

TÜRKİYE, ABD VE AB'DE MUHASEBE DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd.Doç.Dr.Murat KARAHAN¹

ÖZET

Ekonomi ve teknolojiye gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile değişim sürecinde olan işletmelerin, faaliyet alanları ve yapmış oldukları finansal işlemler açısından karmaşıklaşmaktadır. Bu karmaşıklık krizlere yol açmakta ve çözüm için yeni düzenlemelerin getirilmesini zorlamaktadır. Yaşanan bu tür gelişmeler muhasebe alanında da hızlı bir gelişim ve dönüşümün yaşanmasına neden olmaktadır. Muhasebe, işletmelerde yapılan işlemlerin kayıt altına alınarak 3. Kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak finansal tablolar şeklinde özet hale gelmesini sağlamaktadır. Bu nedenle, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarındaki farklılık, finansal raporlama uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla finansal tabloların bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi son yıllarda önemli hale gelmektedir. Bu çalışmada, Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği (AB)'de muhasebe denetimi karşılaştırma yapılarak ele alınmıştır. Türkiye, AB ve ABD'deki muhasebe denetimi ayrı ayrı açıklanarak, muhasebe denetimindeki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Muhasebe Denetimi

COMPARISON OF ACCOUNTING AUDIT IN TURKEY, US AND EU

ASBRACKT

Developments in economics and technology, and the impact of globalization, are complicating the businesses that are in the process of change, their fields of activity and the financial transactions they have done. This complexity leads to crises and forces new regulations to be introduced. Such developments in there alworld cause rapid development and transformation in the field of accounting. Accounting enables the transactions made in the enterprises to be recorded and summarized as financial statements to meet the needs of the 3rd persons. For this reason, the differences in the needs of users of financial statements cause differentiation of financial reporting applications. Therefore, auditing of financial statements by independent persons has become important in recent years. In this study, accounting auditing in Turkey, United States (USA) and European Union (EU) were compared. In this study, accounting auditing in Turkey, United States (USA) and European Union (EU) were compared. The accounting audits in Turkey, EU and USA were explained separately and tried to show the similarities and differences in the accounting audit.

Keywords: Accounting, Auditing, Accounting Auditing

¹Gaziantep Üniversitesi, karahan@gantep.edu.tr

1. Giriş

Sermaye yapıları, teknoloji ve yatırımlar gibi faaliyetlerin uluslar üstü boyut kazanması ve bu faaliyetlerin parasal işlemlerinin kayıt altına alınması gerekliliği muhasebenin varlığını önemli hale getirmektedir. Muhasebe, işletmelerin varlık veya kaynaklarında değişiklik yaratan ve parayla ifade edilen olayların kayıt edilmesi, mali rapor olarak özetlenmesi, sınıflandırılması ve yorumlanması olarak tanımlanabilmektedir. Kayıt altına alınan işlemlerin 3. Kişilere doğru ve tutarlı aktarılması büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle yapılan işlemlerin bağımsız denetimci ya da devlet tarafından denetlenmesi fon sahipleri ve fon kullanıcılarına fayda sağlayacaktır.

Denetim konusu özellikle son dönemlerde dünyada ve Türkiye’de önem kazanmaktadır. Küreselleşme ile denetim kavramı ve denetimin kapsamı genişletilerek daha etkin hale gelmektedir. Gelişen sermaye piyasaları ve bilgi kullanıcılarının talepleri doğrultusunda, yabancı yatırımcıların artışı, ekonomiyi olumsuz etkileyen Worldcom, Enron gibi skandallar denetimi etkilemektedir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007).

Denetim, genel anlamda iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, kabul edilen ölçütler çerçevesinde sunulan bilgilerin uygunluğunu araştıran, raporlanması için ilgili kanıtları tarafsızca toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreci kapsar (Başpınar, 2005). Denetimin unsurları ise şu şekilde sıralanabilmektedir:

- 1. Denetim bir süreçtir:** Denetim çeşitli evrelerde yapılmakta olup, başlangıç sonuç arasındaki tüm faaliyetleri bir plan içerisinde gerçekleştirilir.
- 2. İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar:** İşletmenin iktisadi faaliyetleriyle ilgili hazırlanan raporlar işletme için iddiadır ve bu raporlar işletme açısından hazırlanıp ilgilene gruplara sunulur. Denetim faaliyeti ise bu savunulan iddiaların gerçeğe uygunluğunu ve güvenilirliğini araştırır.
- 3. Denetim önceden kabul edilen ölçütleri kullanır:** Denetçi, işletmenin iddiası özelliğindeki finansal tabloları önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırma yaparak doğruluk ve güvenilirliği hususunda karar verir. Ölçütler genel itibarıyla kanunlar, genel kabul görmüş muhasebe standartları, anlaşma veya yönetim tarafından belirlenmiş hedeflerdir.
- 4. Tarafsızca toplanan kanıtlar ve kanıtların değerlendirilmesi:** İşletmenin koyduğu iddiaların doğruluğunu araştırmak adına denetçiler bağımsız olarak işletmeyle ilgili kişi ve kurumlardan yeterli ve uygun özellikte kanıtlar toplarlar.
- 5. İlgili duyanlara bildirme:** Bu aşama denetimin son aşaması olup, denetçi, işletmeyle ilgilenele işletmenin finansal bilgileri sonunda yapılan denetimi yazılı bir raporla açıklar.
- 6. Gelecek hakkında bilgi vermektedir:** Geçmiş veriler kıyas edilerek gelecekte işletme varlığını sürdürüp sürdüremeyeceği konusunda bilgi sağlanabilmektedir. Bu nedenle denetim aynı zamanda işletmelere geleceği hakkında bilgi sahibi olmasına katkı yapar.

Denetimin işletme yönetimi açısından fonksiyonu bulunmaktadır. Denetimde işletmenin tüm faaliyetlerini bir bütün olarak ele alırken, işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemleri incelenip, aksaklıkların ve eksikliklerin tespit edilmesi sağlanır. Eksikler ve aksaklıklar denetçi tarafından tavsiye mektubu ile işletmeye bildirilir. Böylelikle, işletme kendi eksikliklerini görerek sistemi düzeltmeye ve geliştirmeye çalışır. Gerekğinde işletme personeline eğitimler verilerek, eksiklikler ve aksaklıklar giderilmeye çalışılır. Bağımsız dış denetim, yasalara ve yönetmeliklere uygun davranarak, işletme üst yönetimine kendi faaliyetlerini hiç gizlemeksizin ve herhangi bir değişiklik yapmaksızın hakemlik görevi üstlenir.

Bağımsız denetimin yapılması, makroekonomi ve kamu düzeni açısından fonksiyonu ise vurgulanması gereken önemli bir husustur. Tek şahıs işletmelerde finansal bilgi ile ilgili olanlar işletme sahipleridir. Bunlara ortaklar, işçiler, devlet, yatırımcılar gibi yeni menfaat grupları katılmıştır. İşletmeyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Menfaat grupları işletme ile ilgili

bilgileri finansal tablolardan sağlarlar ve kendi yararları doğrultusunda kullanırlar. Finansal tablolar hatalı ve yanlış bilgiler içerebilmektedir. Hatalı ve yanlış bilgiler, işletme tarafından kasten hazırlanabileceği gibi işletmenin personeli tarafından ya da işletmenin yapısal özelliklerinden dolayı olabilmektedir. Hatalı ve yanlış bilgiler içeren finansal tablolar işletme açısından güvensizlik oluşturmaktadır ve bu güvensizlik finansal piyasaların gelişmesini engellemektedir. Güvensizlik ortamında finansal işlem yapılamaz. Fonlar atıl kalmakta ve ihtiyaç duyulan kaynakların temininde zorluklar yaşanmaktadır. Bu durumda gerekli üretim yapılamaz ve istihdamda artış olamamaktadır. Ayrıca, finansal bilgilerin güvensizliği ortamında denetim gerçekleştirilememektedir. Denetimin işletme ve menfaat gruplarının dışında bağımsız bir şekilde denetlenmesi en doğru ve en güvenilir bilgiyi sağlamaktadır.

Yönetim sürecinin en önemli aşamalarından biri olan denetim, bir kurumun amaçları doğrultusunda hareket edip etmediğini, aksamaların ve eksikliklerin nerelerde olduğunu ve nasıl giderileceğini raporlayıp kurumla ilgili bilgileri karar mercilerine ileterek gereken tüm önlemlerin alınmasıdır (Karatepe, 2009). Denetim, bir kurumun faaliyetlerinin, sonuçlarının planlara uygun olması için standartlar konması, sonuçların bu standartlarla karşılaştırılarak uygulamaların plandan farklılaştığında gerekli önlemlerin alınmasıdır (Sanal, 2002). Denetimin, yönetimin bir parçası olduğu gerçeği unutulmamalıdır. Denetimsiz bir yönetim sürecini düşünülemez. Nitekim yapılan işin tamamlanıp tamamlanmadığı denetim yapılarak anlaşılabilir.

Denetimin, önleme ve sınırlama yapmak, süreklilik sağlamak, düzeltme ve denetim neticesindeki önerilere göre reform yapmak, denetlenen birim için olumlu gelişimi sağlamak ve denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını saptayıp önlemler almak gibi amaçları bulunmaktadır (Bozkurt, 2013). Denetimin yarar sağlayabilmesi için denetimin amaç ve hedefleri net bir şekilde belirlenip, güvenilir ve geçerli bir sistemin sağlanması gerekmektedir.

Küreselleşme ve dünyadaki ekonomik gelişmeler vergi odaklı denetimi önemli hale getirmiştir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar yardımıyla ilgili taraflar, işletmeler hakkında temel ve güvenilir bilgiler elde etmektedir. Finansal tablolar güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun olmalıdır. İşletmeler ve işletmeyle ilgili bilgi kullanıcıların arasında güvenin önemi büyüktür ve bu güven denetim tarafından sağlanabilmektedir (Kaval, 2005).

Muhasebe ve denetim birbirleriyle ilişkili kavramlardır. Muhasebe olmadan denetim olmayacağı gibi, denetim olmadan da muhasebe sağlam bilgi içeremez (Demir, 2015). Bu nedenle, muhasebe denetimi kavramı ortaya çıkmakta olup, gerek Türkiye’de gerekse tüm dünyada önemi artmaktadır. Her ülkenin kültür, dil, ekonomi ve politika gibi faktörlerinin farklılık göstermesinden dolayı ortak bir muhasebe sistemi bulunmamakta ve bu farklılığı ortadan kaldırmak için uluslararası kuruluşlar soruna çözüm önerileri getirmeye çalışmışlardır. Ortak bir muhasebe dilinin bulunmaması, tüm ülkeler için karşılaştırma yapmayı zorlaştırmış ve her ülke kendi muhasebe kurallarına ve uygulamalarına göre yeni anlamlar yüklemeye çalışmışlardır. Bu şekilde, uluslararası alanda çeşitli problemler ortaya çıkmakta ve muhasebe standartlarında uyumlaştırma çalışmalarının yapılmasına ihtiyaç doğmaktadır.

Türkiye’de ve tüm dünyada muhasebe ve denetimle ilgili düzenleyici kuruluşlar bulunmaktadır. Dünyadaki gelişmelere bakıldığında IFAC, IASB, IAASB, FASB ve FEE’nin ön plana çıktığı görülmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu olan IFAC, muhasebe mesleğindeki en üst kurumdur. IFAC, kamu yararını korumayı amaçlayarak dünyadaki muhasebecilerin yüksek kaliteli hizmet vermelerini teşvik etmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), muhasebe standartlarında uyumun gerçekleşmesi ve muhasebe dilinin ortak olması için çaba gösteren kuruluşların başında gelmektedir. 2000’li yıllarda ABD ve Avrupa ülkelerinin muhasebe ve denetim yolsuzlukları deneyimleri, IASB’nin yayınlamış olduğu standartlara uyum sürecini hızlandırmıştır. IASB’nin kökeni Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ne (IASC) dayanmakta olup, ABD, İngiltere, İrlanda, Kanada,

Avusturalya, Meksika, Almanya, Fransa, Hollanda, Japonya gibi 71 ülke ve 97 muhasebe kuruluşunun 1973 yılında aralarındaki imzaladıkları anlaşma ile kurulmuştur. Merkezi İngiltere’de olan bu kurul toplam 9 kişiden oluşmaktadır. Bağımsız muhasebe standartlarını hazırlama ve yayınlama hususunda kabul görmüş tek otorite olan IASB, kamunun yararına anlaşılabilen ve uygulanabilen küresel muhasebe standartlarını iyileştirmeyi amaçlar (Çiftçi ve Erserim, 2008).

FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), merkezi New York’ta ve Amerikan Muhasebe Standartlarının hazırlanmasında yetkilidir. 2002 yılının başında IASB ve FASB aralarında anlaşarak 2005 yılına kadar aralarındaki farkların ortadan kaldırılmasına karar verilmiştir.

IASSB, uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu günümüzde “IFAC” bünyesinde bulunmakta, üye ülkeler tarafından tespit edilmiş meslek mensuplarından oluşmaktadır. “Denetim standartları” tüm dünyada, muhasebenin denetim ile ilgili usul ve esaslarını, mesleğin görev ve sorumlulukları ve çalışmanın raporlarını içermekte olup, genel kabul görmüş bir demokratik anlayış ile meslek mensupları tarafından oluşturulmaktadır. Ayrıca, bu denetim standartlarını belirleyen ülkelerde bağımsız bir kurul bulunmakta olup, muhasebe denetim standartları tartışılarak belirlenmeye çalışılmaktadır.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa’nın muhasebe mesleğini temsil etmekte olan üst kurum olarak 29 farklı ülkedeki 41 meslek örgütü bir araya getirilmiştir. Federasyonun %94’ü AB ülkelerinden olmak kaydıyla toplam beş yüz bin meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Uluslararası piyasalardaki yenilikler ve sermaye hareketlerindeki yoğunluk, ortak muhasebe ve finansal raporlama dili ihtiyacını doğurmuştur. Sermaye piyasasında yatırımcılar yatırım kararları alırken ülkeler arası karşılaştırma yapmakta ve karşılaştırırken uluslararası uyumlaştırılmış raporlama dilini kullanmaya gereksinim duymaktadırlar (Kocamaz, 2012).

2000 yılından sonra ABD başta olmak üzere, birçok ülkede yatırımcıları korumak ve finansal raporların güvenilirliğini sağlamaya yönelik muhasebe, finansal raporlama ve denetimin artması için bağımsız kamu gözetimi kurumları kurulmuştur. 2002 yılında ABD’de PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) ve 2003 yılında İngiltere’de POBA (Professional Oversight Board) bağımsız bir kurul olarak kurulmuştur.

2. Türkiye’de Muhasebe Denetimin Tarihi

Bağımsız denetim mesleğinin Türkiye’de gelişmesinde en büyük etken banka ve diğer mali kuruluşların istekleri etkili olmuştur. 1965 yılından sonra mali piyasalarda bankalar ile fon sağlayan yurt dışı kurumlar, muhabir ve fon sahiplerinin talepleri doğrultusunda bağımsız mali tablolar denetimleri yapmışlardır. Yurtdışındaki bağımsız denetim şirketlerinin yaptığı araştırmalar 1970 yılından sonra uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’deki firmalar tarafından yapılmaya başlandığı belirtilmiştir (TBB).

1987 yılına kadar işletme denetimleri Türk Ticaret Kanunu vergi mevzuatı kapsamında kamu gelirlerini güvence altına almak için kamu otoritelerince yapılan denetim olarak kabul görmüştür. Daha sonra bağımsız denetçilerden faydalanma eğilimiyle bağımsız denetim, işletme denetim kapsamına alınmıştır (Çelik, 2005; Selimoğlu ve Göktepe, 2007).

Türkiye’de bağımsız dış denetimin zorunluluğu 1987 yılında bankaların denetimiyle getirilmiş, 1988’de Sermaye Piyasası Kurulunun yayınlanan tebliğlerle yasallaştırılmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009). Daha sonra, yerli ve yabancı 19 şirket tescil edilerek “Bağımsız Denetim Derneği” kurulmuştur (www.tmud.org.tr).

Çarıkçıoğlu (1995)’na göre Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimiyle:

- Genel kabul gören muhasebe ilkeleri ve standartları oluşturulmuş,
- Tek düzen hesap çerçevesi, finansal tablo düzenlemesi ve yayımlama ilkeleri geliştirilmiş,
- Genel kabul gören denetim standartları belirlenmiş,
- Mesleğe giriş sınavları uygulanmış, mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki örgüt kurulmuş,
- Meslek içi eğitimle birlikte üniversitelerde lisans/lisansüstü düzeylerinde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimleri kurulmuş ve geliştirilmiş,
- Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakılmaması sağlanmış,
- Finansal tablolar kamuya açıklanmış ve tabloların bağımsız denetçiler tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler aşağıdaki kanunlarla yapılandırılmıştır;

1. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
2. Sermaye Piyasası Kanunu,
3. Bankacılık Kanunu,
4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu,
5. Sigortacılık Kanunu.

Türkiye’de denetimi düzenleyici kuruluşlar TÜRMOB, TİMUEDESK ve TÜDESK’tir. TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, 3568 sayılı serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu ile kurulan bir meslek odasıdır. Türkiye genelinde 70 oda bünyesinde yaklaşık 63 bin müşavir bulunmaktadır. 1994 yılında TİMUEDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Denetlenen finansal tabloların gerçek, kıyaslanabilir, ihtiyaç doğrultusunda, anlaşılabilir, dengeli, güvenilir olması için ulusal denetim standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması gerekmektedir. TİMUEDESK, finansal tabloların sunumu için muhasebe standartlarını geliştirmeyi ve yayınlanmayı amaçlayarak, bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamaya geçmesini sağlamaktadır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu olmasına dikkat etmektedir. Bu bağlamda TİMUEDESK, uluslararası muhasebe standardına uyumu sağlamak için 19 tane muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu kurallara uymak için herhangi bir yaptırım bulunmamakta olup, uluslararası muhasebeye uyum için tavsiye edilen kurallardır.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), 2003 yılında TÜRMOB bünyesinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu kurulun amacı, 3568 sayılı kanuna tabii olan tüm meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini düzgün olarak yürütülebilmesi için Ulusal Denetim Standartları’nı saptamayı hedeflemektedir (Apan, 2011).

Türkiye’de 1970’li yıllarda Türk firmaları muhasebe denetimi kavramı ile ilk kez karşılaşmışlardır. Türkiye’de muhasebe denetiminin yasalaşma çabaları 1933 yılına kadar uzanmakta ve 1987’de ilk kurallar önce bankalar ve sonrasında sermaye piyasası için belirlenmiştir. Bu belirlemeden sonra yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 235 olmuştur (<http://denkur.kgk.gov.tr/>). 3568 sayılı muhasebe ve denetim meslek yasası 1989’da çıkarılmış ve 2003 yılında ise TÜDESK oluşturulmuştur. 2006’da Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) uluslararası denetim standartlarını yayınlamıştır. Bütün bu gelişmeler muhasebe denetiminin gelişimi ile ilgili önem arz etmektedir.

Günümüzde Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ön plana çıkmaktadır. 2 Kasım 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olan bu kurum, bağımsız denetim alanını düzenlemeyi hedeflemiştir. Bankalar, borsa şirketleri ve sigorta şirketleri gibi büyük ölçekli şirketleri denetlemek için kurulmuştur. Bu kurumun

amacı, kamu yararını ve yatırımcıların çıkarlarını gözeterek denetim raporlarını bağımsız ve doğru hazırlamak, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi sunumunu sağlamaktır. Ayrıca, diğer görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır (www.kgk.gov.tr). Ülkemizde denetim mekanizması gelişmiş ülkelerdeki gibi yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme göstermiştir.

3. ABD’de Muhasebe Denetimin Tarihi

Muhasebenin çevresini oluşturan politik, ekonomik ve sosyal çevre gibi faktörler birbirlerinden sürekli etkilenirler. Bu faktörlerden birisinde ya da bir kaçında görülecek gelişmeler muhasebeyi doğrudan etkileyebilecek ve diğer çevresel faktörler de değişime sebebiyet verip dolaylı etkileşim sağlayabilir. Örneğin, halka açık anonim ortaklık sayısındaki artış, küçük işletmelerin gelir ve gider takibini hedefleyen dar bakış açısından uzaklaşarak, finansal bilgilerin güvenilir şekilde kaydedilip sunulmasına yönelmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987). Bu örnekte vurgulanmak istenen, değişimin asıl kaynağının ekonomi olmasıdır. Ekonomide yaşanan herhangi bir gelişmenin, değişimin sonucunda halka açık şirket sayısının artması muhasebenin değişimine ve gelişmesine zemin hazırlamıştır.

1929 yılında Amerika Birleşik Devletlerindeki buhranın neticesinde, ABD’nin ekonomik politikalarının temeli olan ve devletin ekonomiden uzak durması gerektiği anlayışı *laissez faire* (birakınız yapsınlar) zarar görmüş olup eleştirilere maruz kalmıştır. Sonuç olarak hem finansal piyasalar hem de işletmeler maksimum kar güdüsüyle kendi hallerine bırakılmaması gerektiği sonucuna varılmıştır (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011).

1934 yılında finansal piyasaların düzenlenmesi için Amerikan Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmış ve bu kanunla Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) kurulmuştur. SEC menkul kıymetler borsalarında yer alan şirketlerin muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal raporlarıyla ilgili gereken düzenlemeler için görevlendirilmiştir (Wolk vd., 1984).

ABD ekonomisinde krizin diğer faktörleri değişime sürüklediği görülmektedir. Politik çevre, ekonomik krizle birlikte olayların tekrarını önleyebilmek için müdahale etmek istemiş ve bu müdahale milletvekilleri ve politikacılar yeni bir kanun kapsamında hukuki çevreye yeni elemanlar eklenmiştir. Sonunda SEC günümüzde muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Kısacası herhangi bir faktörde değişim doğrudan muhasebeyi etkileyebilmekte ve muhasebe üzerine dolaylı bir etkiye sebebiyet verebilmektedir (Elitaş vd., 2011).

“Denetim” kavramı 1289 yılında ilk kez ortaya çıkmış olup, ilk muhasebe denetçileri örgütü Venedik’te 1581 yılında kurulmuştur. ABD’de muhasebe mesleği ile ilgili yasal uygulamalar 1896 yılında New York’ta ortaya çıkmıştır. ABD’de, 1901 yılında ilk mali tablo yayınlanmış ve bağımsız denetimin kökeni 1930’larda başlamıştır.

ABD’de denetimle ilgili 1940 yılından itibaren bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar sırasıyla McKesson-Robbins Olayı (1940), Cohen Komisyonu Raporu (1978), Treadway Raporu (1987), COSO Raporu (1992), Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (PCAOB) (Kirk Panel) (1993–1995), Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/ National Association Securities Dealer) (1999), Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors) (1999) ve Sarbanes Oxley Yasası (2002)’dir.

McKesson-Robbins Olayı (1940), 1930’un sonunda yaşanan skandaldan dolayı, SEC denetimle ilgili yeni düzenlemeler yapmıştır. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ilk olarak 1947’de genel kabul görmüş denetim standartlarını yayınlamış ve 1967 yılında denetim komitesi oluşması hususunda öneride bulunmuştur. SEC, 1972’de yayınlamış bir tebliğ çalışmasıyla halka açık şirketlerde bağımsız yöneticilerden oluşan bir denetim komisyonu oluşması

gerektiğini bildirmiştir. 1974 yılında her şirketin bağımsız bir denetim komisyona sahip olmasını ve eğer mevcut bir denetim komisyonu varsa bunun üyelerinin bağımsız olup olmadığını belirtmesi gerektiğini vurgulamıştır. SEC ve Watergate araştırmalar yapmış ve Yabancı Yolsuzluk Kanunu (FCPA) çıkarılmıştır. Bu kanun ile yapılması istenen, güçlü bir iç kontrol ile yasal olmayan ödemeleri ortadan kaldırmaktır.

Cohen Komisyonu Raporu (1978), borsaya kote olan şirketlerin bağımsız üyelerden oluşan denetim komisyonuna sahip olmasının gerekliliğini belirtmiştir. Daha sonra, 1978'de New York Borsasını (NYSE) oluşturan tüm şirketler bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesini kurmuşlardır. Bunu takiben, 1983'de bu üyelerin yönetimden bağımsız olması gerektiği vurgulanmıştır. 1983 yılından itibaren Amerika Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (NASD) halka açık şirketlerin bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi oluşturmasını kota olması şartlarına eklemiştir.

1987'de Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting), denetim komitesinin sorumluluklarının belirtildiği ilk resmi belgedir. Bu raporda denetim komitesinin işletmenin iç kontrol sistemini ve finansal raporlama sürecini iyi anlaması ve gerekli incelemeleri yapması belirtilmiştir.

COSO Raporu (Internal Control-Integrated Framework), Organizasyonları Destekleme Komitesi (COSO) tarafından 1992'de yayımlanmıştır. "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" raporuyla iç kontrol bakış açısında değişiklik olmuştur. Bu rapordan sonra özel sektör iç kontrol rehberinde güncelleme yapmış ve 2000 yılından itibaren mevcut "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" yerini belirlenen güncel standartlara bırakmıştır. Bu rapor, şirketlerin iç kontrol sistemlerini oluştururken yararlandığı temel kaynaktır. 2013 yılında ABD'de yapılan araştırmaya göre, büyük işletmelerin %63'ü iç kontrol sistemlerini bu rapor doğrultusunda oluşturmuşlardır.

1993–1995 arası Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (PCAOB) (Kirk Panel), denetim komitesine çeşitli tavsiyelerde bulunmuştur. Kurul, 1993 yılında "In The Public Interest – A Special Report" ve 1995'te "Directors, Management and Auditors-Allies in Protecting Share holder Interest" adlı 2 tane rapor yayımlamıştır.

Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/ National Association Securities Dealer) (1999) ve Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors) (1999)'nin ABD denetimi açısından önem taşımaktadır. 1999 yılında NYSE, SEC, NASD ve diğer kuruluşların tavsiyelerini alarak denetim komisyonunun etkinliğinin artırılmasına ilişkin toplam 10 adet tavsiye kararı alınmıştır. Daha sonra, NYSE, SEC ve NASDAQ komisyonu denetim komitesiyle ilgili birçok yeni düzenlemeler yapmıştır. Komisyon çalışmaları dokuz ay sürmüştür ve denetim komitesinin sorumluluklarına ve uygulamalarına yer verilmiştir. Rapor küçük-büyük, kamu-özel, kar amaçlı-kar amacı gütmeyen gibi ayırım yapmadan işletmelerde denetim komitesi çalışma rehberi şeklinde oluşturulmuştur.

2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası, Amerika'da Enron, Xerox ve Worldcom gibi firmalarda yaşanan denetim usulsüzlükleri Sarbanes Oxley Yasasını ortaya çıkarmıştır. Sarbanes Oxley Yasası, ABD'de Türkiye'nin SPK kurumunun eş değeri olan SEC tarafından uygulamaya konmuştur. Sarbanes Oxley Yasası ile muhasebe standartları tekrar düzenlenmiştir. Bu yasa, kamuya açık işletmelerin denetiminin gözetimi, denetçilerin bağımsızlığının kuvvetlendirilmesi, işletme sorumluluğunun ve üst yönetimdeki açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığının artırılmasını hedefleyen birçok hüküm yer almaktadır (Güler, 2010).

4. AB’de Muhasebe Denetimin Tarihi

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) adlı kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun hayata geçirilmesi amacıyla 1973’te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni (IASB) kurmuştur. Bu komite 2000 yılına kadar toplam 39 adet IAS yayınlamıştır. Gelişmelerle birlikte bu standartlar revize edilmektedir. AB ülkelerinde standartlar 2005’ten itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

İngiltere Anglo Sakson sistemle uyumlu bir muhasebe anlayışına sahip olup bu anlamda Amerikan muhasebe sistemine yakın özellikler göstermektedir. Kıta Avrupası’nda ise Fransız ve Alman muhasebe sistemleri etkin olup İtalyan muhasebe sisteminin de adı geçmektedir. Türkiye ilk yıllarında Fransız daha sonra Alman ve sonrasında ABD ile ilerleyen ilişkilerle birlikte Amerikan muhasebe sisteminin etkisi altında kalmıştır. Günümüzde ise AB Müktesebatı nedeniyle Kıta Avrupası’nın muhasebe sistemine entegre olmaya çalışmaktadır.

AB’de karşılaştırılabilir finansal raporlamaya ve uluslararası uygulamalara uygun muhasebe ilkelerinin belirlenmesi için düzenlemeler yapan komisyonlar vardır. Yönergelere ilave olarak UFRS’ler ile AB Yönergeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıkların belirlenmesini amaçlayan çalışmalar da bulunmaktadır. Buna göre AB’de 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarını UFRS’lere uygun şekilde hazırlamaları şart koşulmaktadır.

5. Muhasebeyi Etkileyen Çevresel Faktörler

Literatüre bakıldığında muhasebeyi etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Muhasebede uluslararası farklılaşmasına neden olan faktörler şu şekilde sıralanabilmektedir (Nobes, 1998):

- 1- Finansman sistemi (yapısı), işletmelerin mülkiyet durumu
- 2- Kolonisel miras
- 3- İşgaller
- 4- Vergileme
- 5- Enflasyon
- 6- Eğitim seviyesi
- 7- Muhasebe mesleğinin geçmişi, büyüklüğü
- 8- Ekonomik gelişmişlik seviyesi
- 9- Hukuk sistemi
- 10- Kültür
- 11- Tarih
- 12- Coğrafya
- 13- Dil
- 14- Teorinin etkisi
- 15- Politik sistem, sosyal iklim
- 16- Din
- 17- Kazalar (tesadüfi sebepler)

Burada belirtilen unsurlardan öne çıkanlarının bir ön incelemesi yapılmış ve bunların ABD, AB ve Türkiye’deki muhasebe ve denetim farklılıklarına olası etkilerine değinilmeye çalışılmıştır.

5.1. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi

Bir ülke muhasebesinin ve oluşumu ve gelişimini etkileyen, ülkenin ekonomik gelişmişliğini gösteren başlıca sektörler bulunmaktadır. Örneğin, bir ülkenin ekonomisinin büyük kısmını tarım sektöründen sağlaması ve gelişen sanayi sektörünün tarım sektöründen daha fazla büyümesi muhasebede değişim yaratacaktır. Nitekim sanayi sektörünün önemli üretim aracını makineler oluşturmakta, sınıai üretimde makinelerin alınması ile maliyetlerin nasıl hesaplanacağı ve muhasebeleştirileceği tartışılmaktadır. Ayrıca makinelerin satın alınmasında leasing işlemleri ve muhasebeleştirilmesi ülkenin muhasebecilerinin çözmeleri gereken sorunlar olacaktır (Elitaş vd., 2011).

Günümüzde maddi duran varlıkların aksine maddi olmayan duran varlıkların üretimde önemli hale gelmesi ve hizmet ekonomisinin büyümesi ile insan kaynakları, marka ve soyut varlıkların muhasebeleştirilmesi problemini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca şirketlerin defter değerleri ve satın alınmalarında teklif edilen fiyatlar arasındaki farklar muhasebede gerçek değer kavramını ortaya çıkarmıştır. Gelişmekte olan ve sürekli değişen ekonominin muhasebe alanına getirdiği türev araçların muhasebeleştirilmesi konusu gündeme gelmiştir (Radebaugh ve Gray, 2002).

Kısaca, ülkenin finansal raporlamasının gelişimi ve uygulamaları bir ülkenin ekonomik gelişmişliğinden etkilenmektedir. Teorik açıdan, düşük ekonomi gelişmişlik düzeyine sahip ülkenin, yüksek ekonomi gelişmişlik düzeyi olan ülkeye göre karmaşık veya gelişmiş muhasebe sistemine ihtiyacının daha az olması varsayılmaktadır (Schroeder vd., 2005).

5.2. Politik Sistem

Politik sistem, bir ülkenin ekonomisini, eğitim sistemini, denetim ve muhasebe uygulama ve standartlarını etkilemektedir.

Lawrance (1996) “Liberal topluluklar muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyar ancak merkezi planlamada devlet anlayışına göre muhasebe sistemi ancak planlanan üretim kapasitesini kullanımı ölçen sayısal bilgiler paketi seviyesinde” olduğunu ifade etmiştir.

Son dönemde özellikle ABD’de yaşanan skandallardan sonra muhasebe biliminde en önemli tartışılan konular “gerçek değer” konusu etrafında şekillenmektedir. Ekonomik varlıkların bilançoda piyasanın o sırada o varlıklara biçtiği değer olarak değerlendirilmesine dayanan kural olan gerçek değer yöntemi ABD’de uzunca süredir uygulanmaktaydı. Mortgage krizinden sonra sigorta ve bankacılık şirketlerinin yardım kampanyalarına destek verdiği adayların vekil seçilmesiyle birlikte (FASB)’a baskı yaparak, gerçek değer uygulamasının, piyasa işlevselliğinin bozulduğunda bunun yerine değerlemede firmaların kendi modellerinin kullanılabilmesini sağlayan taslak için çabalamaktadır (Bilanço dergisi Temmuz 2009 sayısı).

5.3. Hukuki Sistem

Hesaplaşma anlamına gelen muhasebe, ister istemez ülkelerin hukuki ve kanuni altyapısından çok fazla etkilenmektedir. Dünya literatüründe dört temel hukuk sistemi olduğu varsayılmaktadır:

- Kıta Avrupası Hukuk Sistemi
- Anglo Sakson Hukuk Sistemi
- İslam Hukuk Sistemi
- Sosyalist Hukuk Sistemi

Anglo Sakson hukuk sistemi haricindeki sistemlerde devletin belirgin bir rolü vardır. Kıta Avrupa sisteminin muhasebe ve denetim uygulamalarında devlet kanun koyucu olduğundan meslek etkisi açısından çok güçlü olamamaktadır. İlâveten Kıta Avrupası'nda Anglo Sakson hukuk sistemine kıyasla daha kısıtlı finansal raporlama yapılmaktadır. Anglo Sakson hukuk sistemine sahip ülkeler ise, bu görevi devlet yerine meslek örgütlerine emanet etmiştir.

Kıta Avrupa hukuk sistemi denince akla gelen ekoller Alman, İskandinav ve Fransız sistemleridir. Türkiye, 1900'lü yıllar ortasında Alman ve daha sonra da ABD muhasebe sistemlerini benimsemiş olsa da asıl olarak Fransız ekolünden gelen bir ülke olarak kabul edilmektedir.

Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi Ticaret Kanunları sayesinde şekillendirmiş ve buna ilâveten Türkiye aynı zamanda İsviçre Borçlar Hukukuna uygun olarak kanunlarını düzenlemiştir.. 1957'den beri yürürlükte olan Alman bilim adamı Hirsch danışmanlığında hazırlanan Türk Ticaret Kanunu hala Türk muhasebe sisteminin temel taşlarındandır.

5.4. Finansman Kaynakları

Muhasebe sistemleri şirketlerin finansman kaynaklarına göre de şekillenmektedir. Örnek olarak İngiltere ve ABD gibi güçlü sermaye piyasalarına sahip ülkelerde finansman ihtiyaçları çoğunlukla öz kaynaklardan sağlanmaktadır. Bu tip ülkelerdeki muhasebe sistemlerinde ana gaye yatırım yapan kişilere işletmelerin temel finansal durumlarını ve ileride gerçekleşmesi öngörülen pozisyonlarını açıkça gösterecek raporlamalar yapılmasıdır. Diğer sistemde ise işletmelerin finansman ihtiyaçlarını sağladıkları banka ve finans kuruluşları ön plandadır ve sistem olarak bu kuruluşları güvence altına alan bir anlayış söz konusudur. Almanya, Japonya gibi ülkeler buna örnek olarak gösterilebilir.

Kıta Avrupası'ndaki ülkelerde aile işletmeleri ve küçük ve orta boy işletmeler oldukça yaygın ve bunların kaynak ihtiyaçları için bankalar esas ve zaruridir. Anglo Sakson sisteme sahip ABD, İngiltere, Kanada ve Avustralya gibi ülkelerdeyse sermaye daha fazla tabandadır ve şirketler ağırlıklı olarak Anonimdir. Bu ülkelerdeki borsalar da daha güçlüdür. Bu firmalar ağırlıklı olarak öz kaynaklarından finansman ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar. Ayrıca güçlü borsalarda şirketlerin hisseleri de daha hareketli yani daha fazla sahip değiştirmektedir.

Halka açık şirketlerin fazla olması Finansal kaldıraç oranını düşürmektedir, ABD ve Kanada gibi ülkeler de buna örnek olarak gösterilebilir. İngiltere'de Anonim şirket sayısı oldukça fazladır. Bu durumda Finansal kaldıraç oranı da aynı oranda düşüktür

Türkiye'deki finansal sistem de Kıta Avrupası ülkeleriyle benzeşmekte yani kredi vereni koruyan bir sistemdir. Etkin sermaye piyasalarını eksik olması ve aile şirketleri ve KOBİ tarzı şirketlerin ağırlıkta olması sebebiyle kredi tabanlı bir sisteme sahip olup en önemli figür bankalardır.

İşletmelerin finansman yapılarına göre ABD ve Avrupa arasındaki farklılıkların temelinde şu unsurlar vardır:

- ABD ve Birleşik Krallık 'ta güçlü sermaye piyasaları (borsalar) hakimken Kıta Avrupası ve Türkiye'de Zayıf sermaye piyasaları vardır(Kredi tabanlı sistem)
- ABD ve Birleşik Krallık'ta işletme dışından çok sayıda hissedar varken Kıta Avrupası ve Türkiye'de hissedar sayısı azdır ve işletme içindedir.
- ABD ve Birleşik Krallık'ta bağımsız denetim önemlidir. Kıta Avrupası ve Türkiye'de bağımsız denetim ABD kadar önemli değildir.
- ABD ve Birleşik Krallık'ta muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere ifşa edilmesi önemliyken Kıta Avrupası ve Türkiye'de aynı önemde değildir.
- ABD ve Birleşik Krallık'ta Muhasebe kurallarının oluşumunda vergileme etkili değilken Kıta Avrupası ve Türkiye'de önemlidir.

- ABD ve Birleşik Krallık'ta Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık hakim değildir fakat Kıta Avrupası ve Türkiye'de hakimdir.
- ABD ve Birleşik Krallık'ta Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterim çok fazlayken Türkiye'de ve Kıta Avrupası'nda göreceli olarak daha azdır.

5.5. Vergilendirme

Devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmesi için egemenlik gücünü kullanarak özel ve tüzel kişilere ödediği ödemelere vergi denilmektedir. Vergide matrahın hesabı sırasında muhasebe ve vergi ilişkisinin birbirlerine etkisi ülkelerden ülkeye değişmektedir. Bu anlamda ticari bilanço ve vergi amaçlı bilanço aynı olmalıdır ve buna bağlayıcılık ilkesi (the principle of bindingness) denilmektedir (Elitaş vd., 2011). Bu anlayış Kıta Avrupası'nda daha yaygındır.

ABD'de vergilendirmenin muhasebe standartlarının oluşumuna etkilememesi beklenmekle birlikte stok hareketlerin takip ve satılan malların maliyetinin hesaplanması son giren ilk çıkar yöntemi (LIFO) aslında ABD'de de vergiciliği, muhasebe standartlarını ve uygulamalarını etkilediğini göstermektedir (Choi ve Meek, 2005). Finansal raporlamanın temel nedeni Türkiye'de vergilendirmedir.

5.6. Uluslararası İlişkiler

Muhasebe, ulusal çevre etkisiyle birlikte globalleşme ile uluslararası çevrenin etkisinde kalmaktadır. Ülkelerin tarihinde yaşadığı savaşlar işgaller kolonileşmeler, devrimler gibi olaylar uluslararası ticaret ve finansın muhasebe sistemlerine etkilerini artırmakta ve çeşitlendirmektedir. Diğer bir ifade ile sömürgecilik o ülkenin muhasebe sistemini etkilemektedir.

Dünyadaki ekonomik ve siyasi açıdan en önemli bölgesel birliği olan Avrupa Birliği, muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve muhasebe uygulamalarında uyumun sağlanması için muhasebe direktiflerini devreye sokmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006). Ayrıca AB'ye üye olan ülkelerin borsasına kayıtlı olan ve konsolidasyona tabi mali tabloya sahip işletmelerin 1 Ocak 2005 sonrasında hazırlanacak mali tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarına (IFRS) göre hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir (Volmer vd., 2007).

5.7. Kültür

Gray, muhasebe sistemlerinin uluslararası alanda farklı olmalarının sebebi olarak kültürü kabul ederek oluşturduğu, iki zıt kavram içeren, dört boyutlu kavramsal çerçeveyi test ederek şu şekilde özetlemektedir:

- **Profesyonellik-Statükoculuk:** Ülke muhasebe standartlarının oluşturulmasında devlet ya da meslek grupları gibi faktörlerin hangisinin etkin olduğuyla ilişkilidir. Muhasebe uygulamalarında muhasebe meslek mensubunun etkin olduğu ABD ve İngiltere'de muhasebe meslek örgütlerinin ömürleri kıta Avrupası ülkeleriyle Türkiye'dekinden daha uzundur.
- **Tek düzecilik ve Esneklik:** Kıta Avrupası ve Türkiye'de makro amaçlar doğrultusunda, muhasebe uygulamalarında tek düze hesap planı kullanılmakta, vergicilikle ilişkin düzenlemeler dikkate alınmaktadır. Ayrıca, İngiltere ve ABD'de tek düze hesap planına ait olmaksızın esnek kıyaslayabilme niteliğine sahip mali raporları içeren muhasebe sistemleri mevcuttur.
- **İyimserlik-Tutuculuk:** Muhasebe uygulamalarında iyimserlik kavramı zarar ihtimali olan işlemlerde risk almayı, tutuculuk belirsizlik halinde riskten kaçınarak temkinli olmayı ifade eder (Elitaş vd., 2011). Tutuculuk Kıta Avrupası ve Türkiye muhasebecilerinde yaygındır. ABD ve İngiltere muhasebecileri ise işlemlerde risk almaya daha yatkındır. Bu yüzden daha iyimserlerdir.
- **Şeffaflık-Gizlilik:** Şeffaflık dönem sonunda muhasebe bilgilerinin veya mali raporların geniş kitlelere detaylı bilgi sunulmasıdır, gizlilik ise az kişiye yüzeysel bilgi paylaşılmasıdır.

Türkiye’de ve Kıta Avrupası ülkelerde yaygın olarak muhasebe bilgileri gizlidir. ABD kaynaklı Anglo Sakson geleneğinde anonim şirketlerin fazla olmasından dolayı şeffaflık anlayışı ile sermaye piyasalarında muhasebe bilgileri pek çok kişilerle paylaşmaktadır (Gray, 1988).

6. Literatür Çalışmaları

Başpınar (2005) ülkeler arasında çeşitli standardizasyon ve birliklere rağmen hala bazı faktörlerden dolayı muhasebe ve denetim anlayışında farklılıklar bulunduğunu belirtmektedir. Sonuç olarak, ülkelerin muhasebe standartları ve standartların oluşmasına ilişkin yapılanmaların farklılıklar gösterdiği ve bu farklılıkların işletmelerin ortaklık yapısından, hukuki ve mali sistemin yapısından, buna bağlı olarak finansman yöntemlerinden, muhasebecilik mesleğinin düzeyinden, kullanıcıların eğitim ve gelişmişlik düzeyinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Apan (2011) ABD’deki genel müfettişlik ofisleri ile Türk kamu yönetiminin Anglo Sakson denetim sisteminden etkilendiği performans denetimini incelemektedir. Performans yönetimi ve denetim, özellikle hesap verilebilirlik anlayışını getirmekte ve kamu yönetimindeki savurganlığının azalmasına katkıda bulunmaktadır. Bu kavram ile birlikte her ülkenin kendine özgü bir denetim modeli geliştirmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Kocamaz (2012) küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ticari engellerin ortadan kalktığını belirtmektedir. Şirketlerin ulusal olmaktan ziyade uluslu hale gelmesi dünyada tek bir muhasebe sistemi zorunlu hale getirdiği makalede vurgulanmıştır. Ayrıca, ülkeler arasında muhasebe sistem farklılıklarından dolayı finansal tablolar başta olmak üzere birçok sorunlar orta çıkmaktadır. Muhasebe standartlaşması sağlanmaya çalışılmakta olup, bu hususta birçok engellerin olduğu vurgulanmıştır.

Bozkurt (2013) denetim kavramı birçok ülkede hala gelişim gösterdiği ve denetim anlayışının odaklandığı konuların farklılaştığı belirtilmiştir. Türkiye’de de denetim anlayışının dünyadaki gelişmelere paralel bir görünüm izlediği sonucuna varılmıştır.

Soyer (2005) IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur. Ayrıca, bu standartlar detaylı incelenmiş ve bu standartların Türkiye’deki uygulamalarıyla ilgili karşılaştırmalara yer verilmiştir.

Yaşar (2013) bağımsız dış denetim kuruluşları ile ilgili gözetim ve denetimlerin bağımsız dış denetim kalitesiyle ilişkisini inceleyerek Türkiye’de bağımsız dış denetim kuruluşlarına ilişkin denetim mekanizmasının önemi belirtilmeye çalışılmıştır.

Uzay (2006) ABD’de oluşturulan Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB)’nun Türkiye’de uygulanabilirliğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin artırılması ve kamunun ve yatırımcının çıkarlarının korunması, AB düzenlemelerine uyum sağlayabilmek amacıyla etkin ve bağımsız çalışan kamu gözetim kurulunun oluşturulmasının gerekliliği ortaya konulmuştur.

Çiftçi ve Erserim (2008) muhasebe standartlarında uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ve uyumlaştırmada rolü olan kuruluşların yaklaşımları ele alınacak ve Türkiye’de konuyla ilgili gelişmeler incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma, mevcut mevzuatla pek çok konularda uyumsuzluklar ortaya çıktığı sonucuna varılmıştır. Türkiye’de uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarının uygulanması ile birlikte birçok kavram ve yöntem ilk kez ortaya çıkmıştır.

Muhasebe standartlarının ve muhasebe denetim standartlarının küreselleşmesi konusunda ABD’de ve İngiltere’de Financial Accounting Standards Board (FASB / Muhasebe Standartları Kurulu), ABD’de International Accounting Standards Board (IASB / Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) uluslararası muhasebe standartlarını 2005’te kabul etmişlerdir. Avrupa Birliği’nde

de muhasebe ve denetim standartlarda çeşitli ortak kriterlerin benimsenmesi için çalışmalar devam etmektedir.

Avrupa Birliği Müktesebatında muhasebe ve denetim 5. Bölümdeki “Şirketler Hukuku” başlığı altında bulunmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte uluslararası düzeyde daha da önemli hale gelen muhasebe mesleği, yeni araştırmaların da konusu olmaya devam etmektedir. Sosyal ve ekonomik alanlarda gelişimini sürdüren ülkemizde de, gerek uluslararası, gerekse ulusal boyuttaki gelişmelerle muhasebe eğitim ve uygulamaları etkilenmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve denetim alanında yapılan çalışmaların sayısı da artmaktadır.

Amerikan Muhasebe Birliği meslek mensuplarının talebiyle 1989 yılında kurulan araştırma komisyonu muhasebe eğitiminde değişim ihtiyacını belirlemek amacıyla muhasebe eğitimini, eğitimin içeriği, öğretme teknikleri, fiziki koşullar ve ödüllendirme başlıkları altında incelemiştir.

Geçmişte yerel muhasebe standartları arasındaki farklılıklar çokça incelenmiş ve bu farklılıkların olası kaynağı incelenmiştir. D'Arcy (2001), bu taksonominin dünya çapında ulusal muhasebe sistemlerinin çeşitliliğini kapsayacak kadar basit olabileceğini savunmaktadır.

Muhasebe literatüründe, İngiliz kaynaklı gruba ait ülkeleri incelerken birçok çalışma Anglo Sakson modeline atıfta bulunmaktadır. İspanya menşeli ve İtalya gibi Alman menşeli ve Fransız kökenli ülkeler, Kıta Avrupası kümelenmesinin bir parçası olarak görülmektedir (Nobes and Parker, 2008).

Bununla birlikte, Avrupa Birliğine ait ülkeler için önemli farklılıkların var olduğuna inanılmaktadır. La Porta vd. (1997) izlediği metodoloji ile tutarlı olan bu varyasyonlar, ulusal hukuk sistemindeki farklılıklardan kaynaklandığını düşünülmektedir (Nobes ve Parker, 2008). Fransız ve İtalyan muhasebe sistemleri vergi hukukundan etkilenirken, Alman muhasebe sistemi ticari hukuktan etkilenmiştir. Bununla birlikte, Delvaille ve arkadaşları (2005), iç borsada listelenen şirketlerin farklı bir uluslararasılaşma seviyesinin de davanın bir parçası olabileceğini savunmaktadır. Örneğin, Fransa ve Almanya'da İtalya ve İspanya'ya kıyasla çok uluslu işletmelerin sayısı çok daha fazladır.

SONUÇ

2002 yılının başında IASB (Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) aralarında anlaşarak 2005 yılına kadar aralarındaki farkları ortadan kaldırılmaya karar vermiştir. Bunda ABD'de Xerox, Enron ve Worldcom gibi firmalarda yaşanan denetim usulsüzlüklerinin de etkisi büyüktür. Bunun sonunda uygulanmaya başlanan Sarbanes Oxley Yasası ile muhasebe standartları tekrar düzenlenmiştir. Bu yasada, kamuya açık işletmelerin denetiminin gözetimi, denetçilerin bağımsızlığının kuvvetlendirilmesi, işletme sorumluluğunun ve üst yönetimdeki açıklama sorumluluğunun arttırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığının arttırılmasını hedefleyen hükümler yer almaktadır.

UFRS, "adil değer" ilkesinin çok önemli olmasına rağmen, özel olmamakla birlikte Anglo-Sakson sisteminin tipik olan hissedar temelli oryantasyonundan büyük ölçüde etkilenmiştir. UFRS'nin getirilmesi, pek çok Avrupa muhasebe modelinde derin bir değişimi temsil etmekte ve bu Muhasebe verileri ve hisse senedi fiyatları arasındaki ilişkiyi etkilemesi beklenir. Avrupalı yöneticiler ve yatırımcılar, özellikle Kıta Avrupası muhasebe sistemine alışmış olanlar, UFRS'nin benimsenmesinin etkilerini değerlendirmelidirler. Nihayetinde giderek artan oranda ABD, AB ve dolayısıyla Türkiye muhasebe ve denetim sistem ve anlayışları arasındaki farklar minimuma indirilmekte ve muhasebe-denetim alanında yeknesak bir anlayış ve uygulamalar hayata geçirilmektedir.

Türkiye özellikle aday ülke statüsüne geldiği 2005 yılından itibaren Kıta Avrupası muhasebe ve denetim standartlarına uyum sağlama çabası içerisinde değişiklik ve düzenlemeler yapmıştır ve zaman zaman yavaşlamakla birlikte hala daha yapmaya devam etmektedir. Türkiye’de 01 Ocak 2018 yürürlüğe girecek olan BOBİ (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) özellikle denetim alanında farklılıkları ortadan kaldırmak açısından önem arz etmektedir. Yakın gelecekte dünyanın bu iki büyük bölgesinde (ABD ve AB) muhasebe-denetim alanında farklılıklar minimum seviyeye indirilecek ve bu durum hem ABD hem de AB ülkelerinin komşuluk, sosyal, ticaret vs. ilişkilerinde olduğu gibi diğer bölge dışı ülkeleri de benzer seviyede etkileyeceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Gazi Üniversitesi. Yayın No:98. Ankara.
- Apan, A. (2011). ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi. *Türk İdare Dergisi*. (471-472). 9-30.
- Başpınar, Ahmet (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. (148).
- Bozkurt, P., (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim Dergisi*. (12). 56-62.
- Choi, F.,Meek, G. (2005). *International Accounting, Fifth Edition*, Pearson Prentice Hall. USA.
- Çarıkçıoğlu, P. (1995). Türkiye’de Denetimin Gelişimi, 1. Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, ismmmo, İstanbul, Nisan 1995.
- Çelik, Aytekin (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara. Seçkin Yayınları.
- Çiftçi, Yavuz ve Erserim, Alper (2008). *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi*. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu Bildirileri Kitabı. Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF. 233-242.
- D’Arcy, Anne (2001). Accounting classification and the international harmonisation debate: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*. 26(4-5). 327-349.
- Delvaille, P., Ebberts, G., and Saccon, C. (2005). International financial reporting convergence: evidence from three continental European countries. *Accounting in Europe*. (2). 137-164.
- Demir, Berna (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 4(4). 341-352.
- Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(2). 1-18.
- Gray, S. J. (1988). Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*. 24(1). 1-15.
- Güler, Cüneyt (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim. *Dış Denetim Dergisi*. (1). 145-153.
- Hirsch, E. E. (1997). *Anılarım; Kayzer Dönemi Weimar Cumhuriyeti Atatürk Ülkesi*. Çev. Fatma Suphi, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları. Ankara.
- Karatepe, K. (2009). *Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin “Anglo-Saksonlaştırılması” Üzerine Bir İnceleme*. Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reform, (Ed: Barış Övgün), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 598, Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 5. 187-228.
- Kaval, Hasan. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kocamaz, H. (2012). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci*. KSÜ İİBF Dergisi. 2(2). 105-120.

- Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (41). 131-139.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A. and Vishny, R. (1997). Legal determinants of external finance. *The Journal of Finance*. 52. 1131-1150.
- Lawrance, S. (1996). *International Accounting*, Thomsan Business Press. USA.
- Nobes, C. (1998). Towards a Genaral Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus*. 34(2). 162-187.
- Nobes, C. and Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. Tenth edition. Prentice Hall.
- Radebaugh, H., Gray, S. (2002). *International Accounting and Multinational Enterprises*. Fifth Edition. John Wiley&Sons, Inc. USA.
- Sanal, Recep (2002). *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*. TODAİE Yayınları. Ankara.
- Schroeder, R. Clark, M. And Cathey, J. (2005). *Financial Accounting Theory and Analysis*. Eighth Edition. WileyCorp. USA.
- Selimoğlu, S., K. ve Göktepe, H., (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm*. (81). 17-44.
- Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. 17. World Congress of Accounting *Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı*. İstanbul SMMMO yayını. İstanbul.
- Uzay, Ş., (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Wcae, The 10th World Congress Of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference. 9-11 November (2006). İstanbul. [Tam Metin: MÖDÖV - *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 8(4). 175-210’da yayınlanmıştır. 2006].
- Volmer, P., Werner, R. ve Zimmermann, J. (2007). New governance modes for Germany’s financial reporting system: another retreat of the nations state?. *Socio-Economic Review*. 5(4). 437-465.
- Wolk, H., Francis, J. ve Tearney, M. (1984). *Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach*. Kent Publishing Company. USA.
- Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 22(1). 465-480.

www.tbb.org.tr

www.tmud.org.tr

<http://denkur.kgk.gov.tr/>

www.kgk.gov.tr