibi gözükse de mali verilerin karıştırılabilirliğine yol açabilir, dolayısıyla maddi ölçüde de sorunların yaşanmasını beraberinde getirebilir (Matar, 1993:312).

Ancak tüm bunlara rağmen uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamanın birçok faydası bulunmaktadır:

- Filistin'deki ekonomik birimlerde uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması, mali veri ve tabloların geliştirilmesinde katkı sağlayacak, böylece varlık ve kesinti değerleri tam olarak anlaşılabilir, çalışmalar ve sonuçları daha kesin olacak, usul olarak doğru temeller üzerinde karşılaştırma ve araştırma işlemleri şeffaf bir şekilde yerine getirilecek ve bu surette sermaye sahiplerini Filistin devletine çekmeye katkı sağlayacaktır.

- Bu standartları uygulamakla birlikte, devletin adı şirketlerin listelerine girecek ve böylece uluslararası pazarlara açılma imkânı doğacaktır.

- Bu standartların uygulanması yatırımı teşvik edecek ve ekonomik sahayı genişletecektir (Havas, 2008: 225).

- Daima artmakta olan rekabetin gölgesinde, uluslararası finansal raporlama standartları şirketlere, aynı iş kolunda faaliyet gösteren şirketler karşısında karşılaştırma imkânı sunacaktır (Al Mücbiri, 2012: 47). Bu da şirketlerin kendilerini geliştirmeleri için teşvik edici bir ortam yaratacaktır.

- Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması ile mali verilerdeki güvenilirlik artacak, verilerde de istikrarlı bir iyileşme gözlenecektir. Böylece şirketlerin mali veri sistemi gelişecektir (Havas, 2008: 90).

- Bu standartları uygulayan şirketler, yerel kanun ve yönetmelikler doğrultusunda hareket eden, standartları uygulamayan şirketlerin mali tabloları ile kıyaslama yapamayacaklarından sermaye sahiplerinin ilgisini çekemeyeceklerdir. (El Said, 2008:51).

Yukarıda aktarıldığı üzere muhasebe ve denetim düzenlemesi ile ilgili 2004 yılı 9 sayılı Filistin kanununun içerdiği sorunlar ve yöneltilen büyük tenkitler ve Filistin’de uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmaması sorunlarını çözüme kavuşturmak için özetle şu tavsiyelerde bulunabiliriz;

- Uzman kişiler tarafından hazırlanmış olan ve böylece güç ve pratikliği teyit edilmiş olan uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması gerekmektedir.

- Filistin ekonomik birimlerindeki muhasebe faaliyetlerinin kayıt altına alınması gerekir. Hazırlanan rapor ve mali tabloların aynı türden olmasının sağlanması için devlet düzeyinde tek bir standardın belirlenmesi gerekmektedir.

- Bu standartlarla hazırlanan veriler herkes tarafından onaylandığı ve kabul edildiği için bu standartların uygulamaya konulması gerekmektedir.

- Filistin’deki ekonomik birimler tarafından hazırlanan mali tabloların, uluslararası finansal raporlama standartları doğrultusunda hazırlanması gerekir.

- Filistin ekonomik birimlerinde faaliyet gösteren mali idarelerdeki yetkililerin uluslararası finansal raporlama standartları hakkında eğitim kurslarına katılması gerekir. Hatta bu standartları uygulayan ülkelerden uzman yardımı dahi alınabilir.

- Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması ile ilgili daha fazla gözlem, araştırma ve çalışmalar yapılması gerekir.

3.2. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Denetim İşlevi Uygulama

Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişim süreci daha önce anlatıldığı için burada gelişim sürecine değinilmeden standartların açıklanmasına yer verilecektir. Halen yürürlükte olan UMS ve UFRS’ler özet olarak açıklanmak suretiyle standartların genel olarak ne anlama geldiği ve nasıl uygulanacakları ile ilgili bir çerçeve oluşturulacaktır.

3.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi ve Oluşturulması

Türkiye’de Türk muhasebe sisteminin gelişimi, Batı ülkeleri ile olan ekonomik ve siyasi ilişkilerden ciddi ölçüde etkilenmiştir. Örneğin, 1850 yılındaki ilk Ticaret Kanunu, Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesidir ve 1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasına kadar geçen dönemdeki Fransız etkisini yansıtır. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasından sonra ise, ekonomik gelişmelerdeki Alman etkisinden dolayı Alman Ticaret Kanunu’na dayanan ikinci Ticaret Kanunu (826 sayılı Kanun) 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yıllarda Türkiye’de Alman etkisinden dolayı pek çok yabancı imalat faaliyetleri, 1920’ler ve 1950’ler arasında Almanlar tarafından yürütülmüştür .(Şınga, 2007: 3-4)

1950’ler ve 1960’ların ikinci yarısından itibaren, Türk ekonomi sisteminde, yönetimde ve muhasebe alanındaki işletme okullarının müfredatında Amerikan etkisi hissedilmiştir . Nitretim 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren şimdiki 1956 Ticaret Kanunu, liberal ekonominin etkilerini taşır. Türkiye’de 1950’lerin ortalarında başlayan ekonomik krizden dolayı Amerika’nın ekonomideki etkisi daha çok artmıştır. Çünkü yaşanan ekonomik krizler sonucunda Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından yürütülen yabancı kredilere ihtiyaç duyulmuştur.

Aldığı krediler neticesinde Türkiye’nin dış borç açığı gittikçe artmıştır. Dolayısıyla 1970-1980 yılları arasındaki on yılda, Türkiye dış borç ödemelerini gerçekleştirmede zorlanmıştır. Toptan satış indeksi 1979 yılında yüzde 60 artmış ve 1980 yılında yüzde 100 artmıştır. Enflasyon oranını düşürme amacı ile 1980 yılında

IMF'nin tavsiyeleri doğrultusunda üretimi artırma ve ithalat faaliyetlerini destekleme gibi bir dizi ekonomik karar alınmıştır. Türkiye'nin Sermaye Piyasası Kurullarını (CMB) kurmak için zemin hazırlamak amacıyla 1981 yılında 2499 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir ve 2002 yılında bu kanun düzenlenmiştir. 1984 yılında ise İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (ISE) kanunu kabul edilmiştir. ISE, Türkiye'de yalnızca menkul kıymetler borsası ile ilgili çalışmalarına 1986 senesinde başlamıştır.

Finansal muhasebe standartlarının ilk takımı Ocak 1989'da CMB tarafından geliştirilmiştir ve Türkiye'de ya 1 Ocak 1989 tarihinden ya da bu tarihten sonra başlayan mali yıllar için uygulanmıştır.

Yasal gereklilikler, CMB ve ISE'nin kurulmasına kadar mali muhasebe sistemi üzerinde temel belirleyici olmuştur. Yukarıda bahsedildiği gibi, Türkiye'de muhasebe, bazı aşamalardan ve değişimlerden geçmiştir. Bunda en belirleyici etken de Batılı devletler ile ilişkiler olmuştur. Ancak, muhasebe prensipleri böyle bir gelişim göstermemiştir. Mali muhasebe sistemi yeterince geliştirilmemiş ve vergi muhasebesi ile aynı muameleyi görmüştür. Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu Türkiye'deki muhasebeyi önemli oranda etkilemiştir.

CMB ve ISE'nin kurulması, yabancı yatırım kurallarının düzenlenmesi, muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesini sağlamıştır. Büyük özel işletmeler, finansal tablolarını ulusal mali tablo raporlama gerekliliklerinin yanında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre de raporlamaya başlamışlardır.

Uluslararası Muhasebe Standartları, 1980'li yılların başından itibaren Türk Uzman Muhasebeciler Derneği tarağından Türkçe'ye tercüme edilmiştir. Ancak, hiçbir kurum tarafından uygulanmamış ve böylece akademik bir çalışmanın ötesine geçememiştir. 1980'li yılların sonuna gelindiğinde Türkiye'nin Avrupa Birliğı (AB)'ne girebilme yolunda entegrasyon süreci başlamıştır. AB'ne entegrasyon süreci Türkiye'ye ekonomik yükümlülükler de getirmiştir. Bu doğrultuda muhasebe standartlarını, AB standartlarına yakınlaştırma, küresel düzeye yükseltme çabasına girmiştir. (Çankaya, 1996: 171)

2002 yılında Türkiye, AB Muhasebe Tüzüğünü onaylamış ve listelenen şirketlerin konsolide mali tablolarında 2005 yılından başlamak üzere IFRS'leri takip etmelerini zorunlu kılmıştır. Bu onayı takiben, CMB, Kasım 2003'de "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları" başlıklı IFRS tabanlı standart Tebliğ Seri XI, No: 25 yayınlamıştır. Kamu şirketlerinin ve ticari şirketlerin Ocak 2005'den başlamak kaydı ile yeni CMB kurallarını kullanmalarını mecburi tutmuştur. AB menkul kıymetler borsasında ticaret yapan şirketler için, hem CBM hem de AB tarafından müsaade edilen IFRS tabanlı tablolar kullanılması gerekmektedir. Ancak, şu an için ISE'de listelenen hiçbir yabancı şirket yoktur.

Esasında geniş bir sürece yayılan Türkiye'nin muhasebe alanındaki çalışmalarında 1942 yılında Türk Uzman Muhasebeciler Birliğinin kurulması Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleğinin gelişmesinde önemli bir dönüm noktasıdır. Fakat Türkiye'de muhasebe mesleği 1989 yılına kadar yasal bir düzene oturtulamamıştır. Ancak 1989 yılına gelindiğinde "Bağımsız Muhasebeci, Yetkili Muhasebeci ve Yeminli Yetkili Muhasebeci Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal bir zemine oturtulması ile Türkiye Yetkili Muhasebeciler ve Yeminli Yetkili Muhasebeciler Birliği, "CPA Birliği" kurulmuştur ve 1989 yılında Bağımsız Muhasebeciler, Yetkili Muhasebeciler ve Yeminli Yetkili Muhasebeciler Odasının tümünün katılımı ile bu mesleğin Resmî birliği olarak yasallaştırılmıştır. CPA Birliği, profesyonel ruhsatlar vermek ile yetkili tek kurumdur. CPA Birliği, aynı zamanda 1994' yılından bu yana Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun da (IFAC) bir üyesidir.

Bu kanunun yasallaştırılmasının ardından, Maliye Bakanlığı 1992 yılında tüm şirketler tarafından kullanılacak muhasebe prensipleri ve tek tip hesap cetveli oluşturmak üzere bir komite kurmuştur. Bakanlık, 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girecek Türk Tek Tip Hesap Cetveli (TUCA) ve prensipleri belirleyen bir tebliğde komitenin raporunu yayınlamıştır. Bankalar, aracı şirketler ve sigorta şirketleri hariç olmak üzere tüm şirketlerin tebliğde belirtilen kılavuzlara uyması zorunlu kılınmıştır.

Türk Tek Tip Hesap Cetveli gereklilikleri uyarınca, Türkiye'de hazırlanan mali tabloların, bilançoların, gelir tablosunun ve küçük şirketlerin sunması gereken önemli

tabloların nasıl olması gerektiği belirlenmiştir. Destekleyici mali tablolar, satılan malların maliyetinin beyanı, fon akış tablosu, nakit akış tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynak tablosu ve büyük şirketlerin esas tablolar yanında sunması gereken bu tablolara ait bilgileri de içermektedir. Diğer taraftan, vergi kuralları gereğince tüm birinci sınıf tüccarlardan bilanço ve gelir tablosu istenmektedir. Mali tabloların da, muhasebe döneminin bitişinden itibaren üç ay içerisinde hazırlanması gerekmektedir (Şimga, 2007: 6).

Diğer başlıca adım, geliştirilmiş muhasebe standartlarını belirlemek maksadıyla 1994 yılında CPA Birliği tarafından Türk Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulları'nın kurulmasıdır. Türk Muhasebe ve Denetim Standartları Kurullarının amacı, tüm ülkede, tüm işletme ve diğer kurumlarda tek tip muhasebe prensiplerine dayalı mali tabloların hazırlanmasını sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) üyesi olan Kurul, CPA Birliği tarafından tayin edilen en fazla 60 üyeden oluşmaktadır.

Aralık 1999 tarihli 4487 sayılı Kanun ile Türk Muhasebe Standartları Kurulunun (TASB) kurulması için Sermaye Piyasaları Kanunu'na bir ek yapılmıştır. TASB'in kurulması ile standart yayınlama yetkisi Türk Denetim Standartları Kurulu'ndan alınmış ve Türk Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir (Şimga, 2007: 8).

Bugünün dünyasında, uluslararası sermaye piyasalarını birleştirmek, yabancı yatırımcıları çekerek doğrudan yabancı yatırımları artırmak ve uluslararası sermayeden pay edinmek önemlidir. Türkiye gibi gelişen sermaye piyasasına sahip ülkeler için ise daha fazla öneme sahiptir. Bu nedenle IFRS'ye göre; doğru, tarafsız, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ilgili ve güvenilir mali tablolar hazırlamak gereklidir. Dolayısıyla, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması kaçınılmazdır. Türkiye'de IFRS tabanlı standartların benimsenmesi, mali tabloları anlamada uluslararası yatırımcılar için pratiklik sağlamaktadır. Ayrıca bu küresel ilerlemeye ayak uydurmak için çalışan yerel mali tablo hazırlayıcılarına da kolaylık sunmaktadır. Türkiye açısından ise genel verilerin toplanmasında maliyetlerin azalmasını sağlamakta, daha fazla sayıda mali bilginin karşılaştırılmasına olanak tanımaktadır.

Bunun yanında sermaye piyasalarının gelişimine, fon hareketlerinin hızlanmasına, denetim maliyetlerinin azalmasına yol açarak, denetim verimliliğinde de artış sağlamaktadır.

Görülebileceği üzere Türkiye'de muhasebe uygulamalarında çeşitli uygulamalar ve mevzuatlar mevcuttur. Maliye Bakanlığı, Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Muhasebe Standartları Kurulu mevzuatları esaslarına göre oluşturulan farklı mali tablolar kurumları etkilemektedir.

3.2.2. Almanya Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Genel Bakışı

Türkiye uluslararası finansal raporlama standartlarından bahsetmeden önce, konuya bir temel oluşturmak gayesiyle, benzer standartlara sahip olan Avrupa Birliği ülkelerinden Almanya'nın uluslararası finansal raporlama standartlarından genel olarak bahsetmek yerinde olacaktır.

Muhasebeyle ilgili kanuni düzenlemeler, 1897 yılında çıkarılan Almanya'nın ilk ticari kanununa dayanır. Daha sonra ise 1965 şirketler kanunu ve 1969 halka açılma kanunu, Alman muhasebesi için yasal dayanak teşkil etmektedir. Bu kanunlar kullanılacak defterleri, finansal raporların hazırlanmasındaki muhasebe standartlarını ve prosedürlerini, açıklamastandartlarını, ne zaman ve ne çeşit finansal tabloların yayınlanması gerektiğini, sınıflama ve raporlama gibi birçok detayı düzenlemektedir.

Alman muhasebe düzenlemelerine hâkim olan ilke, mali tablolarda kâr, varlıklar ve yükümlülüklerin vergi düzenlemeleri ile izin verilenden daha az veya daha çok olamayacağıdır. Bu nedenle, finansal raporlama Fransa'daki gibi vergi kanunu ile kısıtlanmış, meslek örgütlerinin görevleri, kanun ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle muhasebe standartlarının belirtilen özellikleri mali tabloların kullanılabilirliğini sınırlandırmaktadır.

Almanya, muhasebe uygulamaları tümüyle yasalara bağlı olan bir ülkedir. Almanya'da kayıt tutma ile ilgili hükümler vergi hukuku tarafından belirlenirken, Alman Ticaret Kanunu, stokların fiziki envanteri, finansal tabloların hazırlanması

gibi işlemleri ayrıntılı olarak düzenlemiştir.Şirketler Kanunu ise, sermaye şirketlerinin uyması gereken temel muhasebe prensiplerini belirlemiştir.

Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum bulunmamaktaydı. Yalnızca Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (GermanInstitute of Accountants), muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayınlamıştır.

Almanya'da 1 Mayıs 1988'de yürürlüğe giren bir kanun ile muhasebe standartlarını oluşturma görevi Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting StandardsCommittee / GASC) adında bir kuruluşa verilmiştir. Bu kuruluşun özel sektörler için standart oluşturulması öngörülmüştür. Kanuna göre GASC'nin amaçları, konsolide mali tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, muhasebe standartlarını belirlemekle yetkili olan Bakanlığa muhasebe düzenlemelerinde danışmanlık yapmak ve Almanya'yı uluslararası standartlarla ilgili komitelerde temsil etmektir. GASC'nin kurulmasını takiben ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve GASC resmen Almanya'nın muhasebe standardını oluşturan kuruluş olarak tanınmıştır. GASC, İngiliz-Amerikan modelinde, kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır. Standart oluşturma sürecinde, kamuya açık toplantılar yapılmasını, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüşler alınmasını ve ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasını teminen, danışma komitelerinin kurulması öngörülmektedir. Almanya'daki gelişmelerde, diğer ülkelerdeki deneyimlerin, ulusal ya da uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında harmonizasyon girişimlerinin, yasama tarafından yapılan düzenlemelerden çok, özel düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğu görülmüştür. GASC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın, muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında İngiliz-Amerikan modelinin ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından fikir vericidir.

Bu gelişmelerden sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları / UMS (International Accounting Standard / IAS)'nın ilk resmî Almanca çevirisi 1998 yılında yapılmıştır. Avrupa Birliği / AB (EU) çerçevesinde yapılan düzenlemeler ise Almanya tarafından uygulamaya geçirilmiş olup, Alman yazılı ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir (Şensoy, 2008: 38-40).

3.2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Standartların Anlamı

Bu bölümde Uluslararası Finansal Raporlama (UFRS) Uluslararası Muhasebe Standartlarından (UMS) tüm standartların anlamından bahsedilecek ve amaçları üzerinde durulacaktır. Dört gruptan oluşan standartlara aşağıda genel olarak değinilecektir.

Tablo 1: TMS/TFRS'lerin Sınıflandırılması

FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN STANDARTLAR

Kavramsal Çerçeve

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 7: Nakit Akış Tabloları

TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

GRUP FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN STANDARTLAR

TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar

TFRS 3: İşletme Birleşmeleri

BİLANÇO KALEMLERİNE İLİŞKİN STANDARTLAR

TMS 2: Stoklar

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri

TMS 16: Maddi Duran Varlıklar

TMS 17: Kiralama işlemleri

TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum

TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41: Tarımsal Faaliyetler

TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri

GELİR TABLOSU KALEMLERİNE İLİŞKİN STANDARTLAR

TMS 12: Gelir Vergileri

TMS 18: Hasılat

TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23: Borçlanma Maliyetleri

TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler

KAMUYU BİLGİLENDİRMEYE YÖNELİK STANDARTLAR

TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama

TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 33: Hisse Başına Kazanç

TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama

TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8: Faaliyet Bölümleri

K:Evcı,Samet (2008).*Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*,Yüksek Lisans Tezi,Gazi Üniversitesi,Ankara,s. 20/21

3.2.3.1. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Standartları

Finansal tabloların sunulmasına ilişkin standartlar UFRS'nin ilk uygulaması, finansal tabloların sunuluşu, nakit akış tablosu, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalarla ilgili olmak üzere dört adet standart ile finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirleyen kavramsal çerçeveden meydana gelmektedir.

3.2.3.1.1. UFRS-1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (First Time Adoptin Of İnternational Standards)

Uluslararası finansal raporlama standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış olduğundan bu kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara dair açıklamalar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standartlarla ilgili genel açıklamalar oluşturulmuştur (Akar,2007:176).

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri**: TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı 31.12.2005 tarihinden

sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal raporlarının ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının; karşılaştırılabilir, UFRS'ye göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan, yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır (TFRS,2014:MAD1).

3.2.3.1.2. UMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statement)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. (TMS,2014:MAD1)

Bu standardın amacı, genel kullanım amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak mali tabloların genel kurallarının, yapıyla ilgili açıklamaların ve içerikle ilgili asgari şartların özetlenmesidir.(Şensoy, 2008: 111)

3.2.3.1.3.UMS-7 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statment)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.01.2005 tarih ve 25704 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, bir işletmenin bir dönem boyunca işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışlarının raporlanmasına dair bilgiler aktarmaktır. Standart, işletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini azaltarak farklı işletmelerin raporlarıyla karşılaştırmaya olanak tanımaktadır.

Nakit akış tablosunda yer alan bilgiler, bir işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma gücü ve başka işletmelerin nakit akışları ile karşılaştırma olanağı sunmaktadır. Ayrıca nakit bilgisini kullanacak olanlar için de gelecekteki nakit akışlarını ölçme imkanı sunmaktadır. (Kötüoğlu, 2008: 27)

3.2.3.1.4. UMS-8 Muhasebepolitikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar (Fundamental Errors and Changes In Accounting Policies)

Bu standardın **Güncellemeler Ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı Muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi ile ilgili kriterler ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalara ilişkin muhasebe uygulamalarını ve sunumunu belirlemektir (Şensoy, 2008: 115).

3.2.3.2. Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Standartları

Bilanço ve gelir tablosuna ilişkin standartlar hisse bazlı ödemeler, sigorta sözleşmeleri, stoklar, inşaat sözleşmeleri, gelir vergileri, maddi duran varlıklar, kiralama işlemleri, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, finansal araçlar(sunum kısmı, varlıklarda değer düşüklüğü, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklardan bahsedilmektedir.), maddi olmayan duran varlıklar, finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik ilkeler, ayrıca finansal araçlar kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkuller ve tarımsal faaliyetler ile ilgili standartlardan oluşturulmaktadır.

3.2.3.2.1. UFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler (Share-Based Payment)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için

uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardının amacı hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kar veya zararı ile finansal durumunun da gösterilmesini zorunlu kılar.

3.2.3.2.2. UFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contract)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 25.03.2006 tarih ve 26119 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı IASB'nin sigorta sözleşmeleri ile ilgili projesinin ikinci aşaması tamamlanana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin sigorta sözleşmelerine dair finansal raporlama ilkelerinin açıklanmasıdır (Şensoy, 2008: 105).

3.2.3.2.3. UMS-2 Stoklar (Inventories)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 2 Stoklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, 2 no'lu uluslararası muhasebe standardının amacı stokların maliyet tespiti ve gider olarak kayda alımı esası dahil olmak üzere muhasebeleştirme yöntemlerinin belirlenmesidir (Kısa, 2008: 22).

3.2.3.2.4. UMS-11 İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contract)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerine dair gelir ve maliyetlerinin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. İnşaat sözleşmesi kapsamındaki işlerin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine girdiği için, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması bu standardın esas konusunu oluşturmaktadır. (Özdemir, 2008: 47)

3.2.3.2.5. UMS-12 Gelir Vergileri (Income taxes)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TMS 12 Gelir Vergileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenleyen TMS 12 kodlu standardın amaç kısmında, işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili genel esaslara yer verilmiştir. Buradaki önemli nokta; işletmenin, işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesi zorunluluğudur. Bu yüzden, işlemler ve diğer olaylar kar veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmelidir. (Özdemir,2007:65)

3.2.3.2.6. UMS-16 Maddi Duran Varlıklar (Property, Plantand Equipment)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için

uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacımaddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesidir. (Şensoy, 2008: 123).

3.2.3.2.7. UMS-17 Kiralama İşlemleri (Leases)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir. (Kısa, 2008: 55)

3.2.3.2.8. UMS-18 Hasılat (Revenue)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 18 Hasılat Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Hasılat standardı, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler olmak üzere üç başlıkta hasılatın muhasebeleştirilmesini esas almaktadır. 18 no'lu standarda göre, hasılat tutarı, alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir (Atmaca,2010:133).

3.2.3.2.9. UMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri**: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

19 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesini ve konuya ilişkin finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaları düzenler.

Standartta çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlardan sağlanan hizmetler karşılığında işletme tarafından yapılan ödemeler olarak tanımlanmış olup bu faydaların doğrudan çalışanlar tarafından elde edilebileceği gibi eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler şeklinde de olabileceği belirtilmiştir. (Evcı,2008:116)

3.2.3.2.10. UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri**: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır. Standartta geçen terimlerin tanımları standardın başlangıç kısmında verilmiştir. Standart bir işletmenin devlet yardımı almasının finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olacağını belirtmektedir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar yarar

sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır. (Özdemir,2007:74)

3.2.3.2.11. UMS-21 Kur Değişiminin Etkileri (The Effects of Changes In Foreign Exchange Rates)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, bir işletme, yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir.

Ayrıca hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. (TFR,2014:MAD21)

3.2.3.2.12. UMS-23 Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Cost)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı borçlanma maliyetlerine dair muhasebe uygulamalarının tespit edilmesidir. (Şensoy,2008:134)

3.2.3.2.13. UMS-32 Finansal Araçlar: Sunum (Financial Instrument)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 32 Finansal Araçlar Sunum Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, finansal araçların borç veya öz kaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu Standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır. (TFR,2014:MAD32)

3.2.3.2.14. UMS-36 Varlıklar Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, stoklar, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar, ertelenmiş vergi varlıkları, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar, UMS - 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm Standardı kapsamındaki finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller dışında kalan her türlü varlığa ilişkin, bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. (Özdemir,2008:67)

3.2.3.2.15. UMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

Bu standardın **Güncellemeler Ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan

hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır. (TFR,2014:MAD37)

3.2.3.2.16. UMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (İntengeble Assets)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, özellikle diğer UMS-UFRS'lerde değinilmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Bu standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır:

- Diğer UMS-UFRS'ler kapsamında olanlar
- UMS-32'de (Finansal Araçların Açıklamaları ve Sunumları) tanımlanan finansal araçlar
- Maden işletme hakları, maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması ve geliştirilmesi içinyapılan harcamalar
- Sigorta işlemlerinde poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar. (Akar,2007:155-156)

3.2.3.2.17. UMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Recognition and Measurement)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 03.11.2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının amacı ise finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine ilişkin ilkeleri belirlemektir (Evcı, 2008:86).

3.2.3.2.18. UMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir (TFR, 2014:MAD 40).

3.2.3.2.19. UMS-41 Tarım (Agriculture)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, tarımla ilgili faaliyetlerin yani canlı hayvan ve bitkilerden oluşan biyolojik varlıkların biyolojik dönüşümle tarımsal ürün haline gelme sürecinin yönetiminin muhasebeleştirilmesinin sağlanmasıdır. (Şensoy, 2008:160)

3.2.3.3. Grup Finansal Tablolarına İlişkin Standartlar

Grup finansal tablolarına ilişkin standartları ise işletme birleşmeleri, konsolide ve bireysel finansal tablolar, iştiraklerdeki yatırımlar ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilgili olmak üzere dört adet standarttan oluşmaktadır.

3.2.3.3.1. UFRS-3 İşletme Birleşmeleri (Business Combination)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu TFRS'nin amacı, raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır. Söz konusu amaca ulaşmak için bu TFRS, edinen işletmenin aşağıdakileri nasıl gerçekleştireceğine ilişkin ilkeleri ve hükümleri ortaya koyar:

- Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği,
- İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancı nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği,
- Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklayacağını nasıl belirlediğidir. (TFRS,2014:MAD 3).

3.2.3.3.2. UMS-27 Bireysel Finansal Tablolar (Seperate Financial Statments)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri

için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının yerini almıştır.

Bu standardın amacı, ana ortakların kontrolü altında olan şirketler grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması ile ilgili gerekliliklerin ve ana ortakların konsolide olmayan finansal tablolarında bağlı ortakların ne şekilde muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir.(Şenol, 2005:48)

3.2.3.3.3. UMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar (Investment In Association)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardının yerini almıştır.

Bu standardın amacı, risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları ve yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler tarafından elde bulundurulmuş kar veya zararlar ile ilişkilendirilen veya alım-satım amaçlı elde bulundurulmuş iştirak yatırımları dışında kalan iştiraklerdeki yatırımların bir yatırımcı tarafından nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin usul ve esasları tespit etmektir. (Özdemir,2008:90)

3.2.3.3.4. UMS-31 İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması (Interests In Joint Ventures)

Bu standardın geçerlilik tarihi: 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir (Şensoy,2008:141).

31 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, iş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları düzenler. (Evcı,2008:51)

3.2.3.4. Finansal Tabloların Açıklanmasına İlişkin Standartlar

Finansal tabloların açıklanmasına ilişkin standartları da, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi, finansal araçlar: açıklamalar, faaliyet bölümleri, bilanço tarihinden sonraki olaylar, bölümlere göre raporlama, ilişkili taraf açıklamaları, emeklilik fayda planlarında muhasebeleştirme ve raporlama, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama, hisse başına kazanç ve ara dönem finansal raporlama standartlarından oluşmaktadır.

3.2.3.4.1. UFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-Current Asset Sheld for Sale and Discontinued Operation)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.03.2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, kontrol listesinin bu kısmı satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar (elden çıkarılacak varlık grupları) ile durdurulan faaliyetlere ilişkin raporlamayı açıklayan UFRS 5'e yöneliktir.Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumlar başlıca konulardır. Durdurulan faaliyetlerin tanımı ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların (elden çıkarılacak varlık grubunun) sınıflandırılması kriterleri ile ilgili bilgi için bu standarttan yararlanabilirsiniz . (www.verginet.net)09 /11/ 2014

3.2.3.4.2. UFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (Expolaraion for an Ealvation of Mineral Assets)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı 31.12.2005 tarihinden

sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.01.2006 tarih ve 26066 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Standardın amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.

Bu TFRS'nin amaçları arasında özellikle aşağıdaki hususlar yer alır:

- Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelişme sağlanması.

- Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu TFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uyarınca ölçülmesi.

- İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanması .(TFRS, 2014:MAD 6)

3.2.3.4.3. UFRS-7 Finansal Araçlar: Açıklamalar (Financial instrument /disclosure)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TFRS7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı 31.12.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.01.2007 tarih ve 26419 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, finansal araçların işletmeler için olan önemi, söz konusu araçların yarattığı risklerin esası ve kapsamı ile işletmenin ortaya çıkan riskleri nasıl ele alacağı hususlarının değerlendirilmesine dair mali tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla yapılacak dipnot açıklamalarının belirlenmesidir. (Şensoy, 2008:108)

3.2.3.4.4. UFRS-8 Faaliyet Bölümleri (Operating Segments)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamaktır (TFRS, 2014:MAD 8).

3.2.3.4.5. UMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (Events After the Balance Sheet Date)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı:

- Bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar sebebiyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve
- Finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez. (TMS, 2014:MAD10)

3.2.3.4.6. UMS-14 Bölümlere Göre Raporlama (Segment Reporting)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** Sıra No: 24, 03.03.2006 Tarih, 26097 sayılı ResmiGazete. (Özdemir, 2008:106)

Bu standardın amacı, işletmenin, geçmiş performansının daha iyi anlaşılması, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi ve genel durumu hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karara varılması konularında finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla, finansal bilgilerin işletmenin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar itibariyle bölümlere göre raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir (Özdemir,2008:106).

3.2.3.4.7. UMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, raporlama yapan işletme ile ilgili taraflar ve işletmeler arasındaki işlemlerin açıklanması konusunu ele almaktır (Akar, 2008:134).

3.2.3.4.8. UMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:**TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 01.03.2006 tarih ve 26095 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, emeklilik planlarının değerlendirme esasları ve ilgili finansal tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir. (Akar, 2008:135)

3.2.3.4.9. UMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyper Inflation Ary Economies)

Bu standardın **Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri:** TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının raporlanması ile ilgili standartları belirleyerek sunulan finansal bilgilerinin anlamlı olmasının sağlanmasıdır. (Şensoy, 2008:140)

3.2.3.4.10. UMS-33 Hisse Başına Kazanç (Earnings Per Share)

Bu standardın **Güncellemeler ve YürürlükTarihleri:** TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç”ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu Standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.(TMS,2014:MAD39)

3.2.3.4.11. UMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)

Bu standardın **Güncellemeler ve YürürlükTarihleri:** TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri

için uygulanmak üzere ilk olarak 02.02.2006 tarih ve 26068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standardın amacı, zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlayacağı için, ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. (Özdemir,2008:115)

3.3. Türkiye’de Denetçilik Mesleğiyle İlgili Düzenlemeler

Bu bölümde muhasebe denetiminin gelişimi ve yasal düzenlemeler hakkında bilgiler verilecektir.

3.3.1. Muhasebe Denetimine İlişkin Yasal Düzenlemeler:

Türkiye’de bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin düzenlemeler beş alanda karşımıza çıkmaktadır. Bunlar:

3.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Genel olarak sermaye piyasasındaki düzenlemeler, kamu yararını sağlamak, halkın güvenini kazanmak, piyasanın etkin ve adil bir şekilde işlemlerini sağlamak gibi amaçlar güder. Bu amaçla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiştir. Bu yasa gereğince SPK kurulmuş, piyasaya ilişkin düzenlemeler yapma görev ve yetkisi SPK'ya verilmiş. (Haftacı,2011:31)

3.3.1.2. Bankacılık Mevzuatı

Bankalar Kanunu (2005), bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirmesi görevini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’na (BDDK) vermiştir. Bu yetkiye dayanarak BDDK 2006 yılında “Bankalarda Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında

Yönetmeliği” çıkartmıştır. Yönetmelik, bankaların bağımsız denetimini yapacak bağımsız denetim firmalarına nasıl yetki verileceği ve çalışma biçimleri konularını açıklamıştır. 06.02.2007 tarihi itibarıyla 40’tan fazla bağımsız denetim kuruluşlarına bankalarda muhasebe denetimi yapma yetkisi verilmiştir.

BDDK’nın bunun dışında, bankaların bilgi sistemleri ile finansal veri üretimine ilişkin süreç ve sistemlerinin, yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenme usul ve esaslarını düzenlemek üzere 2006 yılında “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik”i yayınlamıştır. Bu yönetmelik bankaların bağımsız denetim kuruluşlarından, muhasebe denetimi (bağımsız denetim) dışında kalan bilgi sistemleri denetimi, destek hizmetleri gibi diğer hizmetlerden nasıl yararlanacaklarını düzenlemektedir. (Yılancı,2012:12)

3.3.1.3. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Düzenlemeler

3568 sayılı Kanun ile mesleğin kapsamı, mesleği girişi koşulları, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavı, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik yetkileri, Oda ve Birlik örgütlenmesi ile disiplin hükümleri alanlarında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir . (Selimoğlu,2011:45)

3.3.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Denetimi İle İlgili Düzenlemeler:

Bu yeni TTK ile Anonim Şirketler Denetiminin BDK,YMM ya da SMMM'ler tarafından yapılacağı öngörülerek bağımsız denetim kabul edilmiştir. Kanuna göre anonim şirketler ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçiler tarafından UDS'na göre denetlenmek durumundadır.(Haftacı,2011:30)

3.3.1.5. Diğer Düzenlemeler:

- 1) Sigorta ve resasürans şirketlerinin denetimi,
- 2) Enerji piyasasındaki gerçek ve tüzel kişilerin denetimi.

3.3.2. Türkiye Muhasebe Denetiminin Gelişimi

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi, mesleğin yasal bir statüye kavuşturulması yanı sıra : (Çarıkçıoğlu:3)

- 1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının oluşturulmasına,
- 2) Tek düzen hesap çerçevesi finansal tablo düzenleme tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- 3) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- 4) Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş mesleğin uygulaması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- 5) Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisan, gerekse lisan üstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutların geliştirilmesine,
- 6) Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakmamaya,
- 7) Finansal tablolarını kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine, bağıdır ve bağılı olmuştur.

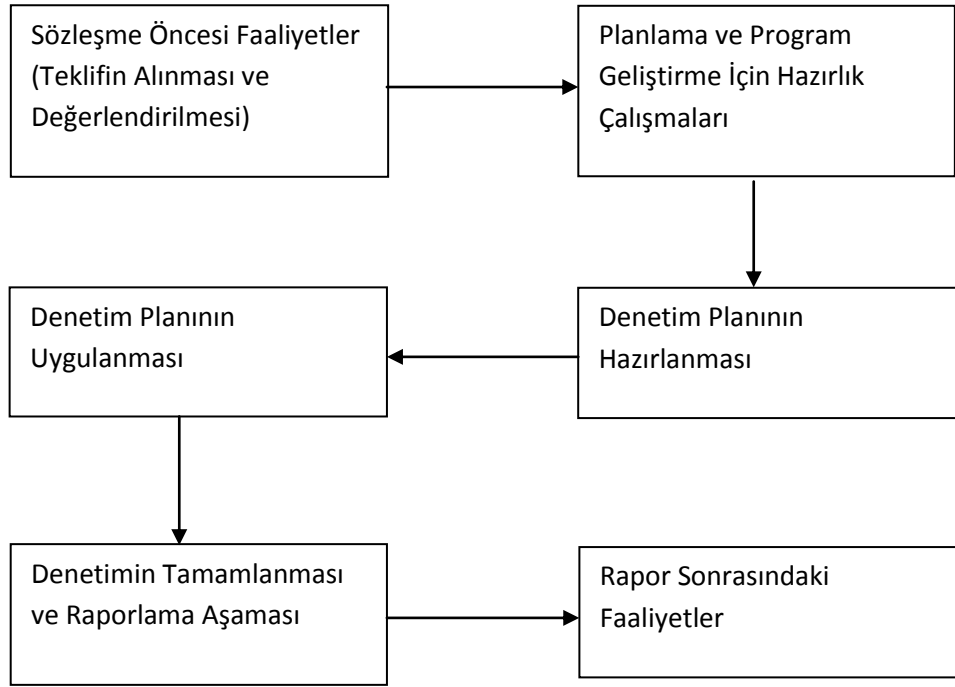
3.4. Türkiye'deki Muhasebe Denetiminin İşlevi:

Bu kısma kadar Muhasebe denetiminin ve uluslararası finansal raporlama standartlarının genel ve detaylı çerçevesi tanıtılmıştır. Bu standartlarına göre Türkiye'deki muhasebe denetiminin nasıl gerçekleştirileceği hakkında açıklamalar yapılacak. Muhasebe denetimi, genellikle müşteri işletmeden teklif alınması ile başlayıp, denetim raporu verildikten sonraki aşamaları da içine alan sistematik bir süreç olarak söylenmektedir. Bir denetim süreci, yeterli sayı ve kalitede bilgi ve veri toplamak için çok iyi tanımlanmış bir denetim organizasyonunun metodolojisi olarak bilinir.

3.4.1. Denetim Süreci:

Denetim süreci denilince genelde, görevin alınmasından, denetim raporunun teslimine kadar olan süre anlaşılır. Aşağıdaki şekilde denetim sürecinin aşamaları şematize edilmeye çalışılmaktadır.

Şekil (5): Denetim Süreci



K:Kaval,Hasan (2005). *Muhasebe Denetim*, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 53

Bu aşamalar aşağıda üç ana grup halinde kısaca açıklanacaktır.

3.4.1.1. Planlama

Herhangi bir işin başarılı bir şekilde yürütülmesinin en önemli şartı planlamadır. Planlama olmaksızın herhangi bir işin yönetilmesi ve başarıya ulaşması olası değildir. Denetim işi kabul edilip, müşteri işletme ile denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra, denetim işinin de planlanması gerekir. Denetimin planlanması, denetimin amacına ulaşabilmesi ve denetimin en az kaynak kullanarak yapılabilmesi açısından çok önemlidir.

Denetimi planlamak için müşteri işletme hakkında bilgiye ihtiyaç vardır. Ancak denetçi firma, denetim işini kabul etmeden önce işletme hakkında bir ön araştırma yapmıştır. Bu nedenle denetim firması ön araştırmada elde ettiği bilgiler ışığında ve onlara ek olarak, müşteri işletme ile ilgili daha detaylı bilgi toplar. Denetim firması ile müşteri işletme arasında bir hizmet sözleşmesi imzalandığı için, artık denetçiler ihtiyaç duydukları bilgilere çok daha kolay ulaşabilirler. Bu araştırma sonucu elde edeceği bilgiler, yapacağı denetimi planlamak için kullanılacaktır. (Yıldız ve diğ., 2012: 48)

3.4.1.2. Denetim Programlarının Oluşturulması

Denetim çalışmaları, yapılacak görevlerin belirlendiği denetim programları çerçevesinde yürütülür. Denetim programları, denetim planının ayrıntılarını içerir ve işletmenin döngü veya hesap kalemlerine ilişkin iddialarına yönelik uygulanacak denetim prosedürleri(testleri), hangi denetçi tarafından ne zaman gerçekleştirileceği gibi hususlar hakkında ayrıntıları inceler. Denetçi, denetim programları aracılığıyla kanıt toplar. (Selimoğlu ve diğ, 2011:113)

3.4.1.3. Çalışmanın Yürütülmesi, Raporlanması ve Rapor Sonrası Faaliyetler

Çalışmanın yürütülmesi aşamasında, denetimin yürütülmesi sırasında denetçiler iki önemli test gerçekleştirirler. Bu testler uygunluk testleri ve maddi doğruluk testleridir. Bunlar yıl içinde yapılan sistem ve fonksiyon testleri (işlem testleri), yıl sonuna doğru başlayan ve mali yıl sonrasında da devam eden maddi doğrulama testleridir. Yıl içinde iç kontrol sisteminin yapısı ve amaçlara uygunluğu (sistem testleri) ile uygulanan muhasebe sistemi ve politikaları ayrıntıları ile öğrenilmeye çalışılır (Kaval,2005:56). Denetim sürecinin son adımı denetçinin uygun bir denetim raporu hazırlaması ve bunu müşterisine sunmasıdır. Denetçi, denetim süreci boyunca topladığı kanıtları değerlendirerek, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş sahibi olur. Eğer denetçi işletmenin hazırladığı finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olduğuna ilişkin bir görüşe ulaşmış

ise olumlu rapor hazırlayacaktır. (Yıldız ve diğ.,2012:49) Ayrıca, denetim şirketinin görevi denetim raporunu verdikten sonra sona ermemektedir. Verilen raporun müşteri işletmenin Genel Kurulu'nda görüşülmesi aşamasında,denetim firmasının sorumlu ortak baş denetçisi veya denetim ekibinde yer alan bir denetçisi, muhtemel sorulara cevap vermek üzere Genel Kurul'a katılır.

3.4.2. Denetim Kanıtı

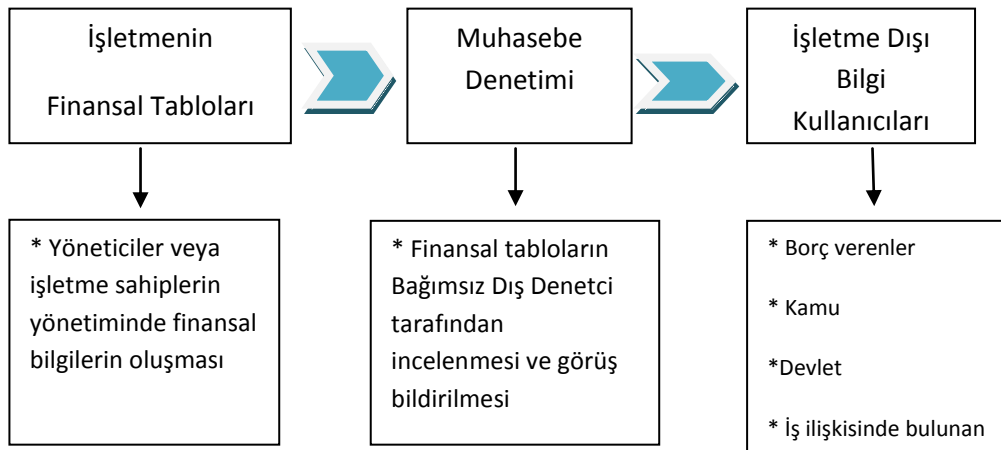
Denetim kanıtları,denetim görüşünün dayandığı bir sonuca ulaşmak için denetçi tarafından kullanılan tüm bilgilerdir ve finansal tabloların dayandığı muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri ve diğer bilgileri kapsar. (Hüner,2014:46)

Denetim kanıtı,denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini tespit etmek amacıyla,denetçi tarafından toplanan, kullanılan ve denetim görüşüne ulaşılmasını sağlayacak her türlü bilgi, belge ve veridir. (Bozkurt,1999:53)

3.4.2.1 Finansal Bilgi Kullanıcıları İçin Güvenilir Bilgi İhtiyacı

Daha önce belirttiğimiz gibi finansal bilgiler pek çok kişiyi ilgilendirmekte ve onların menfaatlerini etkilemektedir. Bu durumda, verilen kararların sağlıklı olması ancak bu kararların dayandığı finansal bilgiye bağlı olmaktadır. Öyleyse, finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda tüm bu tarafların güven duyacağı ve onlardan bağımsız bir kişi veya kurumun güvence vermesi gerekir. Muhasebe denetimini bu güvence ihtiyacı doğurmuştur.

Şekil (6) : Muhasebe Denetiminin İşlevi



K:Yılandı,Münevver,Yıldız,Birol veKıracı, Murat,*Muhasebe Denetimi*(1. Baskı),Anadolu Üniversitesi,Eskişehir, 2012

Muhasebe denetimi ve mesleği, finansal bilgi kullanıcıları ile finansal bilgiyi üreten işletme arasında bir güven mekanizmasıdır. Bilindiği gibi, finansal bilgiyi üreten işletme, işletme yönetimi ve kendi muhasebe bilgi sistemidir. Dolayısıyla işletmenin veya işletme içi kişilerin yapmış olduğu denetimler dış bilgi kullanıcıları için güvence oluşturmaz. Öyleyse, bu denetim işletme dışı bir tarafça yapılmalıdır.

Bu durumda finansal bilgilerin üretilmesi ile bunların kullanıcıları arasında bağımsız bir meslek erbabının bu denetimi yapması ve güvence vermesi en mantıklı yoldur. Çünkü bu kişi sadece bu işle meşgul olan uzman bir kişidir. Dolayısıyla tüm taraflar bu kişinin mesleki ehliyetine güveneceklerdir. Ayrıca, tüm taraflar ayrı bağımsız olarak çalışan bir meslek erbabı olduğu için de tarafsızlığından kuşku duymayacaklardır.

3.4.3. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Finansal tabloların destekleyici denetim kanıtları,muhasebe kayıt ortamındaki kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki bölümde sınıflandırılır.

Denetim kanıtları muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, destekleyici kanıtlar şeklinde sınıflandırılabilir (ISA 500, SAS 1054). Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara genellikle yevmiye kayıtları ve destekleyici belgeler, çekler, elektronik fon transferi kayıtları, faturalar, sözleşmeler, genel ve alt hesaplar, yevmiye kayıtları ve diğer dönem sonu kayıtları, muavin defter kayıtları, maliyet dağıtım hesaplamalarını gösteren çalışma kağıtları örnek gösterilebilir. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, denetçi görüşünün oluşturulmasında önemli bir yer tutsa da yeterli değildir. Bu açıdan denetçi, görüşünü oluşturmak için muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri destekleyici denetim kanıtları toplamalıdır. Destekleyici denetim kanıtlarına toplantı tutanakları, doğrulamalar ve gözlemler örnek gösterilebilir (ISA500.03-06). Literatürde denetim kanıtlarının sınıflandırılmasına yönelik ortak bir yaklaşım geliştirilememiştir. Genellikle bu sınıflandırmaların denetim kanıtının güvenilirlik derecesine göre yapıldığı görülür.

Çünkü en doğru denetim görüşü, en güvenilir denetim kanıtına dayanılarak oluşturulabilir.

3.4.4. Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçiler denetim işlerini yürütürken görüşlerini oluşturacak kanıtları toplamaları gerekmektedir. Kanıtların toplanması için kullanılan çeşitli yordamlar bulunmaktadır. Burada sayılanlarla sınırlı olmamakla beraber, kullanılan yordamlar şu şekilde sıralanabilir:

1) Fiziki inceleme

Fiziki inceleme tekniği, beyan edilen mevcutların bilanço tarihi itibarı ile var olduğuna ilişkin bildirim doğruluğunun araştırılmasıdır. (Selimoğlu ve diğ., 2011:133).

2) Gözlem

İşletme faaliyetlerinin kim tarafından, nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yönelik izleme tekniğidir. Fiziki incelemenin yapılamadığı durumda başvurulur. İşlemlerin yapılması veya tamamlanması aşamasında denetçi tarafından izlenmesi gereken denetim tekniğidir. (Hüner, 2014:50)

3) Soruşturma

Denetçinin, işletmenin personeli ile görüşmeler yaparak kanıt elde etme yoludur. Denetçiler soruşturma ile çok miktarda ve değerli bilgiler elde edebilirler. Ancak denetçinin soruşturmalar sırasında elde ettiği bilgileri yazılı hale getirmesi ve soruşturma yaptığı kişilere bu belgeleri imzalatması gerekir. Soru sorma yolu ile denetim tekniği, sınırlı güvenilirliği olan bir tekniktir ve diğer tekniklerle desteklenmesi gerekir. (Kıracı ve diğ.,2012:52)

4) Doğrulama

Doğrulama, herhangi bir konu hakkında denetlenen işletme dışındaki bilgi sahibi kimselerin (üçüncü kişiler) doğrudan doğruya denetçiye verdikleri cevaplardır.

Üçüncü kişilerden alınan bilgiler, sözlü veya yazılı olabilir. Genellikle de mektup şeklinde olur.

Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılır. Özellikle de alacak hesaplarının denetiminde kullanılan en önemli kanıt türüdür.(Kütük,2008:95)

5) Belgeleri inceleme

Bir kaydın doğru olup olmadığını tespit için, kayıtle ilgili belgelerin incelenmesi ve kayıtle karşılaştırılması işlemidir. (Hüner,2014:51)

6) Yeniden hesaplama

Matematiksel kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının matematiksel doğruluğunu araştırmak için, denetçi tarafından işletmenin yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar.

Bu kanıtlar, denetçiye tutarların aritmetik doğrulukları hakkında direkt olarak bilgi verir. Bu kanıt türüne örnek olarak, defter ve mizan toplamlarının yeniden hesaplanması, denetlenen işletmece ayrılmış olan amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi, faiz ve dividant ödemelerinin matematik sağlanması gibi verilebilir. (Kütük, 2008:98)

7) Analitik inceleme

Mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. Finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal değerlendirilmesini ifade eder.

İşletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak beklentilerin gerçekleşme derecesine bakılır. (Hüner, 2014:52)

3.5. Çalışma Kağıtları

Denetim süreci boyunca, denetimin planlanmasından, bir denetim görüşüne ulaşıncaya kadar birçok çalışma yapılmaktadır. Muhasebe defterleri muhasebe kayıtları için nasıl bir işleve sahip ise, gerçekleştirilen denetim sırasında elde edilen bilgilerin kayıt altına alınmasını sağlayan çalışma kâğıtları da benzer bir işleve sahiptir. Denetçinin denetimi planlamak, çalışmalarını yürütmek, testleri gerçekleştirmek, elde ettiği kanıtları ve bilgileri, sonuçları, ulaştığı denetim görüşünü kaydetmek için kullandığı kağıtlara çalışma kağıtları denilmektedir. Çalışma kağıtları yapılan denetimin somutlaşmış halidir.

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre denetim firmaları müşterilerine ait çalışma kâğıtlarını düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile saklamak zorundadır. Bu çalışma kâğıtlarının bir davaya konu olması durumunda ise, dava sonuçlanıncaya kadar saklanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Çalışma kağıtları ve içerdikleri bilgilerin dava konusu olmadıkça veya müşteri talep etmedikçe sır olarak saklanması denetçinin sorumluluğundadır. (Haftacı, 2011:87)

3.5.1. Çalışma Kağıtlarının Faydaları

Çalışma kâğıtları denetçi tarafından toplanmış olan deliller topluluğu olup şu amaçlara hizmet ederler: (Bozkurt,1999:75-76)

- 1) Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil ederler.
- 2) İç kontrol yapısının tanınmasına ve kontrol riskinin belirlenmesine yardımcı olurlar.
- 3) Denetim çalışmalarının kesintisiz ve düzenli bir biçimde yürütülmesine olanak sağlarlar.
- 4) Denetim sonrası gerektiğinde denetçi tarafından savunma aracı olarak kullanılırlar.

- 5) Bilgi kaynağı olma nitelikleri vardır.
- 6) Sonraki denetim çalışmalarının planlanmasında yarar sağlarlar.

3.5.2. Çalışma Kağıtlarının Türleri

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtlarının tam bir listesini çıkarmak çok zor yapılan denetimin amacına, denetlenen işletmenin niteliklerine ve denetçinin kişisel görüşlerine göre çalışma kağıtlarının sayısı, türü ve biçimi değişebilir. Bu nedenle aşağıda başlıca çalışma kağıtlarının isimleri sıralanmış ve bazıları kısaca açıklanmıştır: (Bozkurt,1999:76)

- 1) Denetim raporu ve mali tabloların taslakları,
- 2) Denetim programı,
- 3) Mizanlar,
- 4) Düzeltme tabloları,
- 5) Analizler, listeler ve hesaplamalar,
- 6) Tutanaklar ve sözleşmeler
- 7) İşletmeden elde edilen yazılı beyanlar.

3.5.3. Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtları içerdikleri bilgileri kullanma süresi bakımından iki dosyada toplanır. (Gürbüz,1995:216-217)

3.5.3.1. Sürekli Dosya

Sürekli dosya, gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında yararlı olabilecek bilgileri içeren çalışma kağıtlarını kapsar.

3.5.3.2. Cari Dosya

Çalışma kağıtlarının toplandığı diğer bir dosya ise, cari dosya veya yıllık çalışma dosyadır. Denetçinin belli bir dönemde yapmış olduğu incelemeler sırasında düzenlemiş olduğu dökümanları kapsar.

3.5.4. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti:

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetim şirketine aittir. Çalışma kâğıtları,işletme ile ilgili sır sayılabilecek bilgileri de içerdiğinden açıklanması yasaktır. Denetçi bunları üçüncü kişilere bildiremez. Ancak, dava durumlarında denetçi söz konusu çalışma kağıtlarının gizliliğini öne sürüp bunları mahkemeye sunmaktan kaçınmaz. (Hüner,2014:55)

3.6. Denetim Raporu ve Raporlama Standartları:

Denetçinin yaptığı çalışmalar denetim raporunun düzenlenip yayınlanması ile bitmektedir. Dolayısıyla denetim sürecinin son halkası denetim raporudur.

Denetim raporu,denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve mali tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir. (Bozkurt ve diğ.,2001:95)

Raporlama standartları,denetçinin denetim çalışmaları sonunda düzenleyeceği raporun düzeni ile ilgili kuralları kapsar. (Haftacı,2011:186)

Buna göre raporlama standartları şöyle sıralanabilir:

1) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standartları,

Muhasebe işlemlerinin yapılmasında ve mali tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından uygulanabilecek esaslardır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanğı, muhasebenin temel kavramlarıdır.

2) Tutarlılık standardı,

Bu denetim standardına göre denetçi raporunda, muhasebe ilkelerinin hem denetlenen dönemde hem de önceki dönemde değiştirilmeden aynen uygulandığını belirtmelidir.

3) Tam açıklama ilkesine uyum standardı,

Finansal tablolar, ilişkili taraflara alacakları kararlar için gerekli olan geçerli bilgileri sunarlar.

4) Görüş bildirme standardı

Görüş bildirme standardına göre denetçi, raporunda denetlemiş olduğu mali tablolar hakkında görüşünü bildirmeli veya görüş bildiremeyecekse bu durumu nedenleri ile açıklamalıdır. Ayrıca, denetçinin mali tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğunun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır.

Denetçinin görüşünü bildireceği denetim raporunda başlık,kapsam ve görüş bildirme olmak üzere başlıca dört bölüm bulunur: (Haftacı, 2011:188)

1) **Olumlu görüş**, müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının doğruluğu yansıttığını.

2) **Olumsuz görüş**, müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının doğruluğu yansıtmadığını.

3) **Koşullu görüş**, müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında finansal tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların bulunduğu.

4) **Görüş bildirmekten sonra kaçınma**,denetçinin ve müşteri işletmenin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir noktanın var olduğunu bu nedenle olumlu, olumsuz ya da koşullu görüşlerden birine ulaşılmadığını gösterir.

3.6.1. Yönetimle Görüşme

Denetçi son aşamada denetimini yaptığı işletmenin yönetimi ile bir görüşme yapar. Bu görüşmede yapılan denetim ile ilgili konular ve işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili sorunlar ele alınır. (Bozkurt,1999:375) Denetçi işletmeye yaptığı denetim ile ilgili çeşitli bilgiler verir. Denetimin sürdürülmesi sırasında karşılaştığı zorlukları ve aksaklıkları aktarır. (Bozkurt ve diğ, 2001:103)

SONUÇ

Son yıllarda uluslararası işletmelerin sayısı oldukça artmıştır. Artık işletmeler yerel bazda düşünmekten çıkıp bölgesel, ulusal ve uluslararası faaliyetler göstermeye başladıklarından, geleneksel muhasebe anlayışı da yetersiz kalmakla birlikte uygulamadaki farklılıklar da karışıklığa yol açmaktadır. Bu olguların farkına varılmasıyla finansal raporlamada standartlaşma ve mevcut standartların harmonizasyonu gündeme gelmiştir.

Nitekim birçok ülkede faaliyet gösteren uluslararası işletmeler, birbirlerinden çok farklı düzenlemeler ve muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kaldıklarından muhasebe açısından, her bir ülkedeki kurallara göre finansal tablolar düzenlemek zorunda kalabilmektedirler. Bu güçlükleri ortadan kaldırmak adına Uluslararası Finansal Raporlama Standartları düzenlenmiştir.

Ülkemizde de muhasebede uyumlulaştırma ile ilgili birtakım çalışmalar yapılmıştır. Türkiye’de muhasebe ve ekonomi ile ilgili gerçekleştirilenler Türkiye’nin Batı ile etkileşimi neticesinde meydana gelmiştir. Bu konuda önce Fransa’dan daha sonra Almanya’dan, son olarak da ABD’den etkilenilmiştir. Bir dönem alınan IMF destek kredileri bunun en açık örneğidir. İlerleyen süreçte ise AB’ne üyelik sürecinde, AB’ne entegrasyon kapsamında ekonomi alanında yaptığı çalışmalar mevcuttur. Ayrıca Türkiye’de çoğunluğu devlet öncülüğünde olmak üzere muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak üzere de birçok adım atılmıştır. Bu adımlardan en önemlisi de TFRS’nin yayımlanmasıdır. TMS kodlu 29 adet standart ve TFRS kodlu 9 standart yürürlüğe girmiştir.

Finans ve ekonomi dünyası için devrim niteliğinde bir gelişme olarak nitelendirilen standartların uygulamaya girmesi yalnızca ülkemizde yaşanan bir durum değildir. Bugün başta AB ülkeleri olmak üzere gelişmiş veya gelişmekte olan pek çok ülkede standartlar uygulamaktadır. UFRS’lerin küresel muhasebe standartları olmaları yolunda önemli mesafelerin alındığını söyleyebiliriz. UFRS’lerin faydası, yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlaması, ekonomik büyümeyi arttırması ve sermaye maliyetini düşürmesidir. Fakat

UFRS'lerin yaygın bir şekilde kullanılmasının yararları olduğu gibi, bu durum potansiyel problemlere yol açabilir. Örneğin standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericileri özendiren ya da tersi yaklaşımları doğurabilir. Bunun yanında standartların ülkede uygulanmasına ilişkin yasal birtakım güçlükler yaşanabilir. Bilineceği üzere Filistin buna benzer bir sorun yaşamaktadır. 2004 yılı 9 sayılı kanun, 1961 yılı 10 sayılı Ürdün Kanununun tadil edilmiş bir nüshasıdır. Halbuki bu kanun ilk çıkarıldığı ülke olan Ürdün'de 1985 yılında yürürlükten kaldırılmış ve yerine başka bir kanun getirilmiştir. Dolayısıyla kanunun işlevselliği ve güncelliği tartışılır. Bu Kanun, Filistin'de ilgili mesleği düzenlemeyi sağlayacak kudretten yoksun bırakan birtakım eksiklikler ve yanlışlıklar ile doludur. Kanunun bazı maddeleri ve ifadeleri arasında çelişki bulunduğu apaçık ortadadır ki bu durum, kanunun etkin bir şekilde Filistin'de ilgili mesleği düzenleme gücünü azaltmaktadır. Ayrıca bu Kanun, muhasebe ve denetim alanında uzman olan Filistin'deki en kıdemli ve en büyük mesleki cemiyeti görmezden gelmiş ve başka yeni bir mesleki cemiyet oluşturulması kanunda ele alınmıştır. Bu durum kanunun uygulanmasına engel teşkil etmiş ve kanunun uygulanması karşısında duran büyük cemiyetler baskı unsuru olmuştur. Bu sorunlar Filistin'deki denetim işlevinde aksaklıklara ve denetim işlevinin sağlıklı yürütülmesine ndene olmuştur.

Bilindiği üzere bir ülkede muhasebe ve denetim işlevinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi, uluslararası finansal standardizasyon sağlanabilmesi ile yakından ilişkilidir. Bir işletmenin standartlara uygunluğu ise denetçiler tarafından tespit edilmektedir. Türkiye'de denetçiler profesyonel ve sağlıklı bir denetim gerçekleştirmek adına sistematik bir süreç takip etmektedirler. Bu süreç; planlama, denetim programlarının oluşturulması, çalışmanın yürütülmesi, raporlanması ve rapor sonrası faaliyetlerden oluşur. Planlama aşamasında denetici firma, müşteri işletme ile ilgili denetim işini kabul etmeden önce yaptığı ön araştırmalar neticesinde elde ettiği bilgiler ışığında bir denetim planı hazırlar. Ardından denetim planına dayanılarak bir denetim programı hazırlanır. Denetçi, denetim programları aracılığıyla kanıt toplar. Çalışmanın yürütülmesi aşamasında ise denetçiler uygunluk testleri ve maddi doğruluk testleri ile birtakım veriler elde ederler. Denetim sürecinin son adımında ise denetçi, raporlama standartları çerçevesinde bir rapor hazırlar ve

bunu müşteriye sunar. Denetçi, denetim süreci boyunca topladığı kanıtları değerlendirerek, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş sahibi olur. Denetçinin görevi raporu hazırladıktan sonra da devam etmektedir. Verilen raporun müşteri işletmenin Genel Kurul'unda görüşülmesi aşamasında, denetim firmasının sorumlu ortak baş denetçisi veya denetim ekibinde yer alan bir denetçisi, muhtemel sorulara cevap vermek üzere Genel Kurul'a katılır. Burada denetçi, işletmeye yaptığı denetim ile ilgili çeşitli bilgiler verir. Denetimin sürdürülmesi sırasında karşılaştığı zorlukları ve aksaklıkları aktarır.

Dolayısıyla belli bir sistem gözetilerek gerçekleştirilen bir denetim işlevi, şirketleri yenilenmeye ve her daim dinamik kalmaya teşvik etmektedir. Bu sayede yerel şirketler büyüyerek uluslararası arenada rol alarak ülkelerinin ekonomisine katkıda bulunmaktadır. Çalışmada da vurgulandığı üzere Filistin'de muhasebecilik mesleği ve bu mesleğe ilişkin düzenlemeler, savaş ve kargaşa ortamından etkilenmiştir.

Filistin'de bu konuyla ilgili iyileştirme yapılsa da uluslararası bir muhasebede uyumlaştırmaya gidilememiştir. Gidilse bile Filistin gibi ekonomisi iyi olmayan bir devlete böyle bir uygulama maddi külfet getirecektir. Bu konuyla ilgili Filistin'in yasal düzenlemeleri ve altyapısı da buna müsait değildir. Ayrıca Filistin'deki işletmelerin pek çoğu küçük ve orta ölçekli olduğu için standartları uygulamakta güçlük yaşayacaklardır. Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi de diğer bir sorundur. Bu sorunları aşabilmek amacıyla öncelikle Filistin muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe sistemleri ile yarışabilecek seviyeye getirilmesi gerekir. Uluslararası finansal raporlama standartları sisteminin uluslararası bir sistem olması nedeniyle, bu sisteme bağlı tüm devletlerdeki kurumlar tarafından uygulanması nazarı itibara alınarak, ulusal şirketlerin yabancı şirketlerle olan farklı mali ve muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlanması; ayrıca Muhasebe tablolarının farklı yabancı şirketlerinkilerle uyumlu uluslararası belgeler haline getirilmesi şarttır. Son olarak Muhasebe işlemlerindeki metot farklılığı sorunlarından kurtularak, yabancı yatırımcıyı Filistin'e çekmek için

muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlanması bu sorunların aşılmasında yardımcı olacaktır.

Sonuç olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bir ülkenin ekonomisinin global anlamda gelişebilmesi açısından önem arz etmektedir. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye, pekçok eksiğine rağmen bunu büyük oranda gerçekleştirebilmiştir. Filistin ise, bu konuda oldukça geri ve eksik kalmıştır. Gerek uluslararası standartların takip edilememesi gerekse denetim işlevindeki aksaklıklar buna neden olmuştur.

KAYNAKÇA

- Ahundov, Camal (1998). *Audition Normatif Hukuki Bazası*, İgtisadiyyat ve Audit Dergisi, sayı 10, ek no: 2.
- Akar, Ozan (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir
- Akdoğan, Nalan (1997). *Tanker, Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri* (5. Baskı), İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları
- Akdoğan, Nalan ve H. Aydın (1987). *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Gazi Üniv. Yayın. No: 98
- Aksoy, Tamer (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları
- Al Majberi, Fatıma (2012). *Libya Hisse Senedi Borsasına Katılan Şirketlerin Uluslararası Mali Bildiri Standartlarını Uygulama ve Kullanma Gücü*, Master Tezi, Ortadoğu Üniversitesi, Ürdün.
- Al Said, Emin (2008). *Ürdün Sigorta Şirketlerinde Uluslararası Mali Bildirim Standartları Işığında Adil Değer Mefhumu Kullanılarak Yapılan Açıklamaların Sonucu*, Doktora Tezi, Amman Arap Üniversitesi, Ürdün.
- Altuğ, Osman (1999). *Muhasebe ve Hukuk İlişkileri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arkun, Fikret (1980). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. No: 317-550
- Armstrong, Christopher s. Mary a bart.alan d, dagolinzer and Edward d. Ried l (2009). *Market Reaction to the Adoption of Ifrs In Europe*.
- Ataman, Akgül ve Akay, Hüseyin (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Atmaca, Metin (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bartov, E., Goldberg, S. R., and Kim, M. (2005) *Comparative Value Relevance Among German, U.S., and International Accounting Standards: A German Market Perspective*: Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 20.
- Berberoğlu, P. Başak, Dönmez, Adnan ve Ersoy, Ayten (2005). *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*, Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, Sayı: 9
- Bertan, Karaim (2007). *Uluslararası Denetim Standart (ISA) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Semineri Notları*, TUR MUB- İzmir.
- Bricker, R., Previts, G., Robinson, T. and Young, S. 1995. *Financial Analyst Assessment of Company Earnings Quality*, in: Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 10.
- Bozkurt, Nejat, Hacırüstemoğlu, Rüstem, Ataman, Ümit (2001). *Muhasebe Denetim Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, Nejat (1999). *Muhasebe Denetim* 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Carmichael, Douglas R., Willingham John J., Schaller, Carol A. (1996). *Auditing Concepts and Methods*, 6th edition, New York et al.
- Coşkun, Ali, Güner, Mehmet ve Okudan, Fahreddin (2013). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, Fatih Üniversitesi, İstanbul.

- Cuijpers, R. and Buijink, W. (2005). *Voluntary Adoption of Non-Local GAAP in the European Union: A Study of Determinants and Consequences*, in: *European Accounting Review*, Vol. 14.
- Çankaya, Fikret (2007). *Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi,3(6).
- Deloitte Touche Tohmatsu (2009). *İGAAP* ,Opcit.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2009). *IFRS In Your Pocket*.
- Ersin, Güredin (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Evcı, Samet (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara
- Gönen, Seçkin, Uğurluel, Gülşah (2009). *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*.
- Guluzade, Elşad (2004). *Muhasebe Bilgilerinin Denetimi ve Azerbaycan’da Muhasebe Denetimi Alanındaki Gelişmeler*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya
- Gray, Lion, Man Son, Stuart (1994). *The Audit Process Principles Practice and Cases*, Chapman and Hall , London.
- Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, Ersin (1994). *Denetim*, İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Haftcı, Vasfi (2011). *Muhasebe Denetimi* (1.Baskı), Kocaeli Üniversitesi, İzmit: Umuttepe Kitabevi

- Hammad, Ekrem (2007). *Filistin'de Muhasebecilik ve Denetleyicilik Mesleğinin Durumu ve Geliştirilme Yolları*, İslâm Üniversitesi (Muhasebe Bölümüne Sunulmuş Çalışma Sayfası), Gazze, Filistin.
- Helles, Salem (1992). *The Evaluation of Accounting In Developing Countries: The Jordan Study*, Unpublished PH. D Dissertation, Universty of Hull. U.K
- Hoas, Saleh (2007/2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yeni Versiyon*, Cezayir: Cezayir Üniversitesi Yayınları.
- Hoas, Saleh, (2008). *Uluslararası Mali Bildiri Standartlarına Yeni Yöneliş*, Doktora Tezi, Ekonomi Bilimleri Fakültesi, Cezayir Üniversitesi, Cezayir.
- Humeydan, Mustafa (2010). *Ürdün El Müdü'nün Sanayi Şirketinin Uluslararası Mali Rapor Standartlarını Uygulama Boyutu*, Master Tezi, Ortadoğu Üniversitesi, Ürdün.
- Humeydat, Muhammet (2004). *Amman Borsasında Kayıtlı Bulunan Endüstri Şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarında Beyan Edilen Standartlara Uyumunun Boyutu*, Doktora Tezi, Amman Yüksek Öğretim Arap Üniversitesi, Ürdün.
- Hüner, Deniz (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Ivaz, Adnan (2005). *Hesap Denetleyicileri Mesleği Düzenleme Kanunu ve Filistin Muhasebeciler ve Denetleyiciler Cemiyetinin Rolü* (Filistin muhasebeciler ve denetleyiciler cemiyetinin düzenlediği atölyede hazırlanan çalışma sayfası), 13 Mayıs 2005, Gazze, Filistin.
- Ismayilov, Fahrettin (2001). *Auditor Faaliyetinin Temzimlenmesi*, Audit, Bakü: Auditorlar Palatası Yayını.
- Kanunu çıkaran: *Filistin Hükümeti 2004 yılı 9 sayılı Hesap Denetleyiciliği Mesleği Düzenleme Kanunu*, Filistin El Vakai Dergisi, 2005 52, 38- 49.

- Kaval, Hasan (2005). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kısa,Umut, (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Üretim Maliyetleri İlişkileri Üzerine Bir İnceleme*, Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.
- Kötüoğlu, Şükriye (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerkian Muhasebe Standartlarının Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, Gaziantep Üniversitesi, Gaziantep.
- Kütük,İlhan (2008). *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi,Trakya.
- L. Murphy, Smith (2009). *Are İnternational Financial Reporting Standards (İFRS) An Unstoppable Juggernaut Us and Global Financial Reporting*,Texas For A&M Unversity, Mays Buiness School.
- Madi Bin Blgith (2004). *Uluslararası Standartlara Göre Muhasebe Sisteminin Düzenlenmesinin Önemi*, Cezayir Üniversitesi Yayınları,Cezayir.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1999).*Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi* (Güncelleştirilmiş 2.Baskı), Yıldız Ofset, İstanbul.
- Matar, Muhammet (1994). *Uluslararası Mali Muhasebe Standartlarının Uygulanmasının Önemi*, Yermuk Araştırma Dergisi, Cilt: 69, Sayı: 64, sayfa 309 - 346, Ürdün.
- Karakay, Mevlüt (2006). *Muhasebe Teknikleri*, İstanbul: Tutibay Yayınları
- Mugan, F.N.Can Şımgı ve Akman, Nazlı Hoşal(2007). *Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards*, Case Study of Turkey, United Nation Conference on Trade and Development, Genava, Trade and Development Board, 30 October-1 November .

- Muğal, Elif (2007). *Uluslararası Denetim Standartları Ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiyede Muhasebe Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Atabey, N. Ata, Parlakkaya, Raif, Algöz, Ali (2004). *Genel Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemler*, Konya: Atlas Kitabevi.
- Küçüksavaş, Nihat (1994). *Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulaması*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Ata, N. ve Parlakkaya, Raif(2004). *Muhasebe Belge Düzeni*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Şensoy, Necdet (2002). *Nakit Akış Tabloları*, Yaylım Yayıncılık.
- Neşvan, İskender (2004). *Filistin Ekonomik Birimleri Üzerindeki Çevresel Değişim Işığında Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Mali Raporların Hazırlanma ve İlanının Geliştirilmesi*, Pratik Çalışma, Master Tezi, Ayn Şems Üniversitesi, Mısır.
- Erdoğan, Nurten, Lazol, İbrahim, Ergun, Ülkü ve Köse, Tunç (2012). *Genel Muhasebe* (1.Baskı), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Özdemir, Hanife (2008). *Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Bağımsız Denetçiler Açısından İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Özdemir, Ozan (2007). *Türkiye Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresi'ndeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Robert K. Larson and Donnal L. Street (2006). *The Roadmap to Global Accounting Convergence Europe Introduces Speed Bumps*, Cap Journal.
- Parlakkaya, Raif, Ceran, Yunus, Alagöz, Ali ve Hatipoğlu, Ayşegül (2011). *Şirketlerde Muhasebe*, Selçuk Üniversitesi, Konya.

Selimoğlu, Seval, Uzay, Şaban, Özbirecikli, Mehmet, Kurt, Ganite, Alagöz, Ali ve Yanık, Serap, (2011). *Muhasebe Denetimi* (3.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri:X22 nolu Tebliğ.

Steve, Lawrence (2006). *International Accounting, International Thomson Business Pres*, London.

Őavlı, Tuba (2012). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*

Şenol, Hasan (2005). *Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Şensoy, Hatice (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya ÇıkıŐı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara

Őeraftin, Sevim, Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi (2007). *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?*

Tufan, Mehri (2012). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.

Türker, İpek (2009). *Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Ürdün HaŐimi Krallığı. *Yasal Muhasebe Mesleği Düzzenleme Kanunu*, Sayı: 73, Yıl: 2003, Resmî gazete 4606. 2006

William, Thomson and Emerson, Hinke (1997). *Audit Between Theory and Practice*, Saudi Arabia: Almrh Yayın.

Yıllancı, Münevver, Yıldız, Birol ve Kıracı Murat (2012). *Muhasebe Denetimi* (1. Baskı), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

<http://www.spk.gov.tr> (01/06/2014)

<http://www.ifac.org> (07/07/2014)

<http://www.pwc.com/outlook> (01/09/2014)

<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#sac> (06 /10/ 2014)

<http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/transition-to-ifrs-status.jhtml>.
(16/10/2014)

<http://www.verginet.net> (09/11/2014)

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html (01/02/2015)

<http://www.muhasbeprogram.com/muhasebe/amac> (31/08/2015)

http://www.e-kent.com/upload_folder/on_muhasebe_ve_genel_muhasebe_kavramlari.pdf

(01/09/2015)

<http://www.muhasbesitesi.com/muhasebe-turleri.html> (02/09/2015)