



# **SAYIşTAY DENETÇİLERİ DERNEĞİ**

**SAYDER**

6085 Sayılı Kanun Uygulaması ile Mesleki ve İdari Sorunlar  
Çalışma Grubu

## **DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE DENETİM STANDARTLARI HAKKINDA RAPOR**

Mart 2011

## İÇİNDEKİLER

<b>A. GİRİŞ</b> .....	<b>3</b>
<b>B.DENETİM STANDARTLARI NEDİR?</b> .....	<b>3</b>
<b>C.DENETİM STANDARTLARI NEDEN ÖNEMLİDİR?</b> .....	<b>4</b>
<b>D. DÜNYADA DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>5</b>
<b>1. INTOSAI Denetim Standartları</b> .....	<b>5</b>
<b>2.İFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Uluslararası Denetim Standartları</b> .....	<b>5</b>
<b>3.Amerika Birleşik Devletleri Kamu Denetim Standartları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</b> .....	<b>5</b>
<b>4.Avrupa Birliği Yönergeleri</b> .....	<b>6</b>
<b>5.Uluslararası İç Denetim Enstitüsü</b> .....	<b>6</b>
<b>E.TÜRKİYE’DE DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>6</b>
<b>1.BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>6</b>
a)Sermaye Piyasası Kurulu .....	<b>6</b>
b)Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.....	<b>7</b>
c)Hazine Müsteşarlığı .....	<b>7</b>
d)Türkiye’de Bağımsız Denetim Hakkında Kısa Değerlendirme.....	<b>7</b>
<b>2.İÇ DENETİM</b> .....	<b>8</b>
a)İç Denetim Koordinasyon Kurulu .....	<b>8</b>
b)Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.....	<b>8</b>
<b>3.YÜKSEK DENETİM</b> .....	<b>8</b>
<b>G.ÖNERİLER</b> .....	<b>10</b>

# DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE DENETİM STANDARTLARI HAKKINDA RAPOR

## A. GİRİŞ

Denetim Standartları, denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar bütünüdür. Sayıştayımızın uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim standartlarını, ahlaki davranış kurallarını ve denetimini ne tür prosedürlere göre yürüttüğünü kamuoyuna duyurması ve bunlara uygun davranması hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığının göstergesi olarak görülmelidir. Bu bağlamda Sayıştayın denetim standartlarını hazırlayıp yayımlaması pek çok açıdan önem arz etmektedir.

İş bu rapor, Sayıştay Denetim Standartlarının hazırlanmasının önemini belirtmek ve birtakım öneriler getirmek amacıyla hazırlanmıştır.

## B.DENETİM STANDARTLARI NEDİR?

Başkalarının değerlendirmesine ve ölçümüne göre bir şeyin önceden belirlenmiş veya kabul edilmiş mükemmellik ve kalite düzeyi ya da derecesi “standart” olarak tanımlanır.

“Denetim standartları” ise denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. Bu ilke ve kurallar denetimin aşamalarını ve denetim sırasında yararlanılan prosedürlerin sınırlarını belirlemeye yardımcı olur. Ayrıca denetimin ne ölçüde kaliteli yürütüldüğünün belirlenmesinde ve sonuçlarının(raporlarının) kalitesinin değerlendirilmesinde kıstas oluşturur.

Denetimin kimin tarafından yapıldığı veyahut denetim türünün ne olduğuna bakılmaksızın denetçinin;

- Gerçekleştireceği Hedefler
- Uygulayacağı Denetim Prosedürleri Ve Teknikleri
- İş Kalitesi Ve
- Hazırlayacağı Raporlar

hususlarında uyması gereken kurallar bütününü *Denetim Standartları* olarak adlandırılır. Başka bir deyişle, yüksek kalitede bir denetim çalışmasının yapılabilmesi ancak uygun denetim standartlarına bağlı kalınmasıyla mümkündür.

Denetim standartları, özellikle meslek kuruluşları tarafından zaman içinde denetim alanındaki en iyi uygulama örneklerinden ve zengin deneyimlerden süzülerek şekillendirilmiş olup bir konsensüse dayalı temel mesleki ilkeler olarak görülmelidir. Bu nedenle, denetim kurum, organ ve birimlerinin çalışmalarının ve ürünlerinin en yüksek kalitede olmasını sağlamak üzere yaptığı farklı tipteki çalışmaları hangi standartlarla yürüteceği konusunda bir politika oluşturmaları gerekmektedir.

### **C.DENETİM STANDARTLARI NEDEN ÖNEMLİDİR?**

Denetim standartları;

- Denetimi yapacak kuruluşun ve meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları ile denetim aşamalarının ve prosedürlerinin ayrıntılı biçimde adına denetim yapılan kuruluşlar, kamuoyu, diğer denetim organları ve birimleri ile denetlenen kurum ve kuruluşları tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını ve dolayısıyla denetleyenin çalışmalarına ve ürünlerine güven duyulmasını sağlar.
- Denetimlerin uygun kalitede yapılmasını sağlayacak genel bir çerçeve oluşturur.
- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak bir zemin yaratır.
- Denetim faaliyetinin yönlendirilmesinde temel oluşturup denetçinin denetim sırasında uygulayacağı yöntemlerin ve denetim aşamalarının sınırlarını belirler.
- Denetim standartlarından denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesinde kriter olarak yararlanılır.
- Denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodolojisi alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirir.

- Denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine yardımcı olur.

## **D. DÜNYADA DENETİM STANDARTLARI**

Denetim faaliyetinin kimler tarafından ne şekilde yapılacağı ve sonuçlarının nasıl raporlanacağına kurallara bağlanması olan denetim standartlarının belirlenmesi konusunda dünyadaki uygulamalara bakıldığında, bu konuda birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş bünyesinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

### **1. INTOSAI Denetim Standartları**

Yüksek denetim alanında, “Intosai Denetim Standartları” en önemli ilke ve kurallar bütünüdür. Denetimin yürütülmesinde izlenecek usul ve uygulamaları tesis etmek amacıyla yayımlanan INTOSAI Denetim Standartları üye ülke Sayıştaylarının denetim standartlarını hazırlamasında yol gösterici niteliktedir.

#### [Intosai Mesleki Ahlak Kuralları](#)

### **2. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Uluslararası Denetim Standartları**

Özel sektörde bağımsız denetim faaliyetleri için uluslararası alanda kabul görecektir denetim standartlarının belirlenmesinde dünyadaki en etkin kuruluş IFAC'tır. IFAC kendi bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu aracılığı ile “Uluslararası Denetim Standartları”nı belirlemektedir.

### **3. Amerika Birleşik Devletleri Kamu Denetim Standartları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayınca “[Kamu Denetim Standartları](#)”; Amerika Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından ise “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” yayımlanmıştır.

#### **4.Avrupa Birliği Yönergeleri**

Avrupa Birliği üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere direktifler yayımlamaktadır. Bu amaçla dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında son bir değişiklik geçiren Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

#### **5.Uluslararası İç Denetim Enstitüsü**

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından hazırlanan “[Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi](#)” ile iç denetiminin uluslararası standartları tespit edilmiştir.

#### **E.TÜRKİYE’DE DENETİM STANDARTLARI**

Ülkemizde bağımsız denetim alanında dağınık bir yapı söz konusudur. Kamu gözetimi fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otorite ise bulunmamaktadır.

Türkiye’de, bağımsız denetim uygulamalarının geçmişı çok eski değildir. 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile ilk zorunlu denetim uygulaması başlamıştır.

Denetim mesleği ilk olarak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile tanımlanmıştır. Ancak bu Kanunda denetim mesleğinin yürütülmesine ve denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

#### **1.BAĞIMSIZ DENETİM**

##### **a)Sermaye Piyasası Kurulu**

Sermaye piyasasında denetim standartları alanındaki düzenleme 2006 yılında yayımlanan “[Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ](#)” (Seri: X, No:22) ile

yapılmıştır. Bu Tebliğ hem denetim standartlarını hem de uygulama kılavuzlarını içeren çok ayrıntılı bir düzenlemedir.

#### **b)Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu "[Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik](#)" 01.11.2006 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

#### **c)Hazine Müsteşarlığı**

Sigorta ve reasürans şirketleri finans sektörünün önemli kurumlarından sayılmakta olup, bu alan özel mevzuatla düzenlenmiş bulunmaktadır. Hazine Müsteşarlığınca yayımlanan ve denetime ilişkin standartların belirlendiği "[Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik](#)" ile "[Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik](#)" 12/7/2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### **d)Türkiye’de Bağımsız Denetim Hakkında Kısa Değerlendirme**

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Türkiye’de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumların kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yaptığı ve bunun sonucunda dağınık bir yapının oluştuğu gözlenmektedir.

Bu nedenle, ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda nihai yetki ve sorumluluğa sahip bir kuruma ihtiyaç duyulmuş, bu ihtiyaca Türk Ticaret Kanununda da yer verilmiş ve denetim standartlarının, Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, kamu tüzel kişiliğini haiz ve TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından belirlenmesi ve bağımsız denetim uygulamalarına yönelik olarak bir kamu gözetim sisteminin kurulması öngörülmüştür.

Bağımsız denetim ve kamu gözetimi alanında tek ve yetkili olarak faaliyette bulunacak Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kurulmasına ilişkin kanun tasarısı ise 2008 yılında TBMM’ye sunulmuş ancak tasarı halen yasalaşmamıştır.

## 2.İÇ DENETİM

Ülkemizde denetim standartlarına ilişkin düzenlemeler iç denetimin alanında da karşımıza çıkmaktadır.

### a)İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetim Koordinasyon Kurulu, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün benimsediği mesleki uygulama standartlarını temel alarak "[Kamu İç Denetim Standartları](#)"nı yayımlamıştır.

### b)Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

BDDK tarafından yayımlanan "[Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik](#)" ile bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin standartlar belirlenmiştir.

## 3.YÜKSEK DENETİM

2002 yılında Sayıştay [Denetim Standartları Taslağı](#) ve [Mesleki Ahlak Kuralları Taslağı](#) hazırlanmıştır.

Bu alanda, Sayıştay bünyesine alınan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından hazırlanmış "[Denetim Standartları](#)" karşımıza çıkmaktadır.

## F.ÇEŞİTLİ KURUMLARIN YAYIMLADIĞI DENETİM STANDARTLARINDA ÖNE ÇIKAN NOKTALAR

Yukarıda adı geçen kurumlarca yayımlanan denetim standartları incelendiğinde, üslup farkları olmakla birlikte standartların genel standartlar, alan (saha) standartları ve raporlama standartları çerçevesinde düzenlendiği görülmektedir.

İlk olarak; genel standartları içeren kısımlarda denetimin, bağımsızlığın, mesleki yeterlik ve özenin, önemliliğin, hata ve suistimalin, makul güvencenin, denetim riskinin, kalite kontrol (kalite güvence) ilkelerinin tanımı yapılmış, denetçilerin yetkileri belirtilerek, mesleki ilkeler sayılmıştır. Denetimin nasıl yürütüleceği ve nelerin denetleneceği de ayrıca belirtilmiştir.

Alan (saha) standartlarını içeren kısımlarda ise denetim stratejisi ve denetim planının tanımı yapılarak bu strateji ve planların asgari olarak taşınması gereken özellikler belirtilmiş; bağımsız denetim süreci ve teknikleri sayılarak, denetim kanıtı toplanması, risk değerlendirme teknikleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin değerlendirilmesinin esasları açıklanmıştır.

Raporlama standartlarında ise; bağımsız denetim raporunun nasıl olması gerektiği düzenlenmiş ve bağımsız denetçi görüşü türleri ile içerikleri ifade edilmiştir.

## **G.SAYIŞTAY DENETİM STANDARTLARININ HAZIRLANMASININ ÖNEMİ**

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesinde *denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği* belirtilmiş; 37 nci maddesinde ise *denetim sürecine ilişkin hususların, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtileceği* ifade edilmiştir.

Bu ifadelerden Sayıştay Denetim Standartlarının hazırlanıp yürürlüğe konulmasının yasal bir zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır.

Standartların hazırlanması hususunda uluslararası yükümlülüklerimiz de bulunmaktadır. Avrupa Birliği'ne Aday ve Adaylığa Yakın Ülke Sayıştayları ile Avrupa Sayıştay Başkanlar Toplantısında kabul edilen 9 Mart 2011 tarihli İstanbul Anlaşması ile INTOSAI Denetim Standartlarıyla uyumlu Sayıştay Denetim Standartlarının yürürlüğe konulması hususu tekrar gündeme gelmiştir.

Ayrıca, uluslararası denetim standartlarına uygunluk sağlanarak yüksek denetim standartlarının oluşturulması Sayıştay Stratejik Planı (2009-2013)' nda sayılan hedeflerden biridir.

Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştay çatısı altına girmesi neticesinde denetim standartlarının önemi daha da artmıştır. Farklı gelenek ve çalışma anlayışından gelen bu iki

denetim kurumunun uluslararası kabul görmüş denetim ilkeleri çerçevesinde eş adımlar atması bakımından da denetim standartlarımızın uygulamaya konulması önem arz etmektedir.

Ancak görülmektedir ki; denetim standartlarının denetime yapacağı katkılar ve kazandıracığı açılımlar layıkıyla kavranamamış veya bu anlamda bir konsensus oluşmamıştır.

## **G.ÖNERİLER**

- Denetim standartları öncelikle hazırlanmalı ve ikincil mevzuat bu standartlar çerçevesinde şekillendirilmelidir.
- Denetim Standartları oluşturulurken geçmişte hazırlanan Sayıştay Denetim Standartları Taslağı ve Mesleki Ahlak Kuralları Taslağı çalışmalarından ve bunları hazırlayan meslektaşlarımızın deneyimlerinden faydalanılmalıdır.
- Denetim standartları INTOSAI Denetim Standartlarında yapılan değişiklikler dikkate alınarak hazırlanmalıdır. INTOSAI daha önce ayrı ayrı düzenlediği Denetim Standartları ve Mesleki Ahlak Kurallarını tek belge haline getirip “INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları ve Denetim Standartları” olarak yeniden yayımlamış ve tanımlamalarda da birtakım değişiklikler yapmıştır. Sayıştay Denetim Standartları da bu doğrultuda hazırlanmalıdır.
- Denetim standartları hazırlanırken katılımcı bir yapı oluşturulmalıdır.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

[Avrupa Birliği'ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış](#) - Hazırlayan Baran ÖZEREN

[Sayıştay Denetim Standartları Taslağı](#)

[Sayıştay Mesleki Ahlak Kuralları Taslağı](#)