

RUSYA'DA DENETİM ALANINDAKİ GELİŞMELER

Yrd. Doç. Dr. Yıldız AYANOĞLU*

ÖZET

Rusya'da son 3-4 yıl içerisinde denetim alanında önemli gelişmeler kaydedilmiştir. 'Denetim Faaliyetleri İle İlgili 2263 Sayılı Geçici Federal Kanun' yürürlükten kaldırılmış ve 'Denetim Faaliyetleri İle İlgili 119 Sayılı Esas Federal Kanun' kabul edilmiştir(**). Mevcut denetim standartları tekrar incelenerek yeni düzenlenen standartların taslak metinleri veya daha önceki standartların gözden geçirilmiş metinleri hazırlanmıştır. Denetim kalitesinin yükseltilmesi, meslek etiği, mesleki eğitim ve deneyimle ilgili eğitimler, sempozyum, panel ve kursların sayısı çok artmıştır. Denetim alanında önde olan ülkelerin tecrübelerinden faydalanarak Meslek Odaları ve Üst Denetim Kurulu oluşturulmuştur.

Tüm bu yeniliklere 07.08.2001 tarihinde kabul edilen 119 Sayılı kanun imkan tanımıştır. Bu nedenle çalışmamızda Esas Kanundaki düzenlemeler, Geçici Kanundaki düzenlemelerle karşılaştırarak açıklanmış ve Esas Kanun yürürlüğe girdikten sonra denetimde atılan adımlara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Rusya'da Denetim, Denetim Standartları,

ABSTRACT

In recent years, important developments about auditing has been accured in Russia. The legal treatment which is called 'The temporary Law About Auditing Activity' is out of effetiveness and a new law has been accepted. Existing auditing standarts are revised and new drafts and standarts has been prepared. The amount of the co-urces and sypozyums, that gains the applicants professional experience and knowledge, for improve the quality of auditing are increased. By using the experience of the countries wihich are developed in auditing, the union of chambers of certificated accountants and auditors have been settled.

The new auditing law give the permission of the estabilishing of these councils. Because of these, in this study, the legal the treatments in temporary law and main law is compared and new progress in auditing is explained in detail.

Key Words: Auditing in Russia, Auditing Standarts,

* G.Ü.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

** Rusya Federasyonunda kanunlar 'Geçici' ve 'Esas' olmak üzere iki grupta toplanır ve bu ifadeler kanunun adında da yer alır.

1. GİRİŞ

Eski Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğinin (SSCB) siyasi, ekonomik ve kültürel merkezi konumunda olan Rusya Federasyonu, Komünist düzenin dağılması ile yeni bir yönetim ve ekonomik düzene geçmiştir. Bu geçiş dönemi 1987 yılından itibaren başlamış ve Perestroika (değişim, yeniden yapılanma) olarak adlandırılmaktadır. Pazar ekonomisine geçiş ile Rusya'da muhasebe sisteminin yeniden oluşturulması çalışmaları hız kazanmıştır. Bu çalışmalarda önde gelen ülkelerin muhasebe sistemleri örnek alınmıştır.

Uluslararası Muhasebe ve Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanabilmesi için gerekli hukuki ve eğitimsel alt yapı oluşturulmaya başlamıştır. Hong Kong'ta 18-21 Kasım 2002 tarihleri arasında yapılan 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, Rusya Federasyonda finansal tablolar 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenleneceği açıklanmıştır.⁽¹⁾

Son yıllarda muhasebe denetiminin gelişmesi, denetçilik mesleğine olan güven ve saygınlığın artırılması için bir dizi yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başında Denetim Faaliyetleri ile Esas Federal Kanunun kabul edilmesi gelmektedir. Söz konusu kanundaki değişiklikler ve yeniliklerin açıklanmasına geçmeden önce, Rusya'da denetimin tarihçesine kısaca yer verilmiştir.

2. DENETİMİN KISATARIHÇESİ

Denetimin oldukça uzun yıllara dayanan tarihi vardır. Ancak, muhasebe denetiminde, ilk bağımsız denetçilere XIX. asırda Avrupa'daki sermaye şirketlerinde rastlamak mümkündür. İşletmelerin direkt olarak yönetimi ile ilgilenenler (yöneticiler, müdürler, diğer idareciler) ile

işletmelere sermaye koyanların (sahipleri, ortakları, yatırımcılar gibi) menfaatlerinin aynı olmaması, denetim yapma gereksinimini ortaya koymuştur. Yöneticiler tarafından yanlış bilgilendirme ve sık sık şirket iflaslarına rastlanması yatırımcıların riskini arttırmıştır. Hissedarlar, işletme yöneticilerinden gelen finansal bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığından ve güvenilir olup olmadığından emin olabilmek için, işletme dışındaki güvenilir bilgili ve tarafsız kişilere ihtiyaç duymuşlardır. Böylece kurum dışından üçüncü şahıslara ihtiyaç olduğu görülerek, bağımsız denetçilik mesleği oluşmuştur.

Bağımsız muhasebe denetiminin vatani İngiltere kabul edilir. Çünkü 1884 yılında bir dizi kanunla sermaye şirketlerine, finansal raporlarını ve muhasebe kayıtlarını bağımsız bir uzman tarafından denetlenme ve bu sonuçları ortaklara bildirme zorunluluğu getirilmiştir.⁽²⁾

1929-1933 yıllarındaki dünya ekonomik krizi 'muhasebeci-denetçilere', kaliteli denetime ve benzeri nitelikteki danışmanlık hizmetlerinden yararlanma ihtiyacını da çok fazla arttırmıştır. Ekonomik krizin bitmesi ile genelde tüm ülkeler, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi, denetçi raporları ile denetlenmiş finansal tabloların kamuya açıklanması gerektiği fikrinde birleşmişlerdir.

Rusya'da, vergi açısından denetim ve denetçi kavramları ilk olarak Çar I. Petro (1682 – 1725) zamanında kullanılmıştır. Bu dönemde, 'devlet muhasebe sistemi ile ilgili yeni yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunların oluşturulmasında daha ziyade Batı Avrupa ülkelerine var olan yasal düzenlemelerden yararlanılmıştır. Bu düzenlemelerle devlet bütçe gelirlerinin artırılması ve varlıkların korunması amaçlanmıştır'.⁽³⁾ Bu düzenlemeler ışığında, 'denetçiden, işini iyi yapmasını ve bulguları raporlamasının yanı sıra

1 GÜRDAL, Kadir, 'Muhasebe Dünyasından Haberler', Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 8, Ocak 2003, s. 146

2 AVDEEV, V., 'Rusya'da Denetim', www.audit-it.ru, 22.11.2002

3 PEKDEMİR, R. ve Lerzan AKÜN, 'Rusya Federasyonu'nda Muhasebe Uygulamaları İle Muhasebe-Denetim Mesleğinin Gelişmesi', Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s.72

hata yapanları yargılaması ve cezalandırması da istenmiştir. Bu nedenle o dönemlerde Rusya'da denetçilere 'jüri üyeleri muhasebeciler da denilmiştir.⁽⁴⁾ Oysa bağımsız muhasebe denetimi kavramı Ruslar için çok yenidir. Çünkü, çarlık döneminde bu denetime ihtiyaç duyulmazken, Sovyet Rusya'sı zamanlarında denetim yerine 'kontrol' veya 'revizyon' kavramları kullanılmıştır.

Bolşevik İhtilali (Ekim-1917) ile Çarlık dönemi sona ermiş ve Sovyetler Birliği dönemi başlamıştır. Aynı zamanda tüm işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kontrol eden kurumlar da resmen faaliyete geçmişler. Denetim, yetkili devlet kurumları (enstitüler) ile halkın oluşturduğu ve devletin resmi olarak kabul ettiği çeşitli sivil toplum örgütleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Özellikle de İkinci Dünya Savaşından sonra, merkezi devlet yönetiminin ekonomi üzerindeki aşırı gücü ve özel teşebbüsün yok denecek derecede az olması bu günün anlayışındaki bağımsız denetçilik mesleğinin oluşunu ve gelişimini olanaksız kılmıştır.

Devlet kuruluşları olan 'Yüksek İdari Kontrol Enstitülerinde', sektörlerle ve çeşitli konulara göre uzmanlaşmış kişilerin görev aldığı, karmaşık yapıya sahip ve kendi içinde rekabet eden birçok birim mevcuttur. Bu birimlerin incelemelerinde gizlilik ve açıklık kombine edilmiştir. Bunlar tarafından yapılan kontrolün amacı ve konusu şu şekilde özetlenebilir:

- İncelenen işletmenin tüm faaliyetleri denetlenebileceği gibi, özellikle öngörülen üretim ve satış planlarına ulaşmış olup olmadığını ve fiili durumu ile planlar arasında ortaya çıkan sapmaları saptamak. Diğer bir deyişle verimlilik kontrolü ve sapma analizleri yapmak.

- Yönetici ve çalışanlara zimmetli olan işletme mal varlıklarının fiziki sayımını yapmak ve eksikler için sorumluların cezalandırılmasını sağlamak.

- Kişisel tutum ve davranışlar da denetimin konusu olup, devlet ve parti ilke ve esasla-

rına uymayanların ilgili ceza mercilerine bildirmek.

3. YENİ EKONOMİK DÜZENDE DENETİMALANINDAKİ ÇALIŞMALAR

Rusya'da bağımsız denetim yapma ve bağımsız denetçilerden yararlanma eylemi Sovyetler Birliği döneminin sona ermesi ile meydana gelen ekonomik değişmelere paralel olarak sürekli yaygınlaşmakta ve gelişmektedir. Rusya'daki ilk denetim firmaları 1987 yılında 'İnaudit' şirketinin iştirakleri veya bağlı ortaklıkları olarak kurulmuştur. İlk başlarda sadece yabancı ortaklı veya yabancı firmalarla çalışan işletmelerin bağımsız denetimi söz konusu iken 'Denetim Faaliyetleri İle İlgili 2263 Sayılı Geçici Federal Kanunun' yayınlanması ile satış hasılatı veya aktif toplamı belli bir tutarın üzerinde olan Rus firmaları da denetlenme kapsamına alınmıştır.

Rusya'da denetim hizmetleri genelde dünyanın en büyük altı denetim firması tarafından sunulmaktadır: Deloitte & Touche, Ernst & Young, Artur Anderson, Price Waterhouse, Cooper & Lybrand, KPMG. Bu uluslararası denetim firmalarının dünyanın pek çok yerinde olduğu gibi Rusya'da da ortaklıkları ve şubeleri vardır. Bunlar her türlü danışmanlık ve denetim hizmetleri sunduğu gibi, bazı şubeleri uzmanlaşarak sadece denetimin belli alanlarında (vergi denetimi, sektörlerle göre denetim gibi) hizmet sunmaktadır.

Muhasebe denetimi kavramının ve bağımsız denetim mesleğinin Rusya'da çok yeni olması nedeniyle, denetim faaliyetinin gerek muhasebesiler gerekse diğer meslek grupları tarafından tam olarak anlaşılması ve kavranması oldukça uzun bir zaman almıştır. İnternet aracılığı ile 2000 yılında, yılın muhasebecisini seçmek için oluşturulan bir soru paketinin sonuçlarına göre, denetim konusunda uygulamacıların yanlış bilgilere cevap verdiği ortaya çıkmıştır. Bu yanlış yorumlar ve düzeltilmesi için yapılan açıklamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁽⁵⁾

4 AVDEEV, V., 'Rusya'da Denetim', www.audit-it.ru, 22.11.2002

5 KOROTKAYA, L., 'Denetim Ne Demek ve Denetçiler Ne Yapar?', www.audit-it.ru/ buxaudit/ 22.11.2002

- *Denetim kavramının niteliği:* Denetim kavramı, kontrol ve revizyon kavramlarından daha geniş anlam taşır. Çünkü denetimde sadece finansal sonuçların doğruluğunun sağlanması ile yetinilmez, yasal olanaklar çerçevesinde karın maksimizasyonunun sağlanması, verimliliğin artırılması ve giderlerin azaltılması için nelerin yapılması gerektiği konularında tavsiye ve önerilerde bulunulur. Kısaca denetim, yatırımcının riskini minimuma indirmesine yönelik bir faaliyettir.
- *Denetim faaliyetinin kapsamında:* Bağımsız denetim faaliyeti, önceden belirlenmiş kriterlere olan uygunluğun belirlenmesinin yanı sıra, denetlenen firmalara gerektiğinde danışmanlık hizmeti sunmak da denetimin faaliyet alanına dahildir.
- *Denetimin temel amacı:* Denetimin temel amacı, işletmelerdeki muhasebe kayıt ve raporlarının doğruluğunu ve ülkede yürürlükte olan yasalara uygunluğunu tespit etmektir. Muhasebe kayıt ve raporlarının doğruluğu deyiminden, bunlardan yaralanacak kişilerin işletme faaliyetlerinin sonuçları hakkında gerçek bilgiler edinmesi ve bunlara dayanarak doğru kararlar alması anlaşılmaktadır.
- *Muhasebe denetimi ile vergi denetimi farkı:* Vergi denetimi hesaplanan ve ödenen vergilerin tutarının doğruluğunu ve yasalara uygunluğunu araştırır ve hataların ortaya çıkması durumunda gerekli cezai müeyyideleri uygular. Oysa muhasebe denetiminin çok daha farklı amaçları vardır. Muhasebe denetimi, muhasebe sisteminin işleyişini inceler ve aksaklıklar varsa bun-

ları tespit edip giderilmesi için öneriler getirir ve yardımcı olur. İşletme hakkındaki görüşlerini raporlarda sunar ve böylece muhasebe sonuçlarına olan güveni artırır.

4. DENETİM FAALİYETİ İLE İLGİLİ ESAS FEDERAL KANUNUN GETİRDİKLERİ VE GEÇİCİ KANUNDAN FARKLARI

22 maddeden oluşan ‘Denetim Faaliyetleri ile İlgili 119 Sayılı Esas Federal Kanunu’ 7 Ağustos 2001 tarihinde kabul edilmiş, 9 Ağustos 2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış ve 9 Eylül 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. ‘Söz konusu kanunun hazırlanmasında Maliye Bakanlığı, denetim firmaları ve Rusya Merkez Bankası denetçi temsilcileri görev almışlar.’⁽⁶⁾

Bundan önceki dönemlerde Rusya’da denetim faaliyetlerinin kuralları, 22.12.93 tarihinde kabul edilen ‘Denetim Faaliyetleri ile İlgili 2263 Sayılı Geçici Federal Kanun’ ile belirlenmiştir. 119 Sayılı Esas Kanunun kabul edilmesi ile 2263 Sayılı Geçici Federal Kanun yürürlükten kalkmış ve denetim alanında Rusya Federasyonunda yeni bir dönem başlamıştır.

Her ne kadar, piyasa koşulları ekonomisinde denetimin oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda Geçici Kanunun önemli bir fonksiyonu oldu ise de, değişen ve daha da karmaşık hal alan denetim uygulamalarının ihtiyaçlarına cevap vermemesi nedeniyle bu kanun revize edilmiştir.

Denetim Faaliyetleri ile İlgili 119 Sayılı Esas Federal Kanunu (Esas Kanun) kabul edilmesiyle yapılan yenilikler ile 2263 Sayılı Geçici Federal Kanundaki (Geçici Kanun) düzenlemelere göre ortaya çıkan farklılıkları, Esas kanundaki maddeler itibarıyla aşağıdaki gibi özetlenebilir:

6 KRIKUNOV, A., ‘Rusya’da Denetimin Organize Edilmesindeki Anahtar Sorunlar: Gelecekle İlgili Perspektifler’ Finansovoy Gazete, 18.01.2001

a) 1.madde: Denetimin Tanımı ve Amacı

Bu maddede *Denetim*, 'kamu veya özel sektör yetkili kuruluşlarının sertifikalı bağımsız denetçileri tarafından gerçekleştirilen ve işletmelerin muhasebe kayıtları ile finansal raporlarını kontrol etmeye yönelik bir faaliyettir, şeklinde tanımlanmış ve Geçici Kanundaki tanıma kıyasla önemli bir farklılık taşımamaktadır

Esas Kanunda *Denetimin Amacı*, 'muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında gerekli kanıtları toplayarak görüş bildirmek ve bunların Rusya Federal kanunlarına uygunluğunu araştırmak' olarak tanımlanarak kapsamı genişletilmiştir. Oysa Geçici Kanunda denetimin amacı, muhasebe kayıt ve raporlarının kanunlara olan uygunluğunun araştırılması ve verilerin doğruluğunun teyit edilmesi şeklinde belirlenmiştir. Geçici Kanunda denetimin amacı, bağımsız muhasebe denetimi ile vergi denetimi arasındaki farklılık vurgulanmadan açıklanmıştır

Esas Kanunun bu maddesinde, Geçici Kanunda yer almayan, *denetim firmalarının sunacağı denetim ve danışmanlık hizmetleri (faaliyetleri)* de tek tek sayılmış ve bunların dışındaki alanlarda faaliyet göstermeleri yasaklanmıştır Bu faaliyetler şunlardır:

- İşletmedeki muhasebe sisteminin çalışması ile ilgili aksaklıkları tespit etmek, çözüm önerileri getirmek veya mevcut sistemin daha iyi çalışması için tavsiyelerde bulunmak, kısacası muhasebe danışmanlığı yapmak,
- Vergi danışmanlığı yapmak,
- İşletmenin finansal durumunu analiz ederek, finansman ve yatırım konusunda danışmanlık yapmak,
- İşletmenin idari yapısını inceleyerek, yeniden yapılanma konusunda yardımcı olmak,
- Hukuki danışmanlık yapmak, ayrıca talep edilmesi durumunda yargı or-

ganlarının önünde müşteri adına muhasebe, finansman, vergi vb alanlarda açıklamalar yapmak,

- Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında sağlıklı tutulması için yardımcı olmak ve bu alanda bilgi vermek,
- Firma değerinin tespit edilmesi, yatırımcı riskinin belirlenmesi ve diğer olası risk ve zararlar hakkında ilgililere bilgi vermek,
- Yatırım projelerinin oluşturulması ve yatırım planlarının hazırlanmasında yardımcı olmak,
- Pazar araştırmalarında yardımcı olmak,
- Muhasebe ve denetimdeki yenilikleri, bilgisayarla kayıt tutma konusundaki gelişmeleri araştırmak ve gerekirse bu konularda eğitim programları düzenlemek,
- İşletme faaliyetlerini ilgilendiren Rusya Federal Kanunlarını açıklamak ve yorumlamak, denetçi adaylarını için eğitici kurslar düzenlemek ve ders vermek,
- Denetim esnasında ortaya çıkabilecek her türlü diğer sorunların çözümlemesinde yardımcı olmak.

b) 2.madde: Denetim Faaliyeti ile İlgili Federal Kanun, Diğer Kanunlar ve Hukuki Düzenlemeler

Bu maddede, Esas Kanunla birlikte, denetimin konusunda bağlayıcılığı olan diğer kanun ve kanun hükmünde kararnamelere de uyulması gerektiği, fakat kanunlar arasında yorum farklılığı varsa, bu kanundaki düzenlemelerin esas alınacağı belirtilmektedir Burada Esas Kanun ile Geçici Kanun arasında bir farklılık yoktur.

c) 3.madde: Denetçinin Tanımı

Bu maddede *Denetçiler*, yetkili federal

organlar tarafından belirlenen mesleki ve ahlaki vasıflara sahip sertifika (diploma) almış şahıslar, olarak tanımlanmıştır. Bu tanım Geçici Kanundaki tanımından önemli bir farklılık göstermemektedir. Denetçiler, bir denetim firmasına bağlı olarak çalışabilecekleri gibi bağımsız bireyler olarak da faaliyette bulunabiliyorlar.

d) 4.madde: Denetim Firmalarının Yapısı

Esas Kanunda, denetim firmalarının en az beş ortak tarafından kurulması, çalışan denetçi ve diğer personelin en az %50'sinin sürekli Rusya'da ikamet eden Rusya Federasyonu vatandaşlarından oluşmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, firma yönetimin yabancı uyruklu şahıslar tarafından yapılması durumunda, çalış

şan kadronun en az % 75'ş Rusya topraklarında ikamet eden Rusya Federasyonu vatandaşlarından oluşmak zorunda olduğu da ilave edilmiştir. Böylece Esas Kanundaki açıklamalar Geçici Kanundan bu oranlar bakımından farklılık göstermiştir. Denetim firmaları sermaye şirketi olarak kurulmakla birlikte, halka açık anonim şirkete dönüşmeleri yasaktır.

e) 5.madde: Denetim Firmalarının ve Denetçilerin Hak ve Sorumlulukları

Geçici Kanunun 8 yıllık yürürlük süresince edinilen tecrübelerden hareketle, 119 Sayılı Kanunda gerek denetçilerin, gerekse denetlenen işletmelerin hak ve yükümlülükleri tek tek sayılmıştır.

Denetim Firmaların ve Bireysel Çalışan Denetçilerin	
Hakları	Sorumlulukları
<p>1. Denetimi ne şekilde yürüteceğini ve hangi yöntemleri kullanacağını belirlemek,</p> <p>2. İşletmenin tüm defterlerini ve belgelerini incelemek ve varlıkların fiziki kontrolünü yapmak,</p> <p>3. Denetim esnasında sözlü veya yazılı soru sormak ve aynı şekilde cevap istemek,</p> <p>4. Aşağıdaki durumlarda denetimden veya görüş bildirmekten vazgeçmek:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Denetimin sağlıklı yürütülmesi için gereken defter ve belgelerin ibraz edilmemesi veya varlıkların fiziki kontrolünün yapılmasının engellenmesi, - Gerek denetimin yürütülmesi gerekse görüş bildirime esnasında, denetçinin üzerinde gerçeğe uygun olmayan açıklamalar yaptırmaya yönelik baskıların olması. <p>5. Denetim sözleşmesinde belirtilen ve yürürlükteki kanunlara aykırı olmayan diğer tüm hakları kullanılmak</p>	<p>1. Denetimi, Esas Kanun ile Rusya Federasyonunun diğer kanunlarına uygun olarak yürütmek,</p> <p>2. Denetim sırasında denetlenen işletmeye denetimin yürütülmesi ve denetimle ilgili diğer tüm konularda açıklama yapmak, ayrıca Rusya Federasyonunun diğer kanunlarındaki denetimle ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi vermek,</p> <p>3. Denetim sözleşmesinde belirtilen sürelerle uyumak ve zamanında denetim raporunu yazıp işletmeye veya işletmenin tayin ettiği 3.kilere teslim etmek,</p> <p>4. Denetlenen işletmeye ait defter ve belgeleri muhafaza etmek, işletme sırlarını saklamak ve sadece yasalarda belirtilen durumlarda resmi organlara veya diğer kişilere işletme bilgilerini açıklamak,</p> <p>5. Denetim sözleşmesinde belirtilen ve yürürlükteki kanunlara aykırı olmayan diğer tüm sorumlulukları yerine getirmek</p>

f) 6.madde: Denetlenen İşletmelerin veya Onların Adına Denetim Sözleşmesi Düzenleyen ve/veya İmzalayanların Hak ve Sorumlulukları

Denetlenen İşletmelerin veya Onların Adına Denetim Sözleşmesini Düzenleyen ve/veya İmzalayanların	
Hakları	Sorumlulukları
<p>1. Denetim firmasından veya denetçiden, denetimin yürütülmesi ve denetimle ilgili Rusya Federasyonunun diğer konularında yer alan düzenlemeler hakkında bilgi istemek,</p> <p>2. Denetim firmasından veya denetçiden, denetim sözleşmesinde belirtilen sürelerle uyulmasını ve zamanında denetim raporunun yazılıp teslim edilmesini istemek,</p> <p>3. Denetim sözleşmesinde belirtilen ve yürürlükteki kanunlara aykırı olmayan diğer tüm hakları kullanılmak.</p>	<p>1. Zorunlu denetime tabi işletmeler yasalarda belirtilen şekilde ve sürelerde denetim firmaları ile denetim sözleşmesini düzenlemek ve imzalamak,</p> <p>2. Denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için elverişli ortam sağlamak, gerekli bilgi ve belgeleri gerek yazılı gerekse sözlü olarak sunmaktan kaçınmamak, gerekirse işletme ile ilgili olan işletme dışındaki 3.kişiler hakkında açıklamalar yapmak,</p> <p>3. Denetim alanını sınırlandıracak tutum ve davranışlarda bulunmamak,</p> <p>4. Denetim esnasında tespit edilen sorun ve yolsuzlukların raporlanmasını engellemeye çalışmak,</p> <p>5. Denetçi ödemelerini denetim sözleşmesinde belirtilen koşul ve sürelerle uygun olarak gerçekleştirmek,</p> <p>6. Denetim sözleşmesinde belirtilen ve yürürlükteki kanunlara aykırı olmayan diğer tüm sorumlulukları yerine getirmek.</p>

g) 7.madde: Zorunlu Denetime Tabi İşletmeler

Geçici kanunda, zorunlu denetimin hangi durumlarda ve hangi işletmelere yapılacağı konusu 129 Sayılı Muhasebe Meslek Kanunu ile diğer ilgili kanun veya kanun hükmünde kararnamelere atıfta bulunarak açıklanmıştır Dolayısıyla bu uygulama, ilgili kanun maddesinin veya kararnamenin değişmesi veya yürürlükten kaldırılması gibi durumlar beraberinde sorunlar getirmiştir. Bu nedenle Esas kanunda hangi işletmelere hangi durumlarda zorunlu denetim yapılacağı konusuna, bunların tek tek sayılması yoluyla çözüm getirilmiştir. Bunlar:

- Halka Açık Anonim Şirketler,
- Kredi ve finans kuruluşları, Sigorta işlet-

meleri, Yatırım ve finans danışmanlığı yapan Aracı kurumlar, Devlet Bütçesinden finanse edilmeyen Kamu kuruluşları, Mal ve Para Borsaları, Döviz büroları,

- Hukuki statüsü ne olursa olsun, bir yıllık hasılatı o yıl için tespit edilen asgari ücretin 500.000 katı ve üzeri veya aktif toplamı o yıl için tespit edilen asgari ücretin 200.000 katı ve üzeri olan işletmeler,
- Yukarıdaki maddede belirtilen sınırların üzerinde olan vakıf, dernek gibi sosyal amaçlı kurulan kurumların ticari işletmeleri,
- Ülkenin diğer Federal Kanunlarında belirtilen durumlara uygun olan işletmeler,

Ayrıca, esas sermayesinin %25'i ve üzeri devlete ait olan işletmelerde, zorunlu denetimi gerçekleştirecek firmaların, denetim yapma hakkını ihaleye katılma yoluyla elde etmeleri gerekir. Yine aynı maddeye, herhangi bir denetim firmasına bağlı olmaksızın bireysel çalışan sertifikalı denetçilerin zorunlu denetimi gerçekleştirme hakkının olmadığı da ilave edilmiştir. Dolayısıyla, maddeye konan bu paragraf ile Rusya'da zorunlu bağımsız denetime verilen önem bir kez daha vurgulanmıştır.

Rusya'da denetim süresinin ilke olarak 45 günlük süreyi geçmemesi gerektiği gibi bir yaygın kanı vardır⁽⁷⁾

h) 8.madde: Denetçinin Sır Saklama İlkesi

Her ne kadar Geçici Kanunda bu ilkenin açıklamasına ve önemine yer verilmişse de uygulamada bu konuda ciddi sorunlar yaşanmıştır. Bu nedenle Esas Kanunda bu ilkenin ihlali sayılacak durumlar ve denetlenen işletmelerin hakları açıklanmış, ayrıca maddi/ manevi tazminat tutarları da yükseltilmiştir. Bununla birlikte 'Denetim Standartlarının' önemi bir daha gündeme getirilmiş ve kurulan bir komisyon 26.12.1996 tarihinde kabul edilen 10 denetim standardını yeniden gözden geçirmiştir. Çalışmanın sonucunda denetim standartlarının sayısı 14'e çıkarılmıştır 'Fakat standartların uygulanması ile ilgili yasal bir yaptırım olmadığı için bunlara ne derece uyulduğunun kontrolü çok zordur.'⁽⁸⁾

Bu sıkıntıyı gidermek için 2002 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan 'Denetim Standartları Reform Komisyonu' Geçici Kanunun yürürlükte olduğu dönemlerde kabul edilen Rusya denetim standartlarının, uluslararası denetim standartları ile uyumlaştırılması için çalışmalara başlamıştır. Maliye Bakanlığı denetim standartlarına uyulmasını zorunlu tutarsa, Rusya, bağımsız denetim alanında önemli bir adım daha atmış olacaktır.

i) 9.madde: Denetim Standartları

Kanunun bu maddesinde, denetim standartlarının denetimin konusunda uzman denetçiler tarafından, iyi bir şekilde organize edilmesi, sağlıklı olarak yürütülmesi ve gerçeğe uygun sonuçlar vermesi için uyulması gereken ilkeler olarak tanımlanmıştır. Standartlar üç grupta toplanmaktadır: *birinci grup* denetim işleminin yürütülmesine ilişkin standartlar, *ikinci grup* denetçilerin mesleki eğitim ve yeteneğine ilişkin standartlar ve *üçüncü grup* denetim firmalarının yapısına ilişkin standartlardır.

Rusya'da Geçici Kanunun yürürlükte olduğu dönemde kabul edilen ve Esas Kanunda da kabul edilen 14 denetim standardı vardır. Bunlar:

1 No'lu Denetim Standardı 'Denetimin Planlanması'

2 No'lu Denetim Standardı 'Denetimde Kullanılan Belgeler – Çalışma Kağıtları'

3 No'lu Denetim Standardı 'Denetim Kanıtları'

4 No'lu Denetim Standardı 'İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe Sistemini'

5 No lu Denetim Standardı 'Denetim Teknikleri'

6 No'lu Denetim Standardı 'Muhasebe Defterlerinin ve Belgelerin İncelenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar'

7 No'lu Denetim Standardı 'Yürütülen Denetim Çalışması Hakkında İşletme Yöneticilerinin Bilgilendirilmesi'

8 No lu Denetim Standardı 'Denetim Sözleşmesi'

9 No'lu Denetim Standardı 'Denetimde Uzman Görüşü Almak'

10 No'lu Denetim Standardı 'Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar ve Bunların Denetim Raporlarına Yansıtılması'

7 KRIKUNOV, A., 'Adım adım', Finansovoy Gazete, 04.07.2002

8 KRIKUNOV, A., 'Denetim Faaliyetleri ile İlgili Federal Kanun Hakkında', 'Finansovoy Gazete', 03.10.2001

11 No'lu Denetim Standardı 'Denetim Raporları'

12 No'lu Denetim Standardı 'İştirak ve Bağlı Ortaklık İşlemlerinin İncelenmesi'

13 No'lu Denetim Standardı 'Denetim Hizmetleri ve Bunların Talep Edilmesi'

14 No'lu Denetim Standardı 'Müşteri İşletmenin Yöneticileriyle İlgili İlişkiler ve Mesleki Etik'.

Söz konusu standartların uygulanması için, yukarıda da belirtildiği gibi hukuki bir yapının olması gerekir Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan 'Denetim Standartları Reform Komisyonu' mevcut denetim standartlarını inceledikten sonra uluslararası alandaki çalışmalarla uyum bakımından standartların revize edilmesi gerektiği kararına varmıştır Bu amaçla ilk standartlar paketi hazırlanmış, standartlar taslak metinleri hazırlanmıştır İlgililerin bunlar hakkındaki görüşleri alındıktan sonra kesin metinler yayımlanacaktır Söz konusu taslak denetim standartlarının başlıkları aşağıdaki gibidir.⁽⁹⁾

1. Denetim Amaçları ve Temel İlkeleri
2. Denetimde Kullanılan Belgeler
3. Denetimin Planlanması
4. Denetimde Gerçeğe Uygunluk
5. Denetim Kanıtları
6. Denetim Raporlarının Hazırlanması
7. İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Risk ve Getirilerin Değerlendirilmesi
8. Denetim Kalitesinin Kontrolü
9. İştirak ve Bağlı Ortaklık İlişkilerinin Denetimi
10. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetimi
11. Denetime Ara Verilmesini Gerektiren Durumlar

12. Denetçilerin Mesleki Eğitimi

j) 10.madde: Denetim Raporları

Bu kanunda 'denetim raporları, denetim standartlarında belirlenen şekli ve içerik şartlarına uygun olarak hazırlanan ve sunulan, işletmenin muhasebe kayıt ve raporlarının doğruluğu, muhasebe ilkelerine ve yürürlükteki kanunlara uygunluğu hakkında denetçi görüşü içeren resmi belgelerdir şeklinde tanımlanmıştır Bu tanımın Geçici Kanundaki tanımdan farkı denetim raporlarının hazırlanmasında ve sunulmasında ulusal denetim standartlarının esas alınacağı'nın belirtilmesidir ki bu da standartların uygulanması için hukuken getirilen bir zorunluluktur

k) 11.madde: Sahte veya Gerçeğe Uygun Olamayan Denetim Raporları

Geçici Kanunda bu konu ile ilgili herhangi bir açıklama mevcut değildir Ancak denetim kalitesinin ve denetçi sorumluluğunun yükseltilmesi açısından böyle bir maddenin Esas Kanuna eklenmesinin önemi büyüktür. Söz konusu maddede sahte veya gerçeğe uygun olmayan denetim raporu şu şekilde tanımlanmıştır: 'Fillen denetim faaliyetini gerçekleştirmeden hazırlanan veya filli denetim sonuçlarına ve işletmenin gerçek durumuna uygun olmayan denetim raporlarına gerçeğe uygun olmayan veya sahte denetim raporu denir.'

Yine bu maddede sahte veya gerçeğe uygun olmayan rapor düzenleyen denetçilere ve onaylayan firmalara federal kanunlarda belirtilen cezaların uygulanacağı açıklanmış, meslekten geçici veya kesin men edilme ve/veya hapis cezası gibi ağır cezalara da yer verilmiştir

Bağımsız denetçi raporlarındaki görüşlerin denetlenen işletme ile ilgili gerçekleri yansıtmaması sadece ortaklar rakipler, potansiyel yatırımcılar borç verenler vb için değil, devlet için de çok önemlidir. Çünkü, Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen vergi denetimlerinde, gerektiğinde bağımsız muhasebe denetimindeki sonuçlar kullanılmaktadır

9 KRIKUNOV, A., 'Adım, Adım', Finansovoy Gazete, 04.07.2002

l) 12.madde: Denetçi ve Denetim Firmalarının Denetlenen İşletmeden Bağımsız Kişi ve Kuruluşlar Olma Zorunluluğu ve 13.madde: Zorunlu Denetimde Sorumluluk Riski Sigortası

Bu madde Geçici Kanunda olduğu gibi, işletme ortakları, yöneticileri ve çalışanları ile bunların birinci dereceden akrabalarının o işletmeye zorunlu denetim yapamayacakları belirtilmiştir. Ayrıca, denetlenen işletme ile denetçi firma arasında iştirak veya bağlı ortaklık şeklinde bir ilişkisi varsa, zorunlu denetim söz konusu denetim firması tarafından gerçekleştirilemez. Bunun yanı sıra denetim üst üste 3 yıl aynı denetçi firma veya bireysel çalışan denetçi tarafından gerçekleştirildiyse, 4.yıl denetlenen işletme denetim firmasını veya denetçisini değiştirmek zorundadır. Esas Kanuna Geçici Kanundan farklı olarak tamamen yeni olan 13.madde ilave edilmiş ve denetçi firmanın, denetim esnasında sorumluluklarını yerine getirememe riskine karşılık 'denetim sigortası' yaptırmış olma mecburiyeti getirilmiş, aksi taktirde zorunlu denetime başlanamaz.

m) 14.madde: Denetim Firmaları ile Bireysel Çalışan Denetçilerin Faaliyetlerinin Kalitesinin Kontrolü

Bu maddede, kaliteli bir denetimden bahsetmek için denetim standartlarında belirtilen ilke ve normlara uyulmak zorunda olduğunun altı çizilmiştir. Özellikle denetlenen işletmenin iç kontrol sistemin sağlıklı çalışması konusunda denetim standartlarında geniş açıklamalar mevcuttur.

Denetim çalışmasının kalite kontrolü, Denetim Üst Kurulu, Denetçiler Odası veya yasal olarak atanan bir kamu denetçisi tarafından tesadüfi veya şikayet üzere belirlenecek denetçilere yapılacağı belirtilmektedir.

Kalite kontrolü esnasında tespit edilen sapma ve olumsuzluklar rapor edilir ve suçlular hakkında Federal Kanunlara belirtilen cezalar uygulanır. Bu cezalar ağır para ya da meslekten geçici veya kesin men şeklinde ağırlaştırılmıştır.

n) 15.madde: Denetçi Belgesinin (Sertifikasının) Elde Edilmesi

Bu konuda Geçici Kanun ile Esas Kanun arasında önemli bir farklılık yoktur Bağımsız denetçi olabilmenin temel koşulu Rusya Federasyonu Devlet Üniversitelerinin Ekonomi veya Hukuk Fakültelerinden mezun olmak ve alanında en az 3 yıl süre ile staj yapmış olmaktır.

Bu koşulları sağlayan kişiler, yasalarda belirtilen sınavlarda başarılı olduktan sonra denetçi belgesine sahip olurlar. Denetçi belgesini alan kişiler, devletin resmi eğitim organları tarafından her yıl düzenlenen mesleki kaliteyi ve eğitimi yükseltmeye yönelik kurslara katılmak zorundadır.

17 Mayıs 2002'de Maliye Bakanlığınca onaylanan bir karara göre her denetçi 4 alanda düzenlenen 40 saatlik kurslardan birine yılda bir kez katılmak zorundadır. Bu kurslar: (1) Genel Denetim, (2) Borsa ve Bütçedışı Fonların Denetimi, (3) Sigorta İşletmelerinin Denetimi ve (4) Banka ve Finans Kuruluşlarının Denetimi, alanındadır.

o) 16.madde: Denetçi Belgesinin (Sertifikasının) İptal Edilmesini Gerektiren Durumlar

Bu konuya Geçici Kanununda yer verilmiştir. Esas Kanununda aşağıda belirtilen durumlarda denetçi belgesi iptal edilmektedir:

1. Belgenin elde edilebilmesi için sahte üniversite mezuniyet diploması ve/veya staj belgesinin kullanılması,
2. Yasalarda belirtilen usulsüzlüklerin yapılması durumunda geçici süre ile belgenin geçersiz kılınması,
3. 'Sır Saklama' ve 'Denetçinin İşletme Dışındaki Bir Kişi Olma Zorunluluğu' maddelerinin ihlal edilmiş olması,
4. Rusya Federal Kanunlarında ve Denetim Standartlarında belirtilen ve denetçiler aç-

sından uyulması zorunlu olan diğer maddelere uyulmamış olması,

5. Sahte Denetim Raporunun düzenlenmiş olması,

6. İki takvim yılı üst üste denetçinin hiç bir denetime katılmamış olması,

7. Mesleki eğitim ve kaliteyi yükseltme kurs veya programlarına katılmaması.

Kanunun bu maddesinde, denetçi belgesinin ilgili mahkeme kararı ile iptal edilebileceği ve üç aylık süre içinde denetçinin bir üst mahkemeye temyiz davası açabileceği de belirtilmektedir. Ayrıca, sahte belge kullandığı için (1.bent) veya denetim standartlarını ihlal ettiği için (3.ve5.bent) belgesi iptal edilen kişiler 3 yıllık süre içinde tekrar belge almak için başvuramazlar ve denetçilik yapamazlar.

p) 17.madde: Denetim Yetki Belgelerinin Tasdik Edilmesi

Bu maddede denetim yapma hakkına sahip işletmelerin ‘Çeşitli Faaliyetlerle İlgili Hakların Korunması’ kanunu gereğince, ilgili yasal organlara başvurarak belgesini tasdik ettirmesi gerektiği, ancak o zaman fiilen denetim yapabileceği belirtilmektedir. Bu maddeden hareketle banka murakıbyı olabilmenin yasal koşulları da revize edilmektedir.

4 Nisan 2002 tarihinde yürürlüğe giren ‘Denetim Faaliyetleri Lisanslama Hakkında Kararname’ ile her 5 yılda bir denetim yetki belgeleri Maliye Bakanlığının ilgili biriminde yenilenmez zorundadır.

q) 18.madde: Denetimle İlgili Düzenlemelerin Devlet Tarafından Kabul Edilmesi ve Onaylanması

Bu maddede, denetimle ilgili aşağıdaki konularla ait düzenlemelerin Rusya Federasyonu Hükümeti tarafından kabul edilmesi ve onaylanması gerektiği ifade edilmektedir Bunlar:

- Denetim Faaliyeti ile ilgili tüm kanunlar,
- Denetim Standartları,

- Denetçi Belgesinin Alınması ve Denetçilik Hakkının Onaylanması Prosedürü,
- Denetim Firmalarının ve Denetçilerin kanun ve standartlarla belirlenen ilke ve kuralara uygunluğunun kontrolü,
- Denetim firmalarının muhasebesi ve vergilendirilmesi,
- Denetimde ödenecek denetçilik ücretleri tarifelerinin oluşturulması,
- Mesleki eğitim ve kalite ile ilgili kurs ve programları ayarlama ve katılımı takip etme,
- Denetim Üst Kurulunun ve Denetçiler Odalarının kurulması ve yönetilmesi ile ilgili yasal zeminin oluşturulması,
- Denetçilik belgesinin ve denetçilik haklarının geri alınmasını gerektirecek durumların ve geri alma usulünün belirlenmesi.

06.02.2002 tarihinde kabul edilen 80 No’lu ‘Rusya Federasyonunda Denetim Faaliyetlerinin Devlet Tarafından Düzenlenmesi Hakkında Kararname’ ile denetim faaliyetlerini düzenleme ve kontrol etme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir

r) 19.madde: Denetim Üst Kurulu

Geçici Kanundan farklı olarak, Esas Kanunda Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren ve yetkileri federal kanunla belirlenen Denetim Üst Kurulunun oluşturulması öngörülmüştür. Söz konusu kurul, denetim alanında faaliyet gösteren denetçilerin çözemedikleri sorunlar hakkında görüş bildirmek ve çalışmalar hakkında rapor istemek, faaliyetlerini kontrol etmek gibi görevleri üstlenmiştir.

Denetim Üst Kurulun üyeleri banka denetçileri, kamu denetçileri, ilgili yürütme organlarının ve zorunlu denetime tabi işletmelerin temsilcileri ile %51’den az olmamak koşuluyla bağımsız denetçilerden oluşmaktadır Bu kişilerin kurul üyelerinin kabul edilmesi için denetim meslek örgütleri yetkilileri, denetim alanında

çalışan üniversite hocaları ve devletin ilgili yürütme organları tarafından verilen referanslarının olması gerekir

Ayrıca yine bu maddede Denetim Üst Kurulunun temel görevleri ve yetkileri de tanımlanmıştır:

- Denetçilerin ve denetim firmalarının, Rusya Federal Kanunları veya diğer yasal düzenlemelerle bağımsız denetim alanında getirilen yaptırımlara uyup uymadıklarını kontrol etmek için denetimle ilgili tüm belgeleri incelemek,
- Denetim standartlarını belli aralıklarla gelişen yeni ihtiyaçlara göre revize edilmesini ve yenilenen standartların yasal olarak kabul edilmesini sağlamak,
- Görevlerini ihmal eden veya tam olarak yerine getirmeyen denetçi ve denetim firmaları hakkında soruşturma açmak ve önemli kusurlar bulunması durumunda ilgililerin yargılanmasını sağlamak,
- Denetim Üst Kurulu Tüzüğü ile belirlenecek denetimle ilgili konularda denetçilere ve denetim firmalarına görüş bildirmek, yenilikler hakkında bilgi aktarmak vb. faaliyetler yapmak.

Esas Kanundaki düzenlemeler çerçevesinde, 3.06.02 tarih ve 47 No'lu karar ile Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışacak 'Denetim Üst Kurulu' kurulmuş ve aktif olarak göreve başlamıştır. Denetim standartlarının revize edilmesi çalışmalarında aktif olarak görev almak, denetim kalitesini kontrol etmek ve denetim alanında yeniliklerin takip edilmesi ve Rusya koşullarına uyarlanması konusunda bu Kurula geniş yetkiler verilmiştir.

s) 20.madde: Denetçiler Odaları

Denetçilik mesleğinin prestijinin korunması ve gerek ülke içinde gerekse ülke dışında denetçilere olan saygınlığın artması için denetimin faaliyetinin kalitesi ve verimliliği ile bu niteliklerin tespit edilebilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle Geçici Kanundan farklı

olarak Esas Kanunda tüm denetçilerin ve denetim firmalarının bir meslek örgütü çatısı altında toplanılması önerilmektedir. Bu nedenle Rusya'da Denetçiler Odası kurulması gerekmektedir. Bunun için en az 1000 denetçi veya 100 denetim firmasının başvuruda bulunması gerekir. Ayrıca meslek mensuplarının haklarının korunması, Rusya'da ve dünyadaki yenilikler hakkında seminer, sempozyum ve paneller düzenleyerek denetçilerin mesleki eğitim ve deneyim düzeyinin yükseltilmesi, denetçilerin denetim standartlarına ve ilgili federal kanunlara uyulup uymadığının takip edilmesi, bağımsız denetçilik belgelerinin verilmesi ve belli aralıklarla yenilenmesinin takibi, denetimin yürütülmesi esnasında karşılaşılabilecek sorunlara çözümler önerilmesi Denetçiler Odasının başlıca görevleri arasında yer aldığı da bu maddede belirtilmektedir.

Böyle bir meslek örgütünün kurulması, denetçi ile denetlenen işletme arasında ilişkilerin düzenlenmesi, denetimin odaya bağlı bir denetim firması tarafından yürütülmesinin verdiği güven, mesleğe yeni katılacaklara staj yapma imkanının sağlanması bakımından da çok önemlidir.

Rusya Federasyonu Kanunlarına uygun olarak kurulmuş denetim firmaları ile bunlara bağlı olarak çalışan belgeli (sertifikalı) denetçiler sadece bir Denetçiler Odasına üye olabilirler.

Kanunun bu maddesinde Denetçiler Odasının denetçi lisanslarının verilmesi, yenilenmesi ve geçici veya kesin olarak iptal edilmesi konusundaki düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu yönü ile Denetçiler Odasının hakları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Denetçilik diploma verme ile ilgili sınav komisyonunda aktif olarak görev almak,
- Denetçilik diploması almaya yönelik eğitim programları ve kurslar hazırlamak ve yürütmek,
- Gerek kendi inisiyatifi ile gerekse ilgili devlet organları veya Denetim Üst Kurulunun istemesi durumunda, üyelerinin çalışmalarını takip ve kontrol etmek,

- Kontrol esnasında tespit edilen aksaklıklar ve bunları yapanlar hakkında suç duyurusunda bulunmak,
- Denetçilik Diploması almaya hak kazananların diploma alma başvurularını kabul etmek ve ilgili federal organlara iletmek,
- Denetçilik diploması geçici süre ile veya kesin olarak iptal edilenleri ilgili federal organlara bildirmek,
- Geçici süre ile alınan denetçilik diplomalarının geri alınması için üyeleri adına ilgili devlet organlarına başvurmak,
- Denetim faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili düzenlemeleri Denetim Üst Kurulu ile birlikte belirlemek,
- Denetçilik mesleğinin ve bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişmesini sağlayacak girişimlerde bulunmak,
- Üyelerinin haklarını mahkemelerde veya diğer kamu organları önünde savunmak ve korumak,
- Mesleki dergi, gazete, bülten vb yayınlar yapmak,
- Uluslararası arenada üyelerini temsil etmek,
- Federal Kanunlara aykırı olmamak şartıyla denetimle ilgili diğer her türlü faaliyetlerde bulunmak.

Denetçilik diploması iptal edilen denetçiler veya denetim yapma faaliyeti yasaklanan firmaların üyeliği iptal edilmekte ve kesin olarak iptal edilenler hiçbir suretle, geçici olarak iptal edilenler ise iptal süresince ya da en fazla 3 yıllık süre ile herhangi bir denetçi odasına tekrar kaydolamayacakları da yine bu maddede açıklanmıştır.

29.04.2002 tarih ve 38 No'lu karar ile Denetçiler Odalarının organize edilmesi ve faaliyet geçmesi için geçici düzenlemeler getirilmiştir. Odalara özellikle denetçilik sertifikaları-

nın ve denetim yapma yetki belgelerinin alınması ile ilgili prosedürün yürütülmesi, sınavların düzenlenmesi, belgelerin geri alınması ve denetim kalitesinin kontrol edilmesi konusunda geniş yetkiler tanınmıştır.

t) 21.madde: Cezalar

Bu maddede Esas Kanundaki düzenlemelere uyulmaması durumunda uygulanacak cezalara yer verilmiştir. Burada özellikle diploması olmadan çalışan denetçiler, bunları çalıştıran firmalar ile denetim ilkelerini ihlal ettiklerinden dolayı denetlenen işletmeleri maddi – manevi zarara uğratan denetçiler ve denetim firmaları hakkındaki cezalar Geçici Kanuna kıyasla yükseltilmiştir. Belgesi olmadan denetim yapanlara Rusya Federal Kanunlarına göre belirlenen ve o tarihte geçerli olan asgari ücretin 100 katı ile 300 katı arasında para cezası öngörülmektedir. Denetimin usulüne uygun olmadan yürütülmesinden dolayı denetlenen işletmenin zarar görmesi durumunda, denetçilere veya denetim firmasında asgari ücretin 500 katı ile 1000 katı arasında para cezası belirlenmiştir.

u) 22.madde: Yürürlük Tarihi

Bu maddede, kanunun Resmi Gazetede yayımlanmasından 1 ay sonra yürürlüğe gireceği ve 3 aylık süre içinde belgelerinde eksiklik veya düzensizlik olan kişi ve kuruluşların bunları tamamlaması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla 9Aralık 2001'den itibaren denetim firmaları ve bireysel çalışan denetçiler için bu kanunun uyulması zorunludur.

5. SONUÇ

Denetimde, gelişmiş ülkelerin deneyimlerinden yararlanarak büyük ölçüde ilerleme kaydeden Rusya, bu alandaki çalışmalarını düzenli ve sürekli bir şekilde sürdürmektedir. Ülkede denetim konusunda yapılanları ve yapılmakta olanlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Denetim Faaliyetleri İle İlgili Geçici Federal Kanun yürürlükten kaldırılarak, Denetim Faaliyetleri İle Esas Federal kanun kabul edilmiştir.

- Denetçi Sertifikalarının ve Denetim Yapma Yetki Belgesinin verilmesi ve alınması ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir.
- Denetçilerin eğitim kalitesini yükseltmek için her yıl katılması zorunlu olan kurslar düzenlenmektedir.
- Maliye Bakanlığına bağlı Denetim Üst Kurulu kurulmuştur.
- Meslek mensuplarının öğütlenmesi sağlanmış ve Denetçiler Odaları kurulmuştur
- Denetim yapma hakkı vermek, standartları tespit etmek ve onaylamak yetkisi bağımsız bir kuruluşa değil, Maliye Bakanlığına verilmiştir.
- Denetim standartlarının revize edilmesi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlaştırılması için oluşturulan komisyon çalışmalarına devam etmektedir. Bu komisyon toplam 12 adet olan standartların ilk altısının

taslak metinlerini görüş almak üzere ilgililere gönderilmiştir. Çok yakın bir tarihte uygulamaya geçmesi beklenmektedir.

- Yayımlanacak yeni standartların Maliye Bakanlığına da kabul edilmesi ve uygulanmasının zorunlu tutulması beklenmektedir

Son dönemlerde özellikle, mesleğin kalitesi ve meslek eğitimi konuları üzerinde durulmakta ve denetçilere olan güvenin artması için her yıl denetçiler, Denetçi Odaları ve Denetim Üst Kurulu temsilcileri tarafından veya kamu kesimi görevlilerince kontrol edilmektedir. Örneğin 2001 yılında toplam 8197 kayıtlı denetim firmasının 957 denetim faaliyeti kontrol edilmiştir.⁽¹⁰⁾ Ayrıca denetim konusunda banka denetçilerin tecrübelerinden de faydalanmaktadır. Rusya'da denetim standartlarının yasal olarak kabul edilmesi durumunda, bağımsız denetim mesleğinin iyi yürütülmesi için olması gereken tüm temel unsurlar sağlanmış olacaktır

KAYNAKÇA

Avdeev, V., 'Rusya'da Denetim', (www.audit-it.ru/pravoaudit/ 22.11.2002)

Çaldağ, Yurdakul., Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, 3.Baskı, TÜRMOB Yayınları – 215, Ankara 2003

Gürdal, Kadir., 'Muhasebe Dünyasından Haberler', Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 8, Ocak 2003

Kaval, Hasan., Muhasebe Denetimi, Akademik Yayıncılık, Ankara 2003

Korotkaya, L., 'Denetim Ne Demek ve Denetçiler Ne Yapar?', (www.audit-it.ru/buxaudit/ 22.11.2002)

Krikunov, A., 'Adım Adım', Finansovoy Gazete, 04.07.2002

Krikunov, A., 'Denetim Faaliyetleri İle İlgili Kanun Hakkında', Finansovoy Gazete, 03.10.2001

Krikunov, A., 'Rusya'da Denetimin Organize Edilmesindeki Anahtar Sorunlar: Gelecekle İlgili Perspektifler' Finansovoy Gazete, 18.01.2001

Pekdemir, R. Ve F. L. Kavut Akgün., 'Rusya Federasyonunda Muhasebe Uygulamaları İle Muhasebe – Denetim Mesleğinin Gelişimi', *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, Eylül 1999, s.61-79

Rusya Denetim Standartları (www.audit.ru) 06.10.2003

119 Sayılı Denetim Faaliyetleri İle İlgili Rusya Federasyonu Esas Federal Kanunu

2263 Sayılı Denetim Faaliyetleri İle İlgili Rusya Federasyonu Geçici Federal Kanunu

10 KRIKUNOV, A., 'Adım Adım', Finansovoy Gazete, 04.07.2002