



**T.C.**  
**NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ**  
**UYGULAMALARININ DÜNYA VE TÜRKİYE AÇISINDAN**  
**KARŞILAŞTIRILMASI: BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI**  
**ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Tuba GÜLÇEK

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

NEVŞEHİR  
Aralık 2016





**T.C.  
NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ  
UYGULAMALARININ DÜNYA VE TÜRKİYE AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRILMASI: BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI  
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Tuba GÜLÇEK

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

NEVŞEHİR  
Aralık 2016

## BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.



**Tezi Hazırlayan**

Tuba GÜLÇEK

## TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK

“Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi Uygulamalarının Türkiye ve Dünya Geneli Açısından Karşılaştırılması: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma” adlı Yüksek Lisans / Doktora tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzu’na uygun olarak hazırlanmıştır.



**Tezi Hazırlayan**

Tuba GÜLÇEK



**Danışman**

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ



**İşletme Ana Bilim Dalı Başkanı**

Prof. Dr. Şevki ÖZGENER

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ danışmanlığında Tuba GÜLÇEK tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi Uygulamalarının Dünya ve Türkiye Açısından Karşılaştırılması: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

23/12/2016

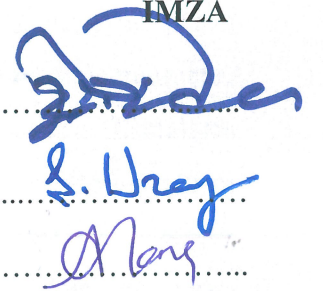
### JÜRİ

Üye : Prof. Dr. Emir ERDEN

Üye: Prof. Dr. Şaban UZAY

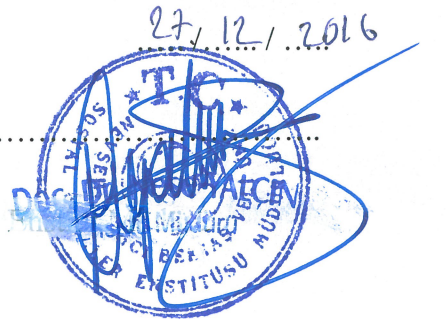
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

İMZA



### ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 27 / 12 / 2016 tarih ve 2016.61.963 sayılı Kararı ile onaylanmıştır.

27 / 12 / 2016  


**BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ UYGULAMALARININ  
TÜRKİYE VE DÜNYA GENELİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI:  
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Tuba GÜLÇEK**

**Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana  
Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Aralık 2016**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**ÖZET**

Yakın geçmişte, bazı önemli şirketlerin muhasebe skandalları dünyada denetimin bakış açısını değiştirmiştir. Yatırımcıları koruma ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak için bağımsız denetimin gözetimi önemli bir hale gelmiştir. Dünyada yaşanan muhasebe denetimi ile ilgili skandallar sonucu firmaların sundukları bilgilere ve bu firmaları inceleyen bağımsız denetim şirketlerine güven sarsılmıştır. Finansal raporlamaya olan güven kaybı birçok ülkede çeşitli ölçülerde gerçekleşmiştir. Bu güveni yeniden sağlayabilmek amacıyla dünyada yasal düzenlemelere gidilmiş ve bağımsız denetimin güvenilirliği, kalitesini sağlamak amacıyla ilgili kurumlar oluşturulmuştur. 2002 yılında ABD’de Sarbanes Oxley Yasası (SOA) çıkarılmış ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur, İngiltere’de Şirketler Yasası ve Muhasebecilik Mesleki Gözetim Kurulu (POBA), Avrupa’da direktifler düzenlenmiş, Türkiye’de ise yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen, idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) kurulmuştur. Tezin amacı, bağımsız denetim kavramını açıklamak, denetimin gözetimi alanında dünyada ve Türkiye’de çıkarılan kanunları, oluşturulan kurumların yapısını, çalışma esaslarını, faaliyetlerini, önemlerini, özelliklerini incelemektir. Söz konusu denetim alanıyla alakalı ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler ve kurumlar arasındaki benzerlik ve farklılıklar, ilişkilendirilerek açıklanmaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu' nun listesinde yer alan bağımsız denetim firmaları üzerinde ankete dayalı bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim faaliyetine yönelik bağımsız denetim kuruluşlarının bakış açısı tespit edilmeye çalışılmış ve bağımsız denetimde kurumun rolü hakkında bir değerlendirme yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Denetim Standartları, Kamu Gözetim Kurulu





**INDEPENDENT AUDITING PUBLIC OVERSIGHT OF APPLICATION IN  
TERMS OF TURKEY AND THE WORLD WIDE COMPARISON: A STUDY  
ON THE INDEPENDENT AUDITORS**

**Tuba GÜLÇEK**

**Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Institute of Social Sciences, Department  
Business, M.A. / M.B.A. vb. / Ph. D, December, 2016**

**Advisor: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**ABSTRACT**

In the recent past, some of the major companies' accounting scandals have changed supervision's point of view in the world. In order to protect investments and ensure the reliability of financial accounts, observance of independent audit has become important. As a result of scandals which were about accounting control and were experienced, trusts to the information the companies gave and supervisors who inspected these companies has been lost. Loss of trust to financial reporting has taken place in varying degrees in several countries. To regain that confidence and reliability, some legislative regulations have been applied for and some relevant institutions have been established. In 2002 in the USA, Sarbanes Oxley (SOA) was introduced and Public Company Oversight Board (PCAOB) was founded. In England, the Company Law and Professional Oversight Board for Accountancy (POBA) were established and in Europe the instructions were reorganized. Besides them, In Turkey, the public authority which was projected according to Turkish commercial code was founded. The purpose of this research is to examine independent supervisions, laws introduced within these supervisors' knowledge, the structure of the foundations and fact of working, acting, importance and features. National and international regulations which are related to the area of supervision mentioned, and also similarities and differences among the foundations have been explained by linked to one another.

The research which depends on questionnaires was done on the independent audit companies that took part in the list of The Public Oversight Authority. In this research, independent supervisors' point of view on observance activities of the Public Oversight Authority, the tasks of the foundations and the role of the authority on those independent supervisors have been evaluated.

**Key Words:** Independent Auditing, Auditing Standards, Public Oversight Board



## İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK .....	iv
TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK .....	v
KABUL VE ONAY SAYFASI .....	vi
ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	ix
İÇİNDEKİLER .....	xi
KISALTMALAR .....	xiv
TABLolar DİZİNİ .....	xvi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç ve Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetimin İlkeleri ve Denetim Özellikleri.....	4
1.3. Denetimin Amacı ve Yararları .....	6
1.4. Denetim Türleri.....	7
1.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri .....	7
1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	8
1.4.1.2. Faaliyet Denetimi.....	8
1.4.1.3. Uygunluk Denetimi.....	8
1.4.2. Denetimi Yapan Kişilerin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	9
1.4.2.1. İç Denetim.....	9
1.4.2.2. Bağımsız Denetim.....	10
1.4.2.3. Kamu Denetimi .....	10
1.5. Dünya’da Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kurumlar .....	10
1.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu .....	10
1.5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu .....	11
1.5.3. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	12
1.5.4. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü .....	13
1.5.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	13
1.5.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu.....	14
1.5.7. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü.....	14

1.5.8. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü .....	15
1.6. Denetim Standartlaşma Çalışmaları .....	16
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	18
1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları .....	19
1.6.3. Uluslararası İç Denetim Standartları .....	20
1.7. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol .....	21
1.7.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Etkinliği .....	22
1.7.2. Uluslararası Kalite-Kontrol Standartları'nın Gelişimi ve Önemi .....	27
1.7.3. Bağımsız Denetimde Kalite, Bilgi Teknolojileri .....	27
1.7.4. Türkiye'de Kalite Kontrol Düzenlemeleri .....	28

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ

2.1. Dünya'da Bağımsız Denetim .....	31
2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim .....	32
2.3. Denetim Komitesi Kavramı ve Bağımsız Denetimle İlişkisi .....	34
2.4. Dünya' ve Türkiye'de Yaşanan Finsansal Skandallar .....	37
2.4.1. ABD: Enron, Worldcom, Xerox Olayı .....	38
2.4.2. AB: Parmalat Olayı .....	40
2.4.3. Dünya'da ve Türkiye'de Yaşanan Finansal Skandalların Karşılaştırılması .....	41
2.5. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler .....	42
2.5.1. Avrupa - Sekizinci Yönerge ve Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu .....	43
2.5.2. ABD - Sarbanes-Oxley Kanunu ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu .....	47
2.5.3. İngiltere - Şirketler Yasası ve Muhasebecilik Mesleki Gözetim Kurulu ..	58
2.5.4. Japonya - Gözden Geçirilen 3.Kanun Teminat ve Mübadeleler Kanunu ve Denetim Gözetim Kurulu .....	60
2.5.5. Avustralya - Şirketler Yasası ve Ekonomik Reform Programı .....	61
2.5.6. Kanada - Şirketler Yasası ve Kamu Gözetim Kurulu .....	63
2.5.7. Almanya - Bağımsız Denetçilerin Gözetimi Yasası ve Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu .....	64
2.6. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi .....	66

2.6.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar .....	66
2.6.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu .....	68
2.6.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.....	69
2.6.1.3. Hazine Müsteşarlığı .....	71
2.6.1.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu .....	71
2.6.1.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.....	72
2.6.1.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu .....	73
<u>2.6.2. Türkiye - Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu .....</u>	<u>74</u>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU GÖZETİMİ KURUMU’NUN UYGULAMALARINA İLİŞKİN

#### BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma’nın Amacı.....	90
3.2. Araştırma’nın Kapsamı ve Kısıtları .....	90
3.3. Literatür İncelemesi .....	91
3.4. Araştırma Bulgularının Analizi ve Yorumu.....	93
3.4.1. Genel Bilgiler .....	95
3.4.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin KGK Gözetim Faaliyetine İlişkin Görüşleri .....	98
3.4.2.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Bilgilerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Algılamalarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve One- Way Anova Testi.....	101
3.4.2.2. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyet ve Kaç Yıldır Bağımsız Denetçilik Ruhsatına Sahip Olma Durumlarına Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle Arasındaki İlişkiyi Tespit İçin Ki-Kare Testi Sonuçları .....	105
3.4.3. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin KGK Sorumluluklarına İlişkin Görüşleri .....	108
SONUÇ .....	109
KAYNAKÇA .....	112
EKLER.....	126
EK 1: Anket Soruları.....	126

## KISALTMALAR

IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	Enerji Piyasası Denetleme Kurulu
FASB	Federation of Accountants Standards Board
US GAAP	American Generally Accepted Accounting Principles
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAPC	International Auditing Practises Committee
IAS	International Accounting Standards
IAASB	International Auditing Assurance Standards Board
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	Intenational Federation of Accountants
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	International Standard on Auditing
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
NYSE	New York Stock Exchange
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SEC	Securities Exchange Commission
SOX	Sarbanes Oxley Act
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMUDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TUDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu



## TABLolar DİZİNİ

Tablo 2. 1 AB Muhasebe Direktifleri(Yönergeleri).....	44
Tablo 2. 2 Eski Sekizinci Direktif ile Yeni 8.Direktif Karşılaştırılması.....	46
Tablo 2. 3.Ülkeler Bazında Denetimin Gözetimi.....	87
Tablo 3. 1.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaş Aralıkları.....	96
Tablo 3. 2.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri .....	96
Tablo 3. 3.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumları .....	96
Tablo 3. 4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin 3568 sayılı Yasaya Göre Unvanları.....	96
Tablo 3. 5. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Fiilen Bağımsız Denetim Faaliyeti İcra Etme Durumları .....	97
Tablo 3. 6. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Denetim Kadrosu Statüsü Durumu .....	97
Tablo 3. 7. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Kaç Senedir Bağımsız Denetçilik Ruhsatı Bulunma Durumu.....	97
Tablo 3. 8. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Gözetim Faaliyetleri'nin Bağımsız Denetçiler Açısından Önem Dereceleri .....	99
Tablo 3. 9. Bağımsız Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları.....	101
Tablo 3. 10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları.....	102
Tablo 3. 11. Bağımsız Denetçilerin Medeni Duruma Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları.....	102
Tablo 3. 12. Bağımsız Denetçilerin Unvana Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları.....	103
Tablo 3. 13. Bağımsız Denetim Faaliyeti İcra Etmeye Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları.....	103
Tablo 3. 14. Denetim Kadrosu Statüsüne Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları.....	104
Tablo 3. 15. Bağımsız Denetçilerin Kaç Yıldır Ruhsat Edinmelerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları .....	104
Tablo 3. 16. Ki-Kare Analizi Sonuçları .....	106
Tablo 3. 17. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Açısından Önem Dereceleri .....	108



## GİRİŞ

Ekonomik faaliyetlerin artması sonucu son yıllarda işlemler daha karmaşık hale gelmiş, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlış tutumları nedeniyle işletmelerin sundukları bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği daha fazla sorgulanır hale gelmiştir. Bu sebeple karar almak için analize tabi tutulmadan önce finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgilere birinci elden ulaşmaları neredeyse imkansız olduğu ve yeni çıkartılan yasal düzenlemelerle de denetimin şirketler için zorunlu hale gelmesiyle bağımsız denetim görüşüne başvurmak gerekmektedir. Bazı işletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve bağımsız denetime tabi olarak kamuya açıklanması zorunlu tutulmuştur. Bu sebeple, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak için, bu konuda deneyim ve yetki sahibi olan üçüncü bir kişiye gereksinim duyulmaktadır. İşletme dışından uzman bir kişi tarafından yapılması nedeniyle bu denetime *bağımsız denetim* denir.

Son global finansal krizde yaşanan olaylar sebebiyle güvenilir ve yüksek kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyaç artmış ve bunu sağlamak üzere kaliteli denetimin önemi ortaya çıkmıştır. Ayrıca, işletme faaliyetlerinin daha karmaşık hale gelmesi ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının farklılaşması nedeniyle finansal raporlama uygulamalarının anlaşılabilirliği azalmış olup, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar her zamankinden daha önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim alanında ilk olarak 2000'li yılların başında ABD'de ve daha sonra diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde arka arkaya meydana gelen muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden sağlanması amacıyla birçok ülkede bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılması için bağımsız denetim standartları güncellenmiş ve yeni gözetim ve denetim sistemleri oluşturulmuştur. ABD'de 2002 yılında yayınlanan, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer ismiyle Sarbanes-Oxley Yasası gibi yasal düzenlemelerin kabul edilmesi ve Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime dair 8. Direktifi 2006 yılında güncellenmiş ve ilgili düzenlemelere gidilmiştir. Türkiye'de de bağımsız denetim konusu yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmış ve somut adımlar atılmıştır. Resmi Gazete' de yayınlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret

Kanunu ile hem denetime tabi tutulan işletme sayısı artmış, hem de denetçi mesleğini yerine getirecek kişilere bağımsız olma, uluslararası standartlara uyumlu denetim yapma, müşteri işletmeye denetimden başka hizmet vermeme, danışmanlık yapmama, iç denetim düzenini inceleme, risk teşhisi gibi bazı sorumluluklar verilmiştir. Yeni TTK, TMS'lere göre raporlama yapacak olan işletmelerin kapsamını genişletmiş, bu kanun ve takiben 2 Kasım 2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'nın yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'ya devredilmiştir. TTK' ya göre denetime tabi olan işletmelerin finansal tabloları denetçi tarafından, KGK tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetlenmelidir. Yeni TTK, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapılmasını gerekli kılmış ve bağımsız denetime tabi tutulacak şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir. Bu doğrultuda bu tez çalışmasının amacı: Dünya'da ve Türkiye'de bağımsız denetimin gelişen rolünü ve Türkiye'deki KGK gözetim faaliyetine ilişkin görüşleri incelemektir. Bu amaçla, Kamu Gözetim Kurulu'nun, "Bağımsız Denetim Firmaları" listesinde yer alan bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdiği bağımsız denetimin gözetim faaliyetine ilişkin KGK sorumluluklarına dair görüşleri araştırılmaya çalışılmıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır ve tezin ilk bölümünde bağımsız denetim çerçevesinden, denetimin gerekliliğinden, özelliklerinden, denetim türlerinden, denetimde kalite kontrolden, dünyada muhasebe ve denetime ilişkin düzenleyici kurumlardan ve denetim standartlarından bahsedilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde Türkiye'de ve Dünyada bağımsız denetimden, denetimin gözetiminden, muhasebe skandallarından, ulusal ve uluslararası denetim gözetim kurumlarından, bu kurumların özelliklerinden, oluşumlarından ve görevlerinden bahsedilmiş ayrıca Türkiye'de bağımsız denetimi düzenleyen ilgili kurumlar anlatılmıştır.

Tezin son bölümünde ise, anket çalışması ile elde edilen bulgular doğrultusunda, araştırmaya katılan bağımsız denetçiler ile ilgili genel özelliklere değinilmiş, belirlenen değişkenler doğrultusunda mevcut yapı içerisinde bağımsız denetimin gözetimi ayrıca Kamu Gözetim Kurumu sorumlulukları ile ilgili değerlendirmeler yapılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde denetim kavramından, denetim ilkelerinden, denetim türlerinden, denetim standartlarından, bağımsız denetimin faydalarından, bağımsız denetimde kalite kontrolden, ulusal ve uluslararası denetim kuruluşlarından bahsedilerek çalışmaya ilişkin kavramsal bir çerçeve oluşturulmaya çalışılacaktır.

### 1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç ve Denetim Kavramı

Örgütün çalışmalarının devamlı gözetim ve denetim altında tutulması, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının saptanması ve örgüt verimliliğinin devamlı olarak artmasını sağlayacak tedbirlerin alınması zorunludur. Bu açıdan bakıldığında denetim faaliyeti hayati bir öneme sahiptir. Denetimle ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımlardan biri; denetimi, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence düzeyinde hazırlanması, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması olarak tanımlar.<sup>1</sup> Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartları perspektifinde, önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından incelenmesi, hazırlanan denetim raporlarının işletme ile ilgili bilgi ihtiyacı olan taraflara sunulmasıdır.<sup>2</sup>

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunu’nda ise bağımsız denetim, halka açık anonim şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetim faaliyeti konusunda düzenleme ve denetleme yetkisi olan Halka Açık Şirket

---

<sup>1</sup>Uzay Şaban, Selimoğlu Kardeş Seval, **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2010, 5

<sup>2</sup>Yanık Ramazan, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, 2013, 360.

Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) ve Menkul Kıymetler Komisyonu(Securities Exchange Commission-SEC) tarafından kabul edilen standartlar çerçevesinde, görüş oluşturmak amacıyla incelenmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>3</sup> Özetlemek gerekirse bağımsız denetim faaliyeti, finansal tablo ve finansal bilgilerin önceden belirlenmiş olan ölçütlere göre uygunluk ve doğruluk denetimi yaparak bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlar.

## 1.2. Denetimin İlkeleri ve Denetim Özellikleri

Denetim sürecinde hazırlanan denetim kanıtlarının sayısı ve denetimin güvenilirliğinin tespiti denetçinin mesleki yargısına dayalı olarak belirlenmektedir. Son yıllarda yaşanan ve denetim yetersizliğine bağlı olarak ortaya çıkan muhasebe skandalları ile birlikte denetçilerin mesleki şüphecilik ve makul güvence konusunda yeterli olup olmadıkları da sorgulanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda denetim ilkeleri,<sup>4</sup>

*Mesleki şüphecilik;* toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğu konusunda karar vermeye yön vermek için kullanılmaktadır. Mesleki şüphecilik, denetçinin elde edilen denetim kanıtının geçerliliğinin, eleştirel bir bakış açısı ve değerlendirme ile sorgulamaya tabi tutulması anlamına gelmektedir ve belgelerin güvenilirliğine ters düşen denetim kanıtlarına yönelik olarak tetikte olmayı gerekli kılmaktadır. Mesleki şüphecilik kavramına uluslararası denetim standartlarında da, denetim firmaları metodolojilerinde de yer verilmektedir. Denetçinin denetimlerinde mesleki şüphecilik tavrı ile davranması gerekmektedir.

*Makul güvence;* kısaca en üst seviyede güvence anlamına gelmektedir. Denetçi denetim riskini(ki bu risk finansal tablolar önemli ölçüde yanlışlık içerdiği halde denetçinin uygun görüş açıklaması riskidir) kabul edilebilir düşük bir seviyeye kadar azaltmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul güvence elde etmesidir. Denetçi, denetim süreci boyunca mesleki şüphecilik ve makul güvence kavramlarını göz önünde bulundurmalıdır ayrıca bu süreçte denetçinin dikkat etmesi gereken birkaç önemli husus daha vardır. Buna göre denetçi;<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Okur Mahmut, **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Yeterlik Etüdü, Ankara: SPK Yayınları, Kasım, 2007, 4

<sup>4</sup> Dalkılıç Fatih, Oktay Sadiye, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 2011, 64-65

<sup>5</sup> Cömert Nuran, **Denetimde Genel İlkeler ve Sorumluluklar**, SAÜSEM Yayınları, 2.Bölüm 6,10

- Mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı şeklinde görüş belirtir.
- Denetim konusu hakkında mesleki etik kurallara bağlı kalır.
- Denetçi hem planlama hem de denetimin yürütülmesinde önemlilik kavramını dikkate alır.
- İç kontrollerde dahil olmak üzere hata ve hileden kaynaklanan yanlışlık risklerini değerlendirmelidir.
- Uygun ve yeterli denetim kanıtları elde etmelidir.

Denetim faaliyeti bir bütün halinde işleyen, taraflara bilgi sunan, bağımsızlığın, şeffaflığın ön planda olduğu bir sistemdir. Bu bağlamda denetimin bir takım özellikleri:<sup>6</sup>

- Denetim bilgi üretme ve karar verme aşamalarını kapsayan anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşan dinamik bir faaliyetten oluşan bir süreçtir.
- Denetim muhasebenin malî bilgilerini tespit etme, ölçme ve raporlama işlevleri olan iktisadi faaliyetlerle ilgilidir.
- Denetim, önceden belirlenmiş esaslara dayanır, denetçi sonuç ve bulgularını ilgili taraflara bildirmek için ortak bir haberleşme dili kullanmaktadır.
- Denetimin son aşamasında ise denetçi inceleme ile ilgili edindiği bulguları, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile açıklamaktadır.
- Denetim ileriye dönüktür, geçmişteki olay, işlem ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de, asıl amaç, geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olması muhtemel zararları önleyici tarzda tedbirler alabilmektir.

Denetimin konusu ve içeriği bakımından kapsamlı bir süreçtir, bu süreçte denetim, önceden belirlenmiş belirli ölçüt ve standartlara uygun olarak yapılmalıdır, kanıtlar tarafsız bir şekilde değerlendirilmeli ve yorumlanmalı, denetim amaçlarına uygun olmalı ve denetim raporları, denetimin amacını, kapsamını en iyi şekilde bilgi kullanıcılarına aktaracak biçimde düzenlenmelidir.<sup>7</sup> Bağımsız denetim ile malî tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu saptanır ve malî tablolarda yer alan bilgilerin doğruları yansıtıp yansıtmadığı tespit

<sup>6</sup> Erdoğan Murat, Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002, 56.

<sup>7</sup> Hatunoğlu Zeynep, TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 19 Sayı 1, 2010, 236.

edilir.<sup>8</sup> Kısacası bağımsız denetim ile finansal tablolara dair şeffaf, açık, anlaşılır bilgiler elde edilebilir.

### 1.3. Denetimin Amacı ve Yararları

Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları kapsamında bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimle denetçi;<sup>9</sup>

- İşletmenin hazırladığı finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını inceler,

- Finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak için makul güvence sağlayacak sayıda ve tutarda denetim kanıtları elde eder,

- Denetim kanıtlarını elde etmek için denetim standartlarında öngörülen denetim tekniklerini defter, kayıt ve belgeler üzerinde uygular,

- Ulaşılmış olan sonucu bir raporla paydaşlara iletir. Bu şekilde süreç işlemiş olur ve bilgi kullanıcılar işletme hakkında istedikleri bilgiye sahip olmuş olurlar.

Bağımsız denetimle, denetimi yapılan işletmelerin ve çalışanlarının, işletme sahip, ortak veya hissedarlarının hak ve yararlarını korumak, ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak, uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak, ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya sunulan kaynakların, etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak amaçlanmaktadır.<sup>10</sup> Bağımsız denetim başta işletme olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının tamamına çeşitli faydalar sağlar. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilir:<sup>11</sup>

- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını göstererek yönetime doğru bilgi akışı sağlar,

- İşletme yönetime mali tablolarla ilgili tahmin yapmasında, geleceğe dair sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur,

<sup>8</sup> Yavaşoğlu Mustafa, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar**, Seçkin Yayınları, 2001, 22.

<sup>9</sup> Usul Hayrettin, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013,14.

<sup>10</sup> Karkacıer Atilla, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2009, 57-58.

<sup>11</sup> Selimoğlu Kardeş Seval, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, Sakarya: Säusem Yayınları, Şubat, 2013,11

- Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır,
- Bağımsız denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

Bağımsız denetimden geçerek yanlış olmayan ve şeffaf bilgiler içerdiğini kanıtlayan finansal tablolar tüm bilgi sağlayıcıların ihtiyaçlarını karşılar hale gelmektedir ayrıca bağımsız denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların özellikle de yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.<sup>12</sup> Sonuç olarak bağımsız denetim faaliyetinin hem denetlenen firmaya hem kamuya faydası bulunmaktadır.

#### **1.4. Denetim Türleri**

Denetim, uygulama alanları bakımından, işlemlerin yasal mevzuata uygunluğunu gösteren *kamu denetimi*; finansal veri ve tabloların güvenilirliği konusunda güvence sunan *bağımsız denetim*; finansal tablolara yansıyan işlemlerin yanı sıra tüm faaliyetleri verimlilik ve etkinlik açısından izleyen, bilgi ve denetim açısından yönetime destek sunan *iç denetim* şeklinde üçlü bir yapıda incelenebilir.<sup>13</sup> Konusuna ve amacına göre ise denetim; işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda mali tablolarının doğruluğu konusunda bilgi veren *finansal tablolar denetimi*, işletme faaliyetlerinin yeterliliğini gösteren *performans denetimi*, var olan kurallara uygunluğu gösteren *usul denetimi* şeklinde üçe ayrılmaktadır. Uygulanan denetim teknikleri, denetimi yapan kurum, denetlenen kurumlar, denetimin zamanı, amacı, kapsamı, konusu gibi durumlar dikkate alınarak denetim çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır.

##### **1.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri**

Denetim; denetimin ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğuna göre sınıflandırılabilir. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca ve konuya göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılmaktadır.

---

<sup>12</sup> Hikmet Nazım, Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması, **9.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 3.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Paralel Oturum 4**, 2014,386.

<sup>13</sup> Kartal Fikret, Türkiye’ de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 99, Nisan 2013, 10.

#### 1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi yani mali tablolar denetimi esas olarak bilançonun, gelir tablosunun, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Denetlenen işletme ek finansal tablolar da hazırlamak durumunda ise, Satışların Maliyeti Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Fon Akım, Nakit Akım, Öz sermaye Değişim Tablosu' nun da aynı şekilde incelenmesi gerekir. Finansal Tablolar denetimini bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri yapmaktadır. Mali tablo denetiminde bilanço ve gelir tablosu dipnotları, amortisman ayırma yöntemleri, cari dönem ve önceki dönem kıyaslamaları ile birlikte dikkate alınır.<sup>14</sup>

#### 1.4.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir başka ifadeyle performans denetimiyle, işletmenin faaliyetleri objektif ölçütlere göre değerlendirilmeye çalışılır. Şirket faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçların nasıl alınabileceğini araştırır. Bu amaçla bir takım önerilerde bulunur. Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışında kalanlara kendi faaliyetleri hakkında objektif bilgiler vermektir. Bu denetime aynı zamanda ekonomiklik, verimlilik denetimi, yönetimin denetimi, yürütme denetimi gibi isimler de verilir.<sup>15</sup>

Performans denetimi ile mali denetim arasında bazı farklılıklar vardır. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliği üzerinde yoğunlaşırken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde yoğunlaşır. Ayrıca faaliyet denetimi etkinlik, iktisadilik ve verimlilik konuları üzerinde daha fazla durarak diğer denetim türlerinden ayrılır.<sup>16</sup>

#### 1.4.1.3. Uygunluk Denetimi

Usul denetimi adıyla da karşımıza çıkan bu tür denetimde amaç, belirli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların ne derecede uyduklarının belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen önceden

<sup>14</sup> Güçlü Faruk, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, 4-5.

<sup>15</sup> Başpınar Ahmet, 'Türkiye' de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, 38

<sup>16</sup> Kesik Ahmet, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı 9, 2005,103



saptanmış ölçütler “Devlet Kurumları” ve “İşletme Tepe Yönetimleri” tarafından oluşturulmaktadır.<sup>17</sup>

#### **1.4.2. Denetimi Yapan Kişilerin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetim faaliyetini yürüten denetçinin kurumda çalışan personel olup olmamasına göre biçimlenmektedir. Kurum personeli değilse denetçi ile kurum arasındaki hukuki bağa göre şekillenmektedir. Denetimi yapan kişilerin niteliği ve statüsüne göre denetim ise iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

##### **1.4.2.1. İç Denetim**

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tanımına göre iç denetim: İşletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar. Bu tanıma göre iç denetim fonksiyonu, kayıtların doğruluğundan ziyade, işletmelerin eğilimlerini dikkate alan ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir.<sup>18</sup>

İç denetimin amacı, kurum veya işletmelerde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmeleri konusunda yardımcı olmaktır. İç denetimin kapsamına; iç kontrol yapısının yeterliliğinin, etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesiyle başarı düzeyi kalitenin incelenmesi ve değerlendirilmesi girer. Böylece iç denetim faaliyeti, iç kontrol yapısının esas amaçlarına ulaşip ulaşamadığı konusunda yönetime gerekli olan bilgileri sağlar.<sup>19</sup> İç denetim sistemi işletmenin hedeflerine ulaşması açısından, işletmenin karşısına çıkabilecek olumsuzlukların yönetilmesine yardımcı olan kuruma değer katan, kurum ve kurumla ilişkili objektif güvence sağlayan, kurum amaçlarını dikkate alan, kurum içinde hata, yolsuzlukların önlenmesi bakımından kurum faaliyetlerini daha iyi hale getiren bir yaklaşımdır.

<sup>17</sup> Ataman Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem, Bozkurt Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001,19.

<sup>18</sup> Memiş Mehmet Ünsal, Türkiye’deki İç Denetim Profilinin Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2007, 461-478

<sup>19</sup> Türedi Hasan, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 16, 2011, 25.

#### **1.4.2.2. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, kurumun personeli dışındaki denetçiler tarafından veya farklı bir tüzel kişiliği sahip olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Özel sektörde bağımsız denetim, kamuda ise daha çok yüksek denetim olarak bilinen bağımsız denetim, örgüt dışında yer alan bağımsız denetim kurum ya da elemanlarınca yürütülür ve daha çok kurumsal faaliyetler hakkında bağımsız güvence verir.<sup>20</sup>

#### **1.4.2.3. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, denetimin amacına, kapsamına ve denetimi yapan kişi ve organlara göre sınıflandırılabilir. Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, kamu denetim kuruludur. Ayrıca kamu sektörü ve özel sektördeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır.

### **1.5. Dünya’da Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kurumlar**

Her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, politik ortamı, eğitim sistemi, sosyal ve kültürel vb. özellikleri; birçok konuda olduğu gibi o ülkedeki muhasebe uygulamalarının da çerçevesini belirlemektedir. Bu kısımda dünyada özellikle Amerika ve Avrupa ülkelerinde bağımsız denetimin gelişimi hakkındaki ilerlemelerden, tüm dünyada denetim alanında uygulama birliği sağlayan kurumlardan, denetimin kalitesini artırma amacıyla oluşturulan kurumlardan birkaçına değinilmiştir.

#### **1.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

Muhasebecilik mesleğinde dünya çapında bir organizasyon olan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) 1977’de kurulmuştur. Amacı kamu yararına hizmet etmektir; uluslararası standartları ve rehberleri benimseme ve uygulama, gelişimine katkı sağlama; güçlü, profesyonel muhasebecilik kurumları, denetleme firmaları ve profesyonel muhasebecilerin gelişmelerine katkı sağlama; kamu yararı konusunda konuşma gibi muhasebecilik mesleğinin uzmanlığıyla ilgili bir kuruluştur. IFAC, kamu uygulamalarında, sanayi ve ticarete, kamu sektörü ve eğitimde yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil eden, dünya çapında 127 ülkede 167 üye ve

---

<sup>20</sup> Aslan, 65

ortaklardan oluşur.<sup>21</sup> Kısaca, kurumun var oluş nedeni, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak, mesleği geliştirmek ve yüceltmektir. Muhasebe mesleğinin en iyi şekilde yürütülebilmesi için IFAC, çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamaktadır.<sup>22</sup>

### 1.5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASC (International Accounting Standards Committee), finansal raporlama düzenlerinin uluslararası anlamda uyumlaştırılması için amacıyla çalışma yapan kuruluşların başında gelmektedir.<sup>23</sup> Kurul 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’ de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda kurulmuştur. Kurulun amacı kamu yararını gözeterek, finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sunarak, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir uluslararası muhasebe standartları geliştirmektedir.<sup>24</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları, 2000 yılına kadar IASC tarafından yayınlanmıştır. Son yıllarda, Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ve IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) arasında farklılıklar olması yatırımcıları huzursuz etmiş ve standartların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını gerekli kılmıştır. Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları arasında farklılıklar olması özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler için büyük sorun yaratmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasına engel olmaktadır. Bu durum, muhasebe düzenlenmesi yapan otoriteleri harekete geçirmiştir.<sup>25</sup> Bu gelişmeler sonucunda Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 18 Eylül 2002 tarihinde US GAAP ve IFRS’ yi yakınlaştırma amacıyla bir anlaşma imzalamıştır ve bu sayede

<sup>21</sup> International Federation of Accountants, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Vol 1, 31 Temmuz, 2012,1

<sup>22</sup> Köse K.Ahmet ve Yılmaz Fatih, Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları, **6.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 2003,1

<sup>23</sup> Başpınar Ahmet, Türkiye’ de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, Sayı 146, Mayıs-Ağustos 2004, 53.

<sup>24</sup> Parlakkaya Raif, Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’ de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 7, 2004, 123.

<sup>25</sup> Akdoğan Nalan, Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS’ ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8 Sayı 1, 2006, 2

standartlar konusunda birlik sağlanması konusunda önemli bir adım atılmıştır.<sup>26</sup> IASC, 2001 yılında yeniden yapılanarak yerini IASB' a, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ise yerini IASB' ın çıkaracağı IFRS' ye bırakmıştır.<sup>27</sup>

### 1.5.3. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC bünyesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından kurulmuştur. Kurul yüksek kaliteli denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartları belirleyerek, ulusal ve uluslararası standartların uyumlaştırılmasını kolaylaştırarak tüm dünyada uygulama birliğini artırarak kamu çıkarına hizmet etmektedir. IAASB daha önce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak bilinen adıyla Mart 1978 yılında kurulmuştur. IAPC için 2001 yılında kapsamlı bir yorum yapılmış ve 2002 yılında IAPC Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu olarak yeniden düzenlenmiştir. IAASB, 2004 yılında kendi Uluslararası Denetim Standartları'nın netliklerini geliştirmek için kapsamlı bir program olan Clarity Projesine başlamıştır. IAASB' nin son yıllarda tamamladığı önemli çalışmalarından biri olan Clarity bir "sadeleştirme" projesidir. Projeye günümüze kadar yayınlanan standartlar, yönergeler ve bildirimler revize edilmiştir. Diğer dillere çevirisinin daha kolay olması ve daha anlaşılır olması açısından basitleştirme yapılmıştır. Bu uygulama genel olarak şeffaflık konusunda ya sağlam bir gözlem ya da sınırlı bir şekilde yeniden düzenlemeyle tüm Uluslararası Denetim Standartlarına göre yeni düzenlemeyi içermektedir.<sup>28</sup>

IFAC bünyesinde üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. IAASB, bu üç kuruldan biri olup bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.<sup>29</sup> IAASB tarafından günümüze kadar kalite kontrol standartları, finansal tablo ve dipnotlarının denetlenmesi ile alakalı Uluslararası Denetim Standartları, finansal bilgilerin gözden geçirilmesi ve yorumlanması ile ilgili Gözden Geçirme Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar, herhangi bir konudaki bilgilenmeyi

<sup>26</sup>Üstündağ Saim, Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Nisan 2000, 31-57.

<sup>27</sup> Parlakkaya, 123.

<sup>28</sup> About IAASB, (Çevrimiçi) <http://www.ifac.org/IAASB/>, Erişim Tarihi: 30.11.2014

<sup>29</sup> Pekdemir Recep, Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, 124

güvence altına alacak hizmetler ile ilgili Güvence Altına Alma Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar yayınlanmıştır.

#### **1.5.4. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü**

Yeminli serbest muhasebecilerin tek ulusal kuruluşudur. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın amacı, ABD'deki yeminli serbest muhasebecileri bir araya getirmek; yüksek meslekî standartlara ulaşmak; mesleğe girişteki standartların saptanmasına yardımcı olmak; yeminli serbest muhasebecilerin yararlarını korumak; muhasebecilik öğrenimini geliştirmek ve ABD' de ve diğer ülkelerdeki muhasebeciler arasında dostça ilişkiler teşvik etmektir. Muhasebe ve rapor hazırlama standartları ile ilgili 1959 yılından 1973' e kadar var olan *Muhasebe İlkeleri Kurulu* (APB), otuz bir görüş yayınlamıştır. Bunlar, ilkelerin uygulanmasında bir örneklığe ulaşmak ve mali rapor hazırlama alanındaki farklılıkları daraltmak amaçlarına yönelmiştir. APB tarafından yayınlanan görüşler, enstitü üyelerini bağlayıcıdır. APB' nin on sekiz fahri, part-time üyesi vardır ve AICPA' nın üst komitelerinden birini oluşturmaktadır. Tüm üyeler serbest muhasebeci mali müşavirdir. APB 1973' de kaldırılmış ve yerine *Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)* kurulmuştur.<sup>30</sup>

#### **1.5.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu**

ABD'de, muhasebe standartlarını yasal olarak Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu belirlemektedir. Fakat bu görevi daha çok muhasebe örgütleri yerine getirmektedir. ABD'de birçok kuruluşun katkısıyla oluşturulan muhasebe standartları oluşturulması sürecinde en etkin kuruluş Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü olmuştur.<sup>31</sup> ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin düzenlemelerde etkili olan kuruluşlar açısından üç dönem vardır. Bunlar AICPA' nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi ve 1959-1973 Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)" dönemleridir.<sup>32</sup> Çalışmaları günümüzde de devam eden FASB 1972 yılında kurulmuştur ve yüz otuz

<sup>30</sup>Arthur W.Holmes, Wayne S.Overmyer; **Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri**", 8. Baskı, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975, 10-11,

<sup>31</sup> Elitaş Cemal, Karakoç Mehtap, Özdemir Serkan, Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları, **World of IFRS(UFRS Dünyası Dergisi)**, 10 Ekim 2011, 3

<sup>32</sup> Başpınar, 43.

üç adet standart yayınlamıştır. FASB var oluş nedenini, finansal muhasebe ve raporlama konusunda ulusal yatırımcılara, hisse senedi ihraç eden yatırımcılara ve finansal bilgileri kullanacaklara rehberlik yapacak ve eğitecek standartlar yayımlamak ve bu standartları geliştirmek olarak belirlemiştir.<sup>33</sup> Dünyada genel kabul gören muhasebe standartlarını IASB ve FASB oluşturup, geliştirmektedir. IFRS (UFRS)' yi IASB belirlerken, FASB ise ABD'de geçerli olan ve uluslararası muhasebe ilkelerine yön veren GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ve uygulamalara rehber niteliğindeki SFAS veya FAS (Finansal Muhasebe Standartları Tebliği) olarak adlandırılan standartları yayınlamaktadır. FASB finansal raporlama standartları geliştirdiği kadar muhasebe kavramları da geliştirmektedir.<sup>34</sup>

#### **1.5.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu**

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), "Uluslararası bir Örgüt" olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde kurulmuştur. FEE, Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmekte olup, IFAC, IASB, OECD ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kuruluşların çalışmalarına da aktif olarak katılmaktadır. Kısaca, FEE standart koyucu bir kurum olmayıp, uzmanlaşmış çalışma grupları ile bu sayılan faaliyet konularında AB kurumlarının düzenlemeye ilişkin girişimlerini izleyerek görüşlerini bu kuruma aktarmakta ve Avrupa Muhasebecilik Mesleğini uluslararası platformda temsil etmektedir.<sup>35</sup>

#### **1.5.7. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü**

Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI), 1953'te uluslararası bir kongre sonucunda oluşturulmuş olup daha sonra ise bağımsız bir organizasyon olarak Birleşmiş Milletler üyesi bütün ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu uluslararası bir organizasyon haline gelmiştir.<sup>36</sup> Üye sayısı günümüzde yüz seksen sekize ulaşmıştır. INTOSAI' ye sadece yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Bir kuruluşun, yüksek denetleme kuruluşu sayılmasının temel koşulu yasayla kurulmuş

<sup>33</sup>Çankaya Fikret, Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE**, Cilt 3 Sayı 6, 2007, 134.

<sup>34</sup>Ersoy Ayten, Çakır Serkan, Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 37, Ocak 2008, 17-18

<sup>35</sup>Şahin Emrah, **Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüze Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği**, Hitit Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2010,12.

<sup>36</sup>Koçberber Seyit, Dünya' da ve Türkiye' de Denetim Etiği, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, 71

olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince her ülkeden sadece bir yüksek denetim kurulu INTOSAI' ye üye olabilmektedir. Ülkemiz sayıştayı 1965 yılında INTOSAI' ye üye olmuştur. Kurumun amaçları, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak ve gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermek şeklinde sıralanabilir.<sup>37</sup>

#### **1.5.8. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü**

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 1983 yılında kurulmuştur. ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu, İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu ve bunlara benzer toplam yüz yetmiş yedi üyeden oluşan ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir. Örgütün amacı, sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin ortak uluslararası standartlar oluşturmaktır ve ayrıca üyeler arasında bilgi alışverişini mümkün kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyetlerini yürütmektedir ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliğini taşımaktadır.<sup>38</sup>

Denetim firmaları, meslek örgütleri, kamu veya özel gözetim birimleri gözetim, denetim kurulları ve denetim komiteleri tarafından denetçi ve denetim firması gözetimi yapılabilmektedir. Denetçilerin yetkili birim tarafından gözetilmesi, kamu çıkarlarına uygun denetim yapılmasına yardımcı olur.

Bir ülkede gözetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak için IOSCO aşağıdaki kuralların önemine inanmaktadır. IOSCO' nun denetim firması ile denetçilerin gözetimi için belirlediği unsurlar özetle şu şekildedir:<sup>39</sup>

<sup>37</sup>Gürkan Nazmi Zarifi, **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2009, 28-29

<sup>38</sup> İbiş Cemal, Akarçay Ayça, IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymetler Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci, **I. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 6. 4.oturum**

<sup>39</sup> Uzey Şaban, Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, **MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 4, 2006,17

a) Bir ülkede bağımsız denetim sistemi, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek niteliklere ve yeterliliğe sahip olmasını ve sürdürülebilirliğini sağlamalıdır.

b) Mevcut sistem, denetçilerin müşterilerden hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalarını sağlamalıdır.

c) Sistem içerisinde denetim gözetimini sağlayacak bir birim olmalıdır.

d) Sistem, denetim mesleğinden bağımsız bir denetim gözetim biriminin denetimine tabi olmalıdır. Eğer gözetim mesleki bir kuruluş tarafından gerçekleştirilir ise, bağımsız olarak görülmez. Bu Gözetim birimi kamu çıkarlarını gözetim uygun bir üye yapısına, sorumlulukların belirli olduğu bir tüzüğe ve yetkilere sahip olmalıdır. Ek olarak görevlerini yerine getirmesine yönelik yeterli bir finansman yapısı oluşturulmalıdır. Gözetim birimi, gözetimi nasıl yapacağına dair bir usul geliştirmelidir. Gözetim birimi yapacağı denetimlerde denetimle alakalı birçok önemli hususu dikkate almalıdır. Bunlardan bazıları;

- Denetçilerin bağımsızlığı, dürüstlüğü, ahlakı ve objektifliği,
- Denetim müşterilerinin kabulü, sözleşmenin sürdürülmesi ve sözleşmeye son verilmesi,
- Denetim performansı,
- Denetimin ikinci ortak denetçi tarafından analiz edilmesi,
- Finansal raporlama sürecinin gözetimi ile yetkili birimlerle yapılan görüşmeler,
- Sürekli mesleki eğitim gibi hususlar dikkate alınmalıdır.

e) Gözetim birimi, ortaya çıkan sorunlar karşısında gerekli tedbirleri almak ve gerekirse denetim firması ile denetçilere uygun yaptırımlar uygulamak için disiplin işlemlerini başlatma veya yerine getirme yetkisine sahip olmalıdır.

f) IOSCO, üye ülkelere ait gözetim birimlerinin birbirleriyle karşılıklı işbirliği içinde çalışmasını desteklemektedir. Ayrıca üyeler yapacakları yasal düzenlemelerinde işbirliğini artırıcı yaklaşımları geliştirme çabası içerisinde olmalıdırlar.

## **1.6. Denetim Standartlaşma Çalışmaları**

Denetimin giderek daha karmaşık bir hal alması, denetçi örgütlerinin ve mesleki kuruluşların ortaya çıkmasıyla beraber denetim standartları fikri oluşmaya ve olgunlaşmaya başlamıştır. Denetim standartları denetim hizmetinin belirli bir



kalitede ve yeterlilikte olmasını sağlamayı amaçlar. Denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür ve başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması ve nasıl olması gerektiğini, genel düzeyde belirleyen kurallardır.<sup>40</sup> Denetim standartları, denetim çalışmalarının uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için denetçiler açısından bir rehber gibidir. Denetlenmiş bilgi, ilgili kişilerin karar almalarında önem taşıdığı için denetim çalışmasının doğruluğu, bağımsızlığı ve kalitesi fazlaca önem taşımaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları ve ABD’de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Denetçinin temel görevi bağımsız denetimi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun şekilde yürütmektir. Bağımsız denetim ile ilgili standartlar IFAC tarafından oluşturulan kurullar aracılığıyla düzenlenmektedir. Ülkemizde ise IFAC tarafından yayınlanan standartlar yasal düzenlemelere temel oluşturmaktadır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmet standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan IAASB tarafından bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.<sup>41</sup> IASB tarafından oluşturulan IFRS muhasebe standartları ilke bazlı standartlar iken; US GAAP standartları kural bazlıdır. İlke bazlı standartlar, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. Kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsayan detaylı düzenlemelerdir.<sup>42</sup>

Yüksek denetim konusunda, en önemli ilke ve kurallar bütünü INTOSAI denetim standartlarıdır. Denetimin yürütülmesinde izlenecek usul ve uygulamaları tesis etmek amacıyla yayımlanan INTOSAI Denetim Standartları, üye ülke Sayıştaylarının denetim standartlarını hazırlamasında rehber niteliğindedir. Özel sektörde bağımsız denetim faaliyetleri için uluslararası alanda kabul gören denetim standartlarının

---

<sup>40</sup> Şirin Mehmet, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yöntemleri, www.hazine.gov.tr 01.12.2014, 12

<sup>41</sup> Coşkun Ali, Güner Mehmet Fatih, Okudan Fahreddin, **Denetim Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitim Notları**, Füssem: Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, 2013, 27

<sup>42</sup> Akgün Ali İhsan, Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, 2012, 8

belirlenmesinde dünyadaki en etkin kuruluş IFAC' tır. ABD Sayıştay'ı tarafından "Kamu Denetim Standartları"; Amerika Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü tarafından ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" yayımlanmıştır. AB' e üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere direktifler/yönergeler yayımlanmaktadır. Bu amaçla dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler 1984 yılında yayımlanmıştır. Dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında son bir değişiklikle Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Türkiye'de ise Sermaye piyasasında denetim standartları alanındaki düzenleme 2006 yılında yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: X, No:22) ile yapılmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" 01.11.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sigorta ve reasürans şirketleri finans sektörünün önemli kurumlarından sayılmakta olup, bu alan özel mevzuatla düzenlenmiştir. Hazine Müsteşarlığı tarafından 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. Yani, Türkiye'de denetim konusunda yetkili olan kurumların kendi görev alanlarında farklı düzenlemeler yaptığı görülmekte ve sonuçta denetim standartlarında dağınık bir yapı olduğu karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda nihai yetki ve sorumluluğa sahip bir kuruma ihtiyaç duyulmuş ve bu sebeple Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmiş ve denetim standartlarının, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi öngörülmüştür.<sup>43</sup>

### **1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Denetim ile amaçlanan finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya çıkarılmaktır. Bilgilerin doğruluğu, bunların uyması gereken ölçütlerle karşılaştırılması ile saptanabilir. Denetimde kıyas amaçlı kullanılan birçok

<sup>43</sup> Demirel Savaş, Ereğ İsmail Cengiz, Çetin Mine, Denetim Standartlarının Önemi, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2011, 247-248

ölçüt olabilir. Bunlardan bazıları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, işletme içi ve dışında belirlenmiş politika ve yöntemler, sirküler, talimatlar, yasa ve yönetmelik hükümleri, yönetimce saptanmış başarı ve performans ölçütleri ve bütçeler olabilir.<sup>44</sup> GKGDS denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari standartlardır.<sup>45</sup> Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallara gereksinim vardır. Devam ettirilen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartların tümüne “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilir. Bu standartların temel özellikleri şöyledir:<sup>46</sup>

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini en yüksek düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel olarak belirleyen kurallar topluluğudur.
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlar. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler.

GKGDS, 1947 yılında AICPA tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür. Bu standartlar küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla açıklayıcı tebliğlerde denebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara “Denetim Standartları Beyanlar (SAS)” adı verilmektedir. Sayıları sekseni geçen bu raporlar, günümüzde denetim uygulamalarının omurgasını oluşturmaktadır.

### 1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının sağlanması ancak ulusal muhasebe standartlarıyla mümkündür. Bu standartlar Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK-KGK), ABD’de Financial Accounting Standards Board (FASB), İngiltere’de Accounting Standards Board (ASB) tarafından oluşturulmaktadır. Bu kurumların ana hedefi ulusal muhasebe sistemini ve uygulamasını oluşturmaktır. Ancak, küreselleşmenin meydana getirdiği uluslararası

<sup>44</sup>Kavut Lerzan, Taş Oktay ve Şavlı Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMM Yayınları, 2009, 17

<sup>45</sup>Güredin Ersin, **Denetim**, Beta Basım Yayım, 2000, 33

<sup>46</sup>Ataman, Hacirüstemoğlu, Bozkurt, 23

faaliyetler bir işletmenin finansal bilgilerinin birçok ülke mali tablo kullanıcıları tarafından paylaşımını da ortaya çıkarmıştır.<sup>47</sup>

Bağımsız denetim firmaları ve uygulamış oldukları denetim standartları ülkeden ülkeye farklı olsa da tüm dünyada kabul görmüş ve uygulama alanı bulmuş olan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulama farklılıklarını ortadan kaldıracak özelliklere sahiptir. IAASB' nin denetim sürecine ilişkin belirlediği ISA' lar, içeriği itibariyle denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almakta olup, denetimin temel evreleri olan planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlama evrelerini esas almıştır.<sup>48</sup> Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu belirlemektedir. Bu federasyon, aynı zamanda Uluslararası Denetim Standartlarını belirlemektedir. Standartlar 1000'e kadar numaralandırılmıştır. 100-199 arası giriş, 200-299 arası sorumluluklar, 300-399 arası planlamayla ilgili, 400-499 arası standartlar ise iç kontrol sistemi ile ilgili standartlardır. 1000' den sonraki numaralar ise tamamlayıcı görüşleri içermektedir.<sup>49</sup>

Türkiye'de denetim standartlarının oluşturulması TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'na (TÜDESK) verilmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC' a bağlı olarak çalışan IAASB tarafından hazırlanarak yayımlanan ISA' nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK tarafından 2008 yılında tercümesi yapılarak yayınlanan ISA' s ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından bir başlangıçtır.<sup>50</sup>

### 1.6.3. Uluslararası İç Denetim Standartları

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşması amacıyla 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kurulmuştur. İç denetim dünyada profesyonel bir disiplin haline gelmiş ve bu bağlamda uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar

<sup>47</sup> Yereli Ayşe N, Susmuş Türker, Globalleşme Sürecinde YMM' lik Mesleği ve YMM' lerin Yeni TTK Tasarısının Muhasebe ve Denetim Alanına Bakış Açılarının Analizi: İzmir İli Uygulaması, **Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası**, Manisa 2009, 77-78

<sup>48</sup> Güler Ender, Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA' s) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma, **S.Ü. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt15 Sayı21, 2011, 104

<sup>49</sup> Çaldağ Yurdakul, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 2007, 31

oluşturulmuştur.<sup>51</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları üç ana bölüme ayrılmaktadır. Bunlar ;<sup>52</sup>

-*Nitelik Standartları:* İç denetim faaliyetini sürdürenlerin ve birimlerin niteliklerini belirler. Her denetçi veya birime uygulanması mümkündür.

-*Performans Standartları:* İç denetim faaliyetinin içeriğini, yapılış yöntemlerini ve performansının nasıl değerlendirileceğini açıklar.

-*Uygulama Standartları:* Özel denetim görevlerinde uyulacak özel açıklamaları ve talimatları içerir.

Standartların, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturma, katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etme ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturma ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırma gibi çeşitli amaçları vardır.<sup>53</sup>

### 1.7. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol

Denetim, bir işletme hakkında kamuya açıklanan finansal bilgilerinin mevcut standartlara uygunluk derecesini belirlemek amacıyla, bu bilgilere ilişkin kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun kullanıcılara raporlanması sürecidir. Denetimle amaçlanan finansal tablo kullanıcılarına ilgilendikleri bilgilerin güvenilirliği konusunda görüş bildirilmektir.<sup>54</sup> Son yıllarda oluşan piyasa koşulları, bütün bağımsız denetim kuruluşlarını daha etkin çalışmaya, müşteri ilişkilerini fayda-maliyet çerçevesinde değerlendirmeye itmiştir. Kuruluşlar, personel verimini sağlamak için doğru kişileri işe almak, geliştirmek ve kuruluştaki kalmasını sağlamak için yollar aramaya başlamışlardır. Kaliteli bağımsız denetim hizmeti vermek için teknoloji, bilgi yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapmaya başlamışlardır.<sup>55</sup>

Mali tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıları örneğin yatırımcılar, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığı konusu ile yakından ilgilidirler.

<sup>51</sup> Aslan Bayram, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 77, Nisan-Haziran, 2010, 80

<sup>52</sup> Alptürk Ercan, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, 295

<sup>53</sup> Karcıoğlu Reşat, Yanık Ramazan, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye' nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 24, Sayı 4, 2010, 231

<sup>54</sup> Pirgaip Burak, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu Yeterlik Etüdü**, SPK Yayınları, Mayıs 2004, 7-8

<sup>55</sup> Esendemir Ebru Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye' deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi, **CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2011, 650

Düzenlenen mali tabloların niteliği yatırım kararlarına yön vereceği için kurumsal yatırımcılar açısından son derece önemlidir. Bu sebeple, işletmede üretilen finansal bilgilerin güvenilirliği, hata ve hileden uzak olması daha da önemli olacaktır. İşletmeler açısından risk; işletmeyi bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal zorunluluklara uymayan bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilebilmektedir.<sup>56</sup> İşletmelerde özellikle bilgisayar teknolojilerinin gelişimiyle birlikte teknolojik hileler de gittikçe artmaktadır. Yapılan teknolojik hileler sonucunda önemli hukukî davalar gibi sebeplerle kaynak kayıpları yaşanmaktadır. Bu şekilde muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine neden olur. Yapılan araştırmalar hilelerin genellikle denetim kalitesinin en zayıf olduğu süreçlerde ortaya çıktığını göstermektedir.<sup>57</sup>

### **1.7.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Etkinliği**

Bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğun tespiti ile mümkündür. Bu ölçütler GKGDS' dir. GKGDS, kaliteli bir bağımsız denetimin çerçevesini belirler. Eğer yapılan çalışmanın nitelikleri bu standartlarda öngörülenlere uyuşmuyor ise yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı varsayılır.<sup>58</sup> Bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları ile *genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetim standardı 200 ve etik ilkeler* kastedilmektedir. Bunların yanı sıra bağımsız denetim firmalarında KKS 1 bağlamında kendi içlerinde oluşturmaları gereken kalite standartları görülmektedir. Sonuç olarak, tüm bu ilgili kalite kontrol standartları birbiri ile bütünlük şeklinde ele alınmaktadır.

*GKGDS*; AICPA tarafından kabul edilen bu standartlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana bölüm altında, toplam on standarttan oluşmaktadır. Birinci bölümde yer alan genel standartlarda, denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili düzenlemeleri içerir. Bu standartlara kişisel standartlar adı da verilir. Çalışma alanı standartları ise genel standartlara oranla daha özeldir, denetçiye güvenilir bir denetim

<sup>56</sup> Ulucan Özkul F, Almalı Özdemir Z., **İşletmelerde Hile Riski Yönetimi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010,46

<sup>57</sup> Acar Durmuş, Senal Serpil, Usul Hayrettin, Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt16, Sayı 22, 2011, 275

<sup>58</sup> Oktay Sadiye, Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, **Maliye-Finans Yazıları**, Sayı 100, Ekim 2013, 51

görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlemede kılavuz niteliğindedir. Son bölümde yer alan raporlama standartlarında ise kullanıcılar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek kanıt denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile alakalı ilkeleri içerir.

*Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220):* KGK, 2013 yılı itibariyle BDS 220'yi IFAC'ın yayınlamış olduğu ISA 220'den uyarlayarak mevzuata kazandırmıştır. Bu standart kalite kontrolü ile ilgili bir denetim standardıdır ve içeriğinde; “hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir”

*Etik İlkeler:* Mesleki etik ilke ve standartlar, tüm muhasebe mesleği üyeleri için geçerli olup, onlardan beklenen davranış özelliklerini göstermektedir. Bir muhasebe meslek mensubu, kamu yararına hareket ederken, Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) Etik Kurallarını gözetmeli ve bu kurallara uymalıdır. IESBA Etik Kuralları üç bölümden oluşur. Birinci bölümde, muhasebe meslek mensupları için temel meslek etiği kuralları ortaya konulmuştur ve muhasebe meslek mensubunun uygulaması için kavramsal bir çerçeve oluşturulmuştur. Muhasebe meslek mensubu bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargısını kullanmalıdır. İkinci ve üçüncü bölüm ise kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel ilkelerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler sağlar ayrıca tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durumları tanımlar. İkinci bölüm serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerliken, üçüncü bölüm işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerlidir.<sup>59</sup>

*Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1):* Denetim şirketlerinin; mali tabloların denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere dair kalite

---

<sup>59</sup> **Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı**, Türmob Yayınları:457, 16-17, 2013

kontrol sistemleri ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir.<sup>60</sup> KKS 1'e uygunluk sağlamak amacıyla bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, operasyonel özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlıdır. KKS 1'de, denetim şirketinin standardı uygulama amacı ve belirtilen bu amaca ulaşmasını sağlamaya yönelik emredici hükümler vardır. Ayrıca KKS 1'in doğru anlaşılması için giriş bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler bölümü vardır.<sup>61</sup>

Denetimin kalitesiyle ilgili olarak yapılan araştırmaların tümünde denetimin kaliteli olmasının; genel kabul görmüş denetim standartlarına açıklamalarına, kalite kontrol standartlarına, mesleki ahlak kurallarına ve yasalara uyulması ile sağlanabileceği belirtilmiştir. Araştırmacıların yaptıkları araştırmalara ek olarak Sarbanes Oxley gibi yasal mevzuat ve AICPA, Financial Reporting Council (FRC), SEC gibi denetimle ilgili örgütlerin belirttiği aşağıdaki unsurlar da kaliteli bir denetimin koşullarını ortaya koymaktadır:

- Denetçilerin yeteneği,
- Denetçinin teknik uzmanlığı,
- Denetim ortak veya yöneticisinin tutumu,
- Denetim firmasının kalite kontrol süreci ve firmanın tecrübesi,
- Denetim standartlarına uyum,
- Denetçi rotasyonunun uygulanması,
- Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması,
- Denetim firmasının, denetim faaliyetini şirketin denetim komitesi

gözetiminde yürütmesi,

- Çıkar çatışması olması durumunda denetim firmasının halka açık şirketi

denetleme yasağı getirilmesi,

- Denetim firması içindeki gelenekler,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,

---

<sup>60</sup>Selimoğlu Kardeş Seval ve Yeşilcebi Gül, Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 64 Ekim 2014, 30-31

<sup>61</sup>Finansal Tabloların Bağımsız Denetimleri, İncelemeleri ile Diğer Güvence Denetimlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol, Kalite Kontrol Standardı 1, Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2013



- Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı,
- Aktif ve bağımsız bir denetim komitesi de kaliteli denetimin koşullarıdır.

Denetçi bağımsızlığı yalnızca standartlarla değil, yasal mevzuatlar ile de güvence altına alınmaya çalışılmıştır. SOX' in verdiği yetkiye dayanarak yapılan; denetçinin faaliyet alanları, rotasyon, çıkar çatışmalarına ilişkin düzenlemeler gibi düzenlemeler denetçi bağımsızlığını güvence altına alma amacının bir örneğidir. Aynı yasaya dayanılarak tüm denetim şirketlerinin gözetiminden sorumlu olarak kurulan Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB)' da, denetim firmalarının gözetimi görevini yüklenerek denetim kalitesine katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu kurul, AICPA tarafından 1970'li yılların başından itibaren düzenlediği "Peer Review" olarak standartlara girmiş olan, bir denetçinin denetim faaliyetini gözden geçirmesi(değerlendirmesi) görevi artık PCAOB tarafından üstlenilmiştir.<sup>62</sup> Kelime anlamı ile peer (akran, birbiri ile aynı sınıf ve konuda olan) review (gözden geçirme, inceleme) demektir. Peer Review Sistemi, ABD'de yaygın olarak uygulanmakta olup, esas olarak bir şirketin denetimini gerçekleştiren muhasebe firmasının, denetim sürecinin, kalite kontrol sisteminin ve muhasebe uygulamalarının, yine bu kuruluş tarafından belirlenen ya da ilgili eyaletin meslek örgütü tarafından atanan, söz konusu örgüt tarafından Peer Review Programı kapsamında denetim yapma konusunda yetkilendirilmiş olan diğer bir muhasebe firmasının denetçilerinden oluşan bir denetim ekibi tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk açısından incelenmesi ve raporlanmasıdır.

ABD'de Certified Public Accountant (CPA) sıfatını taşıyan tüm denetçiler, AICPA'a üye olmak ve üyeliklerini sürdürebilmek için Peer Review Programına katılmak zorundadır. ABD'de 1977 yılında AICPA tarafından gönüllülük temelinde başlatılan ve daha sonra 1988 yılında üyelerin katılımı zorunlu tutulan Peer Review Programına ilişkin ilke ve esaslar temel olarak; sadece halka açık olmayan şirketlere denetim hizmeti veren CPA'ler için AICPA Review Board tarafından, halka açık şirketlerde de denetim hizmeti sunma yetkisi olan CPA'ler için U.S.Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS) tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. AICPA sistemi belirli aralıklarda gözden geçirmekte, Peer Review programları düzenlemekte ve uygulamaya yön vermektedir. AICPA, Peer Review konusundaki

---

<sup>62</sup> Özbek Cevdet Yiğit, **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Nisan Kitabevi, Ekim 2012, 34-38

esas ve ilkeleri “Standars for Performing and Reporting on Peer Reviews” adı verilen standartlar ile belirlemiş bulunmaktadır.<sup>63</sup> AICPA’nın kalite kontrol programına dahil olan kuruluşların, belirli periyotlarla, kendilerini başka bir bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol incelemesine tabi tutmaları zorunlu kılınmıştır. ABD başta olmak üzere diğer gelişmiş birçok ülkede yatırımcıyı korumak, finansal raporlama şeffaflığını sağlamak için muhasebe ve denetim konusundaki devlet kontrolleri sıklaştırılmıştır. 1978 yılından beri AICPA tarafından uygulanan meslektaş denetimi(Peer Review) programının yerini SOA ile oluşturulan PCAOB’a bırakmıştır.<sup>64</sup>

Merkezi Paris olan ve 1961’de kurulan, Türkiye’nin de kurucu üye olarak içinde bulunduğu otuz dört üyeli Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü, OECD (*Organization for Economic Co-operation and Development*), daha çok ülkelerin makro sorunları ile ilgili, ekonomik ve kamu yönetimi ile ilgili çalışır.<sup>65</sup> OECD’nin 20 kurucu üyesi bulunmaktadır ve bunlardan bazıları ABD, Avusturya, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, İngiltere ve Türkiye’dir. OECD’nin üye ülkeler hakkında genel bazda periyodik olarak hazırladığı raporlar “peer review” niteliğinde olmaktadır. “Peer Review” ile amaçlanan o ülke ekonomisinin veya belli bir alanda ülkenin içinde bulunduğu şartların objektif resminin çekilmesi ve çözümlerin gösterilmesidir. Raporlar ve öneriler tavsiye niteliğinde olsa da özellikle hazırlanışında izlenen yöntem ve önerilerin uygulanması gerektiği düşüncesinden hareketle, İngiliz demokrasisinin gelişim sürecinde Lordlar Kamarasının bazı önlemler için uygulaya geldiği “peer pressure” (ortak baskı) kavramından esinlenerek, “peer review” adı verilmektedir.<sup>66</sup> Peer Review sistemiyle denetim faaliyeti başka bir denetim firması tarafından denetlenir, denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerine uyup uymadıkları denetlenir böylece denetim firmasının kalite kontrol unsurlarına ne derecede sahip oldukları anlaşılabilir.

<sup>63</sup>Yılmaz Eyüp, **Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri**, Yeterlik Etüdü, Ankara: SPK Yayınları, Yayın No 156, Nisan 2003, 13.

<sup>64</sup>Peküz Veysel, Demirbaş Hüseyin, Kamu Gözetimi Kurumu ile Bağımsız Denetimde Yeni Dönem, **Kgk Uzmanları Derneği Yayınları**, 2015, 1.

<sup>65</sup>Afyonluoğlu Mustafa, Peer Review Nedir? <https://afyonluoglu.wordpress.com/category/e-government/>, 10 Mayıs 2015, 1.

<sup>66</sup> İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı(OECD), [http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi\\_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa](http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa), 5 Mayıs 2015, 1

### 1.7.2. Uluslararası Kalite-Kontrol Standartları'nın Gelişimi ve Önemi

Bağımsız denetim standartlarını yayımlayan AICPA, ilk kez 1979 yılında bünyesinde kurduğu Kalite Kontrol Standartları Komitesi (Quality Control Standards Committee-QCSC) tarafından kalite kontrol amaçlı standart yayınlamıştır. Sonraki yıllarda kalite standartları diğer standartlarla birlikte, AICPA Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board- ASB) tarafından yayınlanmaya devam edilmiştir. Standartlar çeşitli tarihlerde farklı isimler altında, yeniden düzenlenmiştir. Denetim Standartları Açıklamaları/Bildirgesi olarak çıkarılmaya başlanan standartlardan kalite ile ilgili olarak revize edilen SAS 240 “Denetim çalışmaları için kalite kontrol” (Quality control for audit work) ile bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarında kaliteye ulaşmaları için gerekli standart yayınlamıştır. Bu standart, denetimin ilgili standartlara uygun gerçekleştirildiğini ve denetçinin başta bağımsızlıkla ilgili olanlar olmak üzere meslek ahlakı ilkelerine uyduğunu güvence altına almayı hedeflemiştir.<sup>67</sup>

AICPA önderliğinde 1970’li yıllarda gönüllü olarak, 1980’li yılların ortalarından itibaren ise SEC düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu olarak, kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Denetimin Denetimi (Peer Review-PR), AICPA’ nın kalite kontrol programına dahil olan kuruluşların, belirli periyotlarla, kendilerini başka bir bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol incelemesine tabi tutmaları zorunlu kılınmıştır. 2000’li yıllara doğru ise peer review mekanizması işlevsel olmadığı ve bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin arttırılmasına fazla bir katkı sağlamadığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Özellikle ABD’deki olaylar sisteme ilişkin eleştirileri had safhaya çıkarmış ve 2002 yılında sistem sermaye piyasalarındaki etkinliğini büyük ölçüde kaybetmiştir.<sup>68</sup>

### 1.7.3. Bağımsız Denetimde Kalite, Bilgi Teknolojileri

Denetim firmasının kalite kontrolü, firmanın itibarı ve işletme riskini yönetme noktasında oldukça önemlidir. Her denetim şirketinin kendi bünyesinde kalite güvence sistemi kurması gerekmektedir. Sadece bağımsız denetimde değil, iç denetim ve kamu denetiminde de kalite güvence sisteminin sağlanması önemlidir:

<sup>67</sup> Özbek, 34-38.

<sup>68</sup> Yaşar Alpaslan, Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi, **Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt 22 Sayı 1, 2013, 468-469.

ABD’de her denetim kuruluşunun GKGDS’ a göre uygun bir iç kalite kontrol sistemine sahip olması gerekmektedir ve kendisini dış kalite kontrol incelemesine tabi tutması zorunlu kılınmıştır. Denetim firmalarının kendi iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmaları gerekmektedir.<sup>69</sup> Kuruluşlar, bilgi teknolojilerinden faydalanabilmek için farklı boyutlarda bilgi teknolojilerine yatırım yapmaktadırlar. Bilgi teknolojilerinin rolü son yıllarda değişime uğramış olup şirket yönetimi ve kaynakların kontrolünün önemli bir parçası haline gelmiştir. Denetim perspektifi açısından bilgi teknolojileri denetimi ilk olarak planlama, yürütme, dokümantasyon ve denetimin gözden geçirilmesi evrelerinden başlayarak denetimlerin tamamlanmasını desteklemek için kullanılmaktadır. İkinci olarak ise BT sistemleri giderek denetim fonksiyonunda otomasyonu artırmıştır ve denetçinin rolünü yeniden tanımlamıştır. Bu durum belirgin şekilde şirketlerin finansal raporlama üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesi amacıyla ABD’de 2002 yılında çıkartılan Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasasının 404 maddesi ile (SOX 404) uyum noktasında ve özellikle de Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning- ERP) ortamlarında ortaya çıkmaktadır.<sup>70</sup>

#### **1.7.4. Türkiye’de Kalite Kontrol Düzenlemeleri**

Türkiye’de bağımsız denetimde kalite kontrolün tanımı, yasal düzenlemeler kapsamında yapılmıştır. Amacı bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin, bağımsız denetim kuruluşunun örgütlenmesini ve faaliyetlerini bu düzenlemelerde belirtilen şekilde yapması şeklindedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde kalite kontrole ilişkin direkt bir düzenleme bulunmasa da, birçok hükmü içeren yasal düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>71</sup>

*SPK*, bağımsız denetimde kalite konusunda; Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığınca, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği” uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim standartlarına uygun

<sup>69</sup> Uzun Şaban, “Denetimde Kalite” Konya SMMM, I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, 14-17 Mayıs 2009 2015, 1.

<sup>70</sup> Memiş Mehmet Ünsal, Tüm Kayahan, Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetimle İlişkisi, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı 37, Ocak-Haziran 2011, 147-148

<sup>71</sup> Yurdakul Hüseyin, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları, Gazi Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2005, 121

olarak denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmediğinin tespiti amacıyla bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol incelemelerinde bulunmaktadır.<sup>72</sup>

*BDDK*; 5411 sayılı Kanun ile ilgili olarak, 1 Kasım 2006 tarihinde “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik” 26333 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır. . Yönetmeliğin, 13. maddesinde, kalite güvence sistemi ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Buna göre “Banka denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin, mesleki ilkelere, düzenlemelere, kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvence sistemi kurmakla yükümlüdür.” Kalite güvence sistemi ile ilgili olarak yönetim kurulunun seçtiği iki sorumlu ortak baş denetçi kalite güvencesi sisteminin sağlıklı biçimde işlemesi için görevlendirilmektedir ve bu sistemin etkinliğini güvencesine ilişkin politikaların belirlendiği bu maddede, kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesi de ele alınmıştır.<sup>73</sup>

*Hazine Müsteşarlığı*; 12 Temmuz 2008 yılında 26934 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin, 9. maddesinde, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde, mesleki gereklilik, mesleki yeterlilik, görev dağılımı, yönlendirme, görüş alma, görev kabulü, devamlılık ve izleme kavramları tanımlanmıştır.<sup>74</sup>

*TTK*; Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu’na göre denetim kalitesini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerini denetleme yetkisi, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumuna verilmiştir. Kalite güvence sistemi ise, “Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen

---

<sup>72</sup> SPK, 2013 Yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu, Muhasebe Standartları Dairesi, Şubat 2014

<sup>73</sup> “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” , Resmi Gazete, Sayı 26333, Tarih, 01.11.2006, Md.1-2

<sup>74</sup> 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 26552, 14.06.2007

standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem” olarak tanımlanmıştır.<sup>75</sup>

Bu bölümde çalışmanın daha iyi anlaşılması açısından bağımsız denetimin ne olduğundan, öneminden, gerekliliğinden bahsedilmiştir, denetim standartları, geniş bir şekilde ele alınarak etkin bir kamu gözetim sisteminin nasıl ve ne şekilde yürütülebileceği anlatılmıştır. İkinci bölümde ise konunun bir nevi uygulama kısmı olan kuruluşlardan bahsedilecektir. Denetim alanında dünyayı etkileyen gelişmelerden, yeni düzenlemelerden bahsedilmeye çalışılacaktır.



---

<sup>75</sup> 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, md.2 ,26.12.2016

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE VE DÜNYA’DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ

Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de ve Dünya’da bağımsız denetim, yaşanan denetim firmaları skandalları, skandalların sonucunda çıkarılan yasalar, ilgili düzenlemeler, denetimin gözetimi, gözetime ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemeler, denetimin gözetimi amacıyla oluşturulan kuruluşların yapıları, özellikleri, işleyişleri açıklanmaya çalışılacaktır.

#### 2.1. Dünya’da Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere göre araştırır ve bu konuda bir rapor düzenlemek maksadıyla bağımsız bir uzman tarafından kanıt toplanır ve bu kanıtlar değerlendirir.<sup>76</sup> İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile 1900 yılında sınırlı sorumlu şirketlere denetim alanında zorunluluk getirilmiş ve İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı yer olmuştur.

Bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı ABD’de 1930’lu yıllarda başlamıştır. ABD’de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş finansal tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır.<sup>77</sup> Fransa’da bağımsız denetim alanında 1942 yılında “Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” kurulmuştur. Daha sonra 1945’te yayımlanmış bir kararname ile Uzman Muhasebeci ve Yetkili Muhasebeci ayrımı yasal dayanağa dayandırılmıştır. 1970’li yıllarda yetkili muhasebeci tanımına giren grubun tamamen ortadan kaldırılması yoluna gidilmiştir 1976 yılında ise uzman muhasebeci “bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Almanya’da yeminli denetçilerin yönetimi görevini, 1928 yılında

<sup>76</sup> Bezirci Muhammet, Karasioğlu Fehmi, Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 21, 2011, 572.

<sup>77</sup> Uzay Şaban, Tanç Ahmet, Erciyes Mehmet, Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe I, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 95, 2009, 128

kurulan “Yeminli Denetçiler Odası” yürütmektedir. Bu ülkede yeminli denetçiler denetim işlerinin dışında vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi oranları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetleri de vermektedir. Japonya’da ise 1948 yılında “Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği” yasası çıkartılmıştır. Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün yasal düzenlemelerde büyük katkıları olmuştur.<sup>78</sup>

Denetim mesleğinin başlamasında, gelişmesinde çeşitli faktörler etkili olmuştur. Gelişen sermaye piyasaları, yabancı yatırımcı sayısının giderek artması, Avrupa ve ABD’de yaşanan denetim kaynaklı skandallar denetimin boyutunu etkilemiştir. Ülkeler arasında denetim uygulamalarında farklı yaklaşımlar, gelişmeler ve yasalar olduğu görülmektedir.

## 2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Ekonomik yaşamın karmaşıklaşan bir hal alması güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Karmaşık hale gelen bu ekonomik yapı kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olma ihtimalini azaltmaktadır. Bu bilgilerden yararlanacak olanlar yararlandıkları bilgileri kaynağından inceleme olanağına sahip olmadıkları için başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin tarafsız ve doğru bir şekilde hazırlandığına güvenmek zorundadırlar.<sup>79</sup>

Türkiye’de 1970’lerde dış kredi kaynaklarından faydalanmak isteyen işletmelerle, yabancı sermayeli şirketler denetim hizmetleri istemeye başlamışlardır. Bağımsız denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluğa dair ilk hukukî düzenlemeler ise, 1987 yılından önce bankalar için daha sonra da sermaye piyasaları için oluşturulmuştur. On dokuz denetim şirketi bir araya gelerek 1987’de “Bağımsız Denetim Derneğini” kurmuşlardır. Bağımsız denetim uygulaması 1989 yılında bağımsız denetim uygulaması ilk olarak halka açık şirketler için başlamış olup sonrasında bankalar, diğer finans kuruluşları, sigorta şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler içinde uygulanır hale gelmiştir. SPK, Seri X ile başlayan düzenlemelerini bağımsız denetime tahsis etmiş ve bu düzenlemeler ile Türkiye’de denetim standartlarının oluşturulmasına yardımcı olmuştur. SPK’ nın özellikle Seri X, No:22 sayılı Tebliği, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimde uymaları gereken

<sup>78</sup> Çarıkçioğlu Peyami, Muhasebe Denetimi ve Türkiye için Önemi, **İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi**, 10. Yıl Özel Sayısı.

<sup>79</sup> Dönmez Adnan, Ersoy Ayten, Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, 2006, 70



UDS ayrıntılı bir biçimde açıklamaktadır. Yayımlanan 3568 sayılı Yasa ile 1989'da denetim yapma görevi yeminli mali müşavirlere ve serbest muhasebeci mali müşavirlere verilmiştir.<sup>80</sup> Bu kanunla denetimin hedefleri, faaliyet alanları belirlenerek TÜRMOB kurulmuştur. 1985 yılında ise, 3182 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların denetimi ve gözetimi Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği arasında dağıtılmıştır. 18 Haziran 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile BDDK bağımsız hale getirilmiştir ve 2000'li yıllarda yaşanan bankacılık sektöründeki krizden sonra mevzuatta değişikliğe gidilmiştir, 2011 yılında yayımlanan, 6102 sayılı TTK ise, Türkiye'de bağımsız denetimi daha güçlü hale getirmektedir. Kanun ile birlikte bağımsız denetim yeni bir boyut kazanmıştır. AB ile uyum sürecinde olan ülkemizde yeni hazırlanan TTK, AB 8 numaralı Şirketler Hukuku Direktifine uyumlu olarak hazırlanmıştır. Bu yasayla birlikte raporlama standartları zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK' nın 88'inci maddesinde KGK' nın yetkileri, 397-406 arası maddeler arasında denetlemeye ilişkin hükümler, 514-517 arasındaki maddelerde anonim şirketlerinin mali tabloları ile ilgili yükümlülükler yer verilmektedir. TTK'nin 397'nci maddesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte olup bu kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar KGK tarafından yayımlanmaktadır. Son olarak, 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile KGK kurulmuştur. KGK bağımsız denetimle ilgili yetkiyi kendi elinde toplaması ayrıca düzenleyici ve denetleyici bir kurum olarak oluşturulması ülkemizdeki bağımsız denetimin ve gözetim faaliyetlerinin gelişimi açısından önemli bir adım olmuştur. AB sekiz numaralı direktifi ve yeni TTK ile dağınık yapının sistematik hale gelmesini zorunlu kılınmıştır çünkü yeni TTK ile halka açık olsun olmasın sermaye şirketlerinde bağımsız denetimi zorunlu hale getirmiştir.<sup>81</sup>

Bir ülke ekonomisinin büyümesi, küreselleşen dünyada uluslararası iş birliğinin gelişmesi bağımsız denetimin gelişmesine, işletmelerin denetlenmiş mali tablolara sahip olmasına bağlıdır. Türkiye'de denetimin önemi giderek artırmıştır, yasal

---

<sup>80</sup> Çürük Turgut, Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, Cilt 31, Sayı 2, 2004, 150.

<sup>81</sup> Fırat Alpaslan, Şahin Muhammed, Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi, **Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi**, 5-6

düzenlemeler oluşturulmuş, uluslararası gelişmelere bağlı sistemler oluşturulmaya çalışılmıştır.

### 2.3. Denetim Komitesi Kavramı ve Bağımsız Denetimle İlişkisi

Denetim komitesi, işletme yönetimi, bağımsız denetçi ve iç denetçi ile yönetim kurulu arasında bir köprü işlevi görmektedir. Denetim komitesinin finansal raporlama, iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetleri ve bağımsız denetim üzerinde etkileri bulunmaktadır. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumlu tutulmuştur.<sup>82</sup> Denetim komiteleri, finansal raporlama sürecinin denetlenmesi, iç denetimlerin gözetimi ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetçiler arasında iş birliğinin sağlanmasına yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur. Denetim komitelerinin görevleri şunlardır:<sup>83</sup>

- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulmasını sağlamak,
- Finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ile ilgili olarak yönetim kuruluna görüş bildirmek,
- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamak,
- Bağımsız denetimin bağımsızlığını sağlamak,
- Muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmak,
- Şikâyet ve bildirimleri incelemek, sonuçlandırmak ve önlem almak,
- Seçilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi ile birlikte denetim planını oluşturmak,
- Bağımsız denetçilerle birlikte denetim raporlarını incelemek,
- Bağımsız denetim sonuçlarını ve varsa görüş bölümündeki yorumları inceleyerek, bağımsız denetçinin yönetime yapmış olduğu tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini gözden geçirmek, iç denetimin sunmuş olduğu raporları ve yönetimin bu raporlara cevaplarını incelemek,
- Şirketin yıllık mali tablolarını gözden geçirerek tamamlanmış olup olmadıklarına ve kendilerine iletilen bilgilere uygunluğunu belirlemek,

<sup>82</sup> Yakar Serbay, Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 14, Sayı 54, 2015, 259

<sup>83</sup> Çatıkkaş Özgür, Yurtsever Gürdoğan, Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı 81, 2007, 84-85

- Uluslararası uygulamalara denetim yılının başında bağımsız denetim kuruluşları ile bir araya gelerek performans kriterlerini belirlemek ve kendilerinden beklenenleri tespit etmektir.

Denetim komiteleri, mali raporlama sürecinin en önemli parçalarından biri olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde etkin görev alır. ABD’de denetim komiteleriyle alakalı mevzuatta bağımsız denetim raporlamasının doğrudan denetim komitesi tarafından yapılması zorunlu kılınmıştır. Bu şekilde ihtilafli konuların doğrudan yönetim yerine denetim komitelerine aktarılması sağlanmıştır.<sup>84</sup> SOX’ a göre bağımsız denetçilerin yapacakları bütün denetimlerde ve denetim dışı hizmetlerde denetim komitesinden onay almaları gerekmektedir. Bağımsız denetçiler, müşteri işletmenin uyguladığı bütün önemli muhasebe politikalarını ve uygulamalarını denetim komitesine raporlamalıdır. SOX, denetim komitelerine bağımsız denetim sürecinin gözetimi ile ilgili belirli sorumluluklar ve yetkiler vermiştir. SOX’ den önce bağımsız denetçiler yönetim üzerinde daha fazla çalışırken, bağımsız denetimin denetim komitesi ile ilişkisi ise asgari düzeyde olmaktadır. SOX’ a göre denetim komitesinin sorumlulukları; bağımsız denetim firmasının yetkilendirilmesi ve gözetimi, görevinin kapsamının ve yaptığı işlerin ücretlerinin belirlenmesidir. Denetim komitesinin bağımsız denetçi ile iyi ilişki kurabilmesi için devamlılık ve profesyonellik gereklidir. SEC tarafından oluşturulan yeni düzenlemelere göre de denetçiler SEC’ e rapor vermeden önce müşteri işletmenin denetim komitesine rapor vermeleri gerekmektedir. Söz konusu bu raporda müşterinin kullandığı tüm önemli muhasebe politikaları ve uygulamaları, denetçinin önerdiği uygulama, alternatif uygulama sonuçlarını kapsayan işletme yönetimi ile ilgili politika, uygulamalar için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bütün alternatif finansal bilgi uygulamaları yer almalıdır.<sup>85</sup>

Denetim komitesi başta ABD, Kanada ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede işletmelerin organizasyon şemalarında yer almakta ve faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmektedir. Türkiye’ de ise genel olarak 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. SPK, Haziran 2006’ da Seri X, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında 22 Numaralı Tebliğe göre, hisse senetleri borsada işlem gören

<sup>84</sup> Uygulamalı Örnekleri ile Birlikte A’ dan Z’ ye Denetim Komiteleri, Tüsiad, Haziran 2012, 61

<sup>85</sup> Kandermir Tuğrul, Akbulut Halim, Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’ deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 9, Sayı 20, 2013, 42

ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da ise isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilir ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Bu tebliğe göre denetimden sorumlu komite, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar.<sup>86</sup> Denetim komitesi fiili olarak denetim yapan bir organ değildir ve bununla alakalı doğrudan sorumluluğu bulunmamaktadır. Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin etkinliğini, finansal raporlama ve gerekli kontrollerin nasıl işlediği, yeterli olup olmadığını gözetler. Özetleyecek olursak, oluşturulması zorunlu hale gelen denetim komiteleri mali raporların anlaşılır, şeffaf, güvenilir olmasını sağlar, iç denetimin etkili olmasında, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş vermek gibi önemli görevleri vardır.

#### **2.4. Dünya’da ve Türkiye’de Yaşanan Finansal Skandallar**

Yirmi birinci yüzyılda ortaya çıkan skandallardan sonra bağımsız denetim kuruluşlarının görevlerini tam olarak yerine getirmedikleri görülmüştür. Bu nedenle Amerika, Avrupa ve Japonya başta olmak üzere yasalar çıkarılmış ve kamu gözetim kurumları kurulmuştur. Fakat çıkarılan bu kanunlara ve kurulan kamu gözetim kurumlarına rağmen skandallar devam etmiştir. Bunun nedeni yasaların değişen piyasa koşullarına geç uyum sağlamaları ve etkin şekilde politikaların uygulanamamasıdır.<sup>87</sup>

Dünya ekonomisinde yaşanan kriz dönemleri giderek uzamakta ve sıklaşmaktadır. Kriz dönemlerinde büyüme eğiliminin yavaşlamasıyla birlikte, yaratılan gelir küçülmekte ve gelirin bölüşümünde büyük dengesizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede ülkeler, bölgeler ve işletmeler arasında yaşanan rekabette yasalardan, kurallardan, ilkelere ve etikten sapmalar sıklaşmaktadır. Uygun olmayan iktisadi ve ticarî işlemler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilen hile ve usulsüzlükler ulusal ve

<sup>86</sup> Hüner Barlas Deniz, Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü, Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2014, 104-105

<sup>87</sup> Odabaşı Cahit, Ergen Hasan, Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar, **Kgk Uzmanları Derneği Yayınları**, 2015, 1

küresel ölçeklerde ekonomik suçlar oluşturmaktadır.<sup>88</sup> Örneğin; ABD’de 2001 yılı itibariyle meydana gelmeye başlayan denetim usulsüzlükleri serisi uluslararası finans piyasalarında büyük yankılar uyandırmıştır. ABD ekonomisi büyük bir krizle karşılaşmış, halka açık şirket modeli tartışmalı hale gelmiş, muhasebe ve denetim şirketleri üzerine dikkatler toplanmıştır.<sup>89</sup>

Denetimin istenilebilir bir şekilde yapılabilmesi için dünya çapında yasalar çıkartılmış ve çeşitli organizasyonlar kurulmuştur. Bunlardan, Treadway raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim raporu, Blue Ribbon Komitesi önerileri ve Sarbanes Oxley yasası bunların bir kısmıdır. Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu yasalarından beri, yasama düzeyindeki en kapsamlı şirket reformu 30 Temmuz 2002 yılında yasalanan Sarbanes-Oxley kanunudur. Bu kanunun amacı, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik; kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden sağlamak amacıyla ve kamuya açık şirketlerin şeffaflığını, dürüstlüğünü ve mali bilgilerin açıklama sorumluluğunu artırmaktır. Treadway komisyonu 1985 yılında kurulan ulusal bir kuruluş olup hileli finansal raporlama ile ilgilendir. Başkanın soyadını alan bu komisyon beş tane muhasebe kuruluşu tarafından desteklenmektedir. Komisyona göre, iç denetim ve denetim komitesi, muhtemel hileli mali raporlamanın önlenmesi için iç kontrolü sağlamalıdır. Çünkü komiteye göre etkin bir denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişki ortak hareket alanına sahip bir ilişkiden ibarettir. Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu da kurumsal yönetimle ilgili çalışmalar yapmıştır. Bu kurul da finansal raporlamanın kalitesini ve denetim komitesinin etkinliğini artırma anlamında bazı önerilerde bulunmuştur. Kurul’un ayrıca finansal raporlamanın etkinliğini artırmak için denetçi bağımsızlığına ilişkin önerileri bulunmaktadır. Blue Ribbon Komitesi ise, Şubat 1999’da bir rapor yayınlamıştır. Toplam on tavsiyeden oluşan bu kurumsal yönetim raporunun özellikle denetimle alakalı boyutu oldukça önemlidir. İlk tavsiyesi de denetim komitesinin yapısı ile ilgili olup yönetim kuruluna bağlı denetim komitesinin bağımsız olması gerektiğidir.<sup>90</sup>

---

<sup>88</sup> Kandemir, Canol ve Kandemir Şenol, Enron Olayını Doğru Okumak-I Bir Çözümleme Denemesi, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMÖB Yayınları, Sayı 37, Eylül 2012, 104

<sup>89</sup> Süer Ayça Zeynep, **Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak’asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi**, İstanbul: İSMMMÖ Yayınları, Eylül, 2004, 44

<sup>90</sup> Dinç Yusuf, Cengiz Selim, CENGİZ, Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, 2014, 222-223

Yatırımcılara güvenin yeniden sağlanması, yatırımcılarla birlikte kamuyu da koruma gibi amaçlarla ayrıca pay sahiplerinin de eskisinden daha fazla olarak yönetimden yeterli ve doğru bilgi talep etme istekleriyle şirketlerin daha şeffaf hale gelmesi, denetim hata ve hilelerin minimum seviyeye inmesi için bir takım düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiştir. Bu düzenlemelerin gerekçelerini daha iyi anlamak için dünyanın farklı yerlerinde yaşanan firma skandallarının ayrıntıları incelenecektir.

#### **2.4.1. ABD: Enron, Worldcom, Xerox Olayı**

**Enron Vakası:** İki doğal gaz dağıtım firmasının birleşmesi ile kurulmuş olan Enron, ABD'nin en uzun boru hattı şebekesine sahip olmuştur. Kuruluşundan 2001 yılına kadar olan dönem zarfında, aktiflerini 10 milyar dolardan 63,4 milyar dolara çıkaran şirketin yükselişi gibi çöküşü de çok hızlı yaşanmış iki yıl gibi kısa bir sürede iflas etmiştir. Bu iflas o ana kadar ABD'de kaydedilen en büyük şirket iflasıdır. Enron olayının ABD ekonomisine maliyeti tahminen 64 milyar dolardır ve bu büyük olayın ABD milli gelirini, izleyen iki yıllık süreçte % 0.67 azalttığı hesaplanmıştır.<sup>91</sup> Yıllık cirosu 100 milyar doları aşan ve 19000 personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olan Enron şirketinin iflası ABD'de 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan en önemli olaylardan biri olarak görülmektedir.<sup>92</sup> Enron' un iflasına yol açan en önemli hususlardan birisi, kanuni veya kanun dışı olarak uygulanan bazı muhasebe işlemleri neticesinde, Enron dışında kurulmuş Özel Amaçlı Kuruluşlar(SPE) aracılığıyla risklerin ve zararların bilanço dışına çıkarılarak gizlenmesi ve şirketin olduğundan karlı gösterilmesi olmuştur.<sup>93</sup> Burada amaç, mali tabloların yatırımcılara ve ortaklığa borç veren kurumlara daha güçlü görünmesini sağlamak ve böylece sermaye maliyetini düşürmektir.<sup>94</sup> Bir diğer sebep olarak Enron' un denetim firması olan Arthur Andersen'in yaptığı usulsüzlüktür. Kural olarak yatırımcının çıkarlarını korumak ve gözetmekle sorumlu olan bu bağımsız denetim firması, bunun tam tersini yaparak Enron şirketinin yaptığı muhasebe

<sup>91</sup>Sağlar Jale, Kandemir Canol, Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 11, Sayı1, Haziran 2007, 22- 23

<sup>92</sup> Dinç, Cengiz, 221.

<sup>93</sup> Özkul Levent, **ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD' de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes- Oxley Kanunu' nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi**, Yeterlik Etüdü, İstanbul: SPK Yayınları, Nisan 2003, 3.

<sup>94</sup> Pamukçu Ayşe, Bilanço Dışı Finansman Yöntemleri ve Muhasebeleştirme İşlemleri, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 29 Sayı 2, 2010, 481

hilelerine göz yummuştur. Bunun en önemli nedeni bağımsız denetim firmalarının gelirleri içerisinde danışmanlık faaliyetinin önemli bir yer tutuyor olmasıydı. Arthur Andersen bağımsız denetimden 25 milyon dolar kazanırken danışmanlık faaliyetlerinden 27 milyon dolar kazanıyordu. Durum böyle olunca denetim firmaları müşteri kaybetmemek ve gelirlerini arttırmak için şirketlerin yaptığı usulsüzlüklere göz yummuştur. Şirketin iflasından dört gün önce Andersen firmasının yöneticileri, çalışanlarına belgeleri yok etme hususunda haber vermiştir. Bir denetim firması olan Arthur Andersen'in yaptığı bu hileler neticesinde ağır eleştirilerin hedefi olmuştur, sahip olduğu ünü kaybetmeye başlamıştır.<sup>95</sup> Yaşanan bu usulsüzlükler ve şirketlerin iflas etmeleri hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerle geniş yatırımcı kitlelerinin zarar görmesine neden olmuştur. Bununla birlikte kredi verenler ve tedarikçiler gibi menfaat sahipleri de bu işletmelerle iflas etmiş ve çalışan işçilerde işlerini kaybetmişlerdir. Yaşanan olayların ekonomi üzerindeki olumsuzluklarını gidermek ve yatırımcıların güvenini tekrar sağlamak için ABD'de, dört büyük değişiklik yapılmıştır. Bunlar;<sup>96</sup>

- Üç büyük denetim şirketi, danışmanlık hizmetlerini, denetimden ayırmayı planladığını kamuya açıklamıştır,

- Beş büyük denetim işletmesinden biri olan Arthur Andersen denetim faaliyetlerine son vermiştir.

- Sarbanes – Oxley yasa tasarısı çıkmıştır.

- NYSE, 2002 yılında ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir

Tüm bu gelişmelerle skandallar ve skandalların ortaya çıkardığı olumsuzlukların giderilmesi umulmuştur.<sup>97</sup>

**Worldcom Vakası:** Worldcom 1999 yılında, ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi ve seksen bin çalışanıyla büyük bir şirkettir.<sup>98</sup> Şirket, muhasebe işlemlerinde usulsüzlüğü masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktararak gerçekleştirmiştir. Bu şekilde şirket varlıklarını 3.8 milyar dolar fazla göstermiştir. Hat maliyetlerine ilişkin tutarları varlık hesaplarına kaydeden şirket, vergi öncesi karını abartılı biçimde

---

<sup>95</sup> Odabaşı, Ergen, 2-3.

<sup>96</sup> Cengiz Selim, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul' da Bir Araştırma, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 15 Sayı 2, 2013, 409

<sup>97</sup> Yardımcıoğlu Mahmut, Ada Şebnem, Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı 1, 2013, 52.

<sup>98</sup> Odabaşı, Ergen, 2-3.

finansal tablolarında sunmuştur.<sup>99</sup> Worldcom şirketinin denetçisi Enron' da olduğu gibi Arthur Andersen denetim firmasıydı. Arthur Andersen hazırladığı Worldcom hesaplarının incelendiğini ve hesaplarında herhangi bir usulsüzlük görmediğini raporlamıştır. Worldcom olayı sonucunda, ABD'de büyük şirketlerin nasıl yönetildikleri, hesaplarının nasıl tutulduğu, ortaklarına karşı ne kadar açıklıkla bilgi verildiği konusunda yaşanan skandalların bir örneği olarak görülmektedir.<sup>100</sup>

**Xerox Vakası:** Şirketin 2001 dönemine ilişkin ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetim incelemeleri sonucunda finans kayıtlarında büyük tutarlarda manipülasyon tespit edilmiştir. Şirketin usulsüz bir şekilde gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır.

Ülkelerde yaşanan muhasebe skandallarının nedenleri ve yapılan usulsüzlükler birbirine benzemektedir. Her ülkede aynı olmasa da kamuoyu, yatırımcılar yani bilgi sağlayıcılar bu durumdan etkilenmiştir. Olayların meydana gelmesinde esas sorun hileli finansal raporlamadır, finansal raporlar bağımsız denetimden geçse bile bilgiler meslek etiğine aykırı şekilde düzenlenmiştir. Şirketleri denetleyen denetim firmalarının yetersiz kaldığı, usulsüzlüklere iştirak ettikleri denetimin gözetiminde ciddi eksiklikler olduğunu göstermektedir. Bu nedenlerden dolayı denetimin gözetiminin kamu otoritesi tarafından denetlenmesi için düzenlemelere gidilmiştir.

#### **2.4.2. AB: Parmalat Olayı**

Temel gıda ve süt ürünlerini üretilip satan Parmalat şirketinin, iştirak ettiği şirketlere(offshore) usulsüz kayıtlar ve işlemlerle fon aktarması sonucu oluşan bir muhasebe skandalıdır. İtalya'daki şirketin 1998-2003 arası dönemde elde ettiği 14.2 milyar Euro' luk finansal kaynağı; iştirak yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresine ve şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine transfer ettiği tespit edilmiştir.<sup>101</sup> Skandalın ortaya çıkışının üç nedeni vardır. Birincisi; şirketin kurumsal yönetim yapısının eksik olması ve aile şirketi olarak yönetilmiş olması, ikincisi; şirketi denetleyen bağımsız denetim firmasının muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüğü tespit edememesi ve üçüncü olarak da; teyit sürecinin doğru bir şekilde uygulanmamasıdır.<sup>102</sup>

<sup>99</sup> Özkul, 5.

<sup>100</sup> Odabaşı, Ergen, 4.

<sup>101</sup> Atmaca Metin, Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, 2012, 193

<sup>102</sup> Odabaşı, Ergen, 4.



Dünyada yaşanmış olan bu muhasebe skandalları yasal boşluklardan, denetimin yetersizliğinden, caydırıcı yaptırım azlığından, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yetersiz kalmasından, meslek etiğinin giderek zayıflamasından kaynaklanmıştır. Ancak köklü değişiklikler yapılarak durumun düzeltileceğine inanılmış ve gerekli adımlar atılmıştır. Özellikle ABD ve Avrupa ülkelerinde yaşanan olaylar, finansal skandallar sorununu küresel boyuta taşımış Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeleri de etkilemiştir.

#### **2.4.3. Dünya’da ve Türkiye’de Yaşanan Finansal Skandalların Karşılaştırılması**

Dünya’da ve Türkiye’de ortaya çıkan muhasebe skandalları karşılaştırıldığında bir takım benzerlikler olduğu göze çarpmaktadır. İşletmeler büyüdükçe mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacı artmaktadır. Bu sebeple ABD ve Avrupa’daki büyük şirketler ile Türkiye’deki bazı büyük şirketlerde meydana gelen skandallar arasında bir takım benzerlikler söz konusudur. Bunlardan bazıları:

Enron olayında, şirket durumunu olduğundan iyi göstermek amacıyla büyük miktardaki borcunu ve zararını farklı teknikler kullanarak finansal tablolar dışında tutmuştur. Worldcom Şirketi’nin de aynı şekilde 2001 yılındaki 1.4 milyar dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayındaki 130 milyon dolarlık kârının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin finans yönetiminin bir takım muhasebe hileleriyle 3.8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunu ilgililerden gizlediği ortaya çıkmıştır. Benzer biçimde, Xerox’un da bir takım hileler ile 1997 – 2000 yılları arasında varlıklarını 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır. ABD’de yaşanan bu usulsüzlüklerin ardından, 2003 yılı Şubat ayında Avrupa’da da benzeri bir durum ortaya çıkmıştır. Dünyanın üçüncü büyük perakende şirketi olan Royald Ahold (Hollanda Şirketi) 2001 ve 2002 yılları için ilan edilen kâr rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır. Parmalat Şirketi ise, Amerikalı yatırımcılara karşılıksız olarak 100 milyon dolar değerinde hisse senedi satmış ve mal varlığını 8 milyar dolar büyük göstermiştir.

ABD’de ortaya çıkan Enron olayı ile Türkiye’de ortaya çıkan Uzan grubu ile ilgili olarak ileri sürülen yolsuzluk arasında büyük bir benzerlik söz konusudur. Her iki olayda da, gruptaki şirketlerin ortakları tarafından şirketlerin mali durumları ve kârlılıkları olduğundan iyi gösterilmiş, ortak-yöneticiler bu durumu kendi çıkarları

için kullanmışlardır ve bunları tespit eden bağımsız denetçiler, bu uygunsuz işlemlere göz yummuşlardır. Sıkı bir biçimde denetime tabi olan halka açık şirketlerin bazı giderleri, denetime tabi olmayan şirketlere aktararak, halka açık şirketler kârlı hale getirilmiş, bu şirketlerden bol kâr payları dağıtılmış ve sermaye piyasasından hisse satışı gelirleri elde edilmiştir.

Halk Bankası'nda da, şirket finansal durumunu olduğundan iyi gösterme amacı gütmüştür. Halk Bankası tarafından yayınlanan 1999 yılı nakit akım tablosunda kredilerin brüt toplamı 143 trilyon, ayrılan karşılıkların düşmesinden sonra ise net 66 trilyon olarak görülmüştür. Yüksek Denetleme Kurulu raporunda ise, durumun gösterilenden farklı olduğunu, bu rakamlara bilanço makyajları ile ulaşıldığını göstermektedir. Benzer bir durum Pamukbank'ta da görülmüştür. Bankanın en önemli sorunu Grup firmalarına kullandırılan ve tahsil edilemeyen krediler olmuştur. Grup şirketlerine verilen krediler vadesinde ödenmemiş ve vadeleri Banka tarafından sürekli temdit edilmiştir. Banka bu kredilere ilişkin faiz tahakkuku ve tahsilatı yapmamış, sadece faiz reeskontu yapmış ve bu kredilerin kur farkı ve reeskontlarını Tek Düzen Hesap Planı'na aykırı olarak krediler altında alt hesaplarda ve diğer aktifler içinde geçici hesaplarda izlemiştir. Bu şekilde oluşturulan gelirle bankanın bilançosu kârlı gösterilmiştir.<sup>103</sup> Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan bu usulsüzlüklerin ardından ülkelerde denetimin gözetlenmesi faaliyetinin daha önemli hale gelmiştir ve birçok ülke yeniden yapılanma veya tamamen bağımsız otoriteler oluşturma yoluna gitmiştir.

## **2.5. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler**

Dünyada yaşanan finansal usulsüzlükler, küreselleşmeyle birlikte değişen denetim anlayışı beraberinde bir takım düzenlemeleri getirmiştir. Kamu gözetimi, bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız ve kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir. Bu bağlamda denetimin gözetimi faaliyeti ile yatırımcıların çıkarları, denetim raporlarının doğru ve bağımsız bir biçimde hazırlanması ile de kamu yararı korunmuş olur. Bir kamu gözetim sisteminin kurulmasını gerekli kılan nedenlerini özetleyecek olursak: <sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Bayraktar A. Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, 2007, 161-163.

<sup>104</sup> Fırat, Şahin, 6

- Finansal bilgilerin kalite ve güvenilirliğini sağlamak,
- Finansal tablolarda tek tip düzenleme ve denetim standartları oluşturmak,
- Uluslararası gelişimlere ve standartlara uyumlu ulusal standartlar oluşturmak,
- Şeffaf bir sermaye piyasası oluşturmak için böyle bir düzenleme gereklidir.

Yirminci yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen önemli değişikliklerden birisi, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıdır. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile sınırlı değil, finansal tabloların doğruluğunun denetçi tarafından onaylanmasıdır.<sup>105</sup> Türkiye’de yaşanan muhasebe skandalları ABD ve AB ülkeleri skandalları kadar büyük ölçüde değildir. Fakat Türkiye’de 2001 yılının yaşanan ağır mali kriz ile banka iflasları yaşanmış ve iflasların bağımsız denetimle olan ilişkisi sebebiyle Türkiye’de de denetimin gözetim fonksiyonuna olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır.<sup>106</sup> Türkiye’de ve dünyada yaşanan usulsüzlüklere karşın çıkarılan yasalar ve düzenlemeler ile skandalların önüne geçilmesi planlanmış ve bir takım kurumlar oluşturularak bağımsız denetim faaliyeti doğru, güvenilir, tarafsız bir hale getirilmeye çalışılmıştır.

### **2.5.1. Avrupa - Sekizinci Yönerge ve Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu**

AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların oluşturulması amacıyla “Direktifler/Yönergeler” adı altında düzenlemeler yapmıştır. AB’ ye üye olan ülkeler, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorunda kalmışlardır. AB’nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini içeren 4. ve 7. Direktifler muhasebe standartları, 8. Direktif ise denetim, denetim standartları konularını içermektedir. Yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını GKGDS ile uyumlu hale getirmek için 1984 yılında 8. Yönerge kabul edilmiştir. Sekizinci yönergede kabul edilen ilkeler UDS ve GKGDS ile paralellik göstermektedir. AICPA tarafından kabul edilen denetim standartları ile 1984 yılında kabul edilen 8. Yönerge arasında bazı farklı

<sup>105</sup> Dumanoglu Sezai, Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 20, Sayı 1, 2005, 348

<sup>106</sup> Senal Serpil, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi, Doktora Tezi, Şubat 2011, 81-82.

kısımlar vardır. Buna göre, yönergede sadece mesleki yeterlilik, bağımsızlık, meslekî özen ve titizlikten oluşan genel standartlara ilişkin açıklamalara yer verildiği, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ise yer verilmediği görülmektedir. Muhasebe alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak 25.04.2006 tarihinde sekizinci yönergede önemli bazı değişiklikler yapılmıştır ve 1984 yılında kabul edilen düzenlemede yer almayan birçok konu ele alınmıştır.<sup>107</sup> AB' ye üye olan ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı kullanılan 4,7 ve 8. yönergeler vardır. Bu yönergeleri tablo halinde gösterirsek:

**Tablo 2. 1** AB Muhasebe Direktifleri(Yönergeleri)

Tarih	Direktif	Amaç
25.07.1978	Dördüncü Direktif	Belirli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık mali tablolarda standart sağlamak
13.07.1983	Yedinci Direktif	Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması
10.04.1984	Sekizinci Direktif	Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri(AB'de yasal mali denetim)
25.04.2006	Revize Sekizinci Direktif	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum

Kaynak: Memiş Mehmet Ünsal, Güner Mehmet Fatih, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, 2011, 151

Revize edilen sekizinci direktif ile AB üyesi ülkelerin kazanımları şu şekildedir:<sup>108</sup>

- Denetçilerin rol ve sorumlulukları daha net hale getirilmiştir.
- Bağımsızlık sağlayacak etik ilkeler düzenlenmiştir.
- Denetim mesleğine kamu gözetimi getirilmektedir.
- Denetimde uluslararası denetim standartları öngörülmektedir.
- Üçüncü ülkelerde daha sıkı işbirliği öngörülmektedir.

<sup>107</sup> Çalışkan Ali, Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, 2006, 52

<sup>108</sup> Memiş Mehmet Ünsal, Güner Mehmet Fatih, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, **Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt 20 Sayı 2, 2011, 151-152.

Bu yönergeleri biraz daha ayırıştırarak incelersek:

**Dördüncü ve Yedinci Yönerge;** Şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin 1978 tarihinde kabul edilen dördüncü yönerge üye ülkelerde bankalar ve diğer mali kuruluşlarla, sigorta şirketleri dışında kalan, belirli bazı şirketlerin (anonim şirket, limitet şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) yıllık hesaplarının doğru ve güvenilir olmasını sağlamak amacıyla, bu şirketlere ait mali tabloların düzenlenmesindeki esasları, biçimsel yapısını, içeriğini, değerlendirme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir.

*Yedinci yönerge* ise, dördüncü yönergenin devamı şeklindedir ve onun yetersiz kalan kısımlarını tamamlar. Yedinci yönergede; şirketlerin konsolide tablolar hazırlamasına ilişkin 1983 tarihinde kabul edilmiş olup konsolide mali tabloları, açıklayıcı notları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve denetimi konularını kapsar. Bu direktifte hesapların birleştirilmesi için gerekli koşullar ve olası ayrıcalıkların belirlenmesi, 4.Direktif'te belirlenen kuralların konsolide bilanço ve gelir tablolarının içeriğine uygulanması, 4.Direktif'te belirlenen ve konsolide hesaplara ve dipnotlara uygulanabilecek kuralların değerlendirilmesinin şart koşulması, dipnotların ve faaliyet raporunun öngörülmesi gibi konular temel olarak ele alınmıştır.

**Sekizinci Yönerge;** muhasebe belgelerinin yasal denetimlerini yapmaya yetkili kişilerin niteliklerinin üye ülkelerde uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri içerir. Hali hazırda yürürlükte olan sekizinci yönergenin amacı AB'ye üye ülkelerde yasal denetçilerin ve denetim firmalarının(ortaklıklarının) onay/tescil işlemlerini organize etmektir. Direktifin ele aldığı ana konular şunlardır; a) Yasal denetçilerin tescili; b) Denetçilerin ehliyet şartları; c) Bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri

Direktifler, AB'nin mevzuat biçimi şeklindedir ve üye ülkeler için kılavuz niteliğindedir. Direktiflerin ortak noktası, sadece AB içinde borsada işlem gören şirketler için geçerli olmalarıdır. Fakat revize edilen 8. Direktifte üçüncü ülkelerden gelen şirketlerin de bu kapsama alınması öngörülmektedir.<sup>109</sup> Dünyada yaşanan gelişmelerin sonucu olarak çıkarılan yasaların bazı benzer özellik taşıdıkları

<sup>109</sup> Aksoy Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni bir Paradigma**, Cilt 1, 2.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, 102-141.

gözlemlenmiştir. Avrupa’da yayımlanan 8.Yönerge ile Amerika’da kabul edilen SOX’ in bazı yönleri incelenecek olursa her iki düzenlemede de;<sup>110</sup>

- Yaşanan denetim usulsüzlüklerinden sonra sermaye piyasalarında kaybolan güvenin yeniden oluşturulması istenmiştir,

- Denetim yetkisine sahip olan bağımsız faaliyet gösteren bir “gözetim birimi” oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda iki düzenlemenin benzerliklerinden farklı olarak, SOX’ in bir yasa, 8.Yönergenin ise bir düzenleme olması sebebiyle 8.Yönergenin SOX’ a göre daha esnek olması temel bir farklılıktır. Özetle, son dönemde ortaya çıkan finansal olaylar karşısında AB denetlenmiş finansal tablolara güveni sağlamak ve AB bünyesinde benzeri skandalların ortaya çıkmasını önlemek için yeni bir tasarı hazırlanmış ve söz konusu tasarı 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Revize yönerge kamu gözetimi, müşteri bilgilerinin gizliliği denetimde kalite güvencesi, denetim firmalarında şeffaflık, denetim komiteleri, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum, konularında değişiklikler getirmiştir.<sup>111</sup>

**Tablo 2. 2 Eski Sekizinci Direktif ile Yeni 8.Direktif Karşılaştırılması**

<b>DİREKTİFİN BÖLÜMLERİ</b>	<b>Eski 8. Direktif</b>	<b>Yeni 8. Direktif</b>
Tescil	Var	Değişiklik yok
Profesyonel etik, bağımsızlık ve profesyonel gizlilik	Sınırlı	Daha gelişmiş
Kalite güvencesi	Yok	Var
Kamu yararına örgütlerin denetimi	Yok	Var
Onay, sürekli eğitim ve karşılıklı tanıma	Var	Önemli değişiklikler
Denetim standartları ve denetim raporlaması	Yok	Var
Atama, azil, iletişim	Yok	Var
Uluslararası konular	Yok	Var
Tanımlar	Yok	Var
Tahkikat ve yaptırımlar	Sınırlı	Önemli değişiklik yok
Kamu gözetimi ve üye devletler arasında yasal düzenlemeler	Yok	Var

<sup>110</sup> Uzey Şaban, **Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi**, Türkiye’nin Jeekonomisi ve Jeopolitikası, Türkiye Geleceğin Neresinde, Nobel Yayınevi, Kitap Bölümü, 2007, 7

<sup>111</sup> Çalışkan, 63.

Kaynak: Kayım Ali, “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal(Mali) Denetim: Revize 8.Direktif Neler Getiriyor?”, 2006,154

Eski 8.Direktif ile revize edilen 8.Direktifin karşılaştırılmasında yeni yönergenin; kamu gözetimi, üye ülkeler arasında yasal düzenlemeler, yasal denetime ilişkin tanımlar, onay, sürekli eğitim, karşılıklı tanıma, profesyonel etik, bağımsızlık, mesleki gizlilik, denetim standartları ve raporlaması, kalite güvencesi, atama, azil, iletişim, kamu yararına örgütlerin denetimi ve uluslararası konular alt başlıklarında önceki 8. Direktife göre içeriğinde değinilen noktalarda önemli ve kapsamlı yenilikler getirmiştir.<sup>112</sup> Yeni direktifin, AB düzeyinde iş çevreleri için olumlu bir etki yaratması, kalite güvencesi sağlanmış, etik ilkeler ve uluslararası standartlarda bir denetim sisteminin oluşması, yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenlerinin artmasına katkı sağlaması beklenmektedir.<sup>113</sup>

### **Avrupa Denetçi Gözetim Kurumu**

ABD’den sonra IFAC ve IOSCO gibi uluslararası nitelikli kuruluşlar ile AB Komisyonu da PCAOB benzeri bir sistem benimsemişlerdir.<sup>114</sup> AB içinde yasal denetçiler ve denetim firmalarının yeni kamu gözetim sistemlerine uyum sağlamak amacıyla Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu Komisyonu (EGAOB), 2005 yılında kurulmuştur. EGAOB’ un ayrıca direktiflerin uygulanmasında teknik açıdan fayda sağlaması öngörülmüştür.<sup>115</sup> AB Komisyonu tarafından Avrupa ülkelerinin genelinde yasal denetçilerin ve denetim şirketlerinin eş güdümünü sağlamak amacıyla oluşturulan Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubuna, 2014 yılında kurumsal bir yapı kazandırılarak Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Komitesi (Committee of European Auditing Oversight Bodies-CEAOB) adı verilmiş ve üye devletlere zorunlu tutulmuştur.<sup>116</sup>

### **2.5.2. Amerika - Sarbanes-Oxley Kanunu ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu**

ABD’de belli başlı büyük şirketlerde (Enron, Xerox, Worldcom) meydana gelen denetim usulsüzlükleri sebebiyle bağımsız denetime olan güven büyük ölçüde

<sup>112</sup> Aksoy,102-141.

<sup>113</sup>Kayım Ali “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal(Mali) Denetim: Revize 8.Direktif Neler Getiriyor?”, **Mali Çözüm Dergisi** , Sayı 76, Haziran-Temmuz, 2006, 155.

<sup>114</sup> Pekuz, Demirbaş, 2.

<sup>115</sup> Public Oversight of the Audit Profession, Fédération des Experts Comptables Européens - European Federation of Accountants 19.12.2006

<sup>116</sup> Pekuz, Demirbaş, 1.

tahrip edilmiştir. Yaşanan kriz sebebiyle ortaya çıkan yapısal ve diğer tip sorunları çözmek amacıyla SOA çıkarılmıştır ve SOA dışında ayrıca 21 Temmuz 2010 tarihinde Dodd-Frank Wall Street Reform ve Consumer Protection Act isimli yasa uygulamaya konulmuştur. Bu kanun 1930'dan bu yana yapılan en kapsamlı reform olarak kabul edilmiştir. Dodd-Frank Wall Street Reform ve Tüketiciyi Koruma Kanunu 1934 Menkul Kıymetler Yasasının içerdiği düzenlemelerle bankacılık, şirket kuralları ve finansal kurallar iyileştirilmeye çalışılmıştır. Yasa, ekonomiyi ve Amerikan tüketicilerini, yatırımcıları ve işletmeleri korumak, çok büyük olduğu için şirketlerin batmasına göz yummama uygulamasının sona erdirilmesi, finansal sistemde hesap verme yükümlülüğünün ve şeffaflığın artırılması gibi amaçlarla kriz sonrası finansal durumu düzeltmek amacıyla uygulanmıştır.<sup>117</sup> Bağımsız denetimle alakalı düzenlemeleri açısından SOA, denetim, denetimin gözetimi, denetçi bağımsızlığı gibi birçok alanda getirdiği yeniliklerle ayrıntılı olarak incelenecektir.

Şirketlerin şeffaflaşması ve yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması amacıyla ABD'de yürürlüğe giren SOA ile özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin kapsamlı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin düzenleme yapma görevi SEC' e verilmiştir.<sup>118</sup> Bu kanun, ABD'de son elli yılın en radikal değişikliklerini içermektedir. Şirketlerin kurumsal yönetim ve denetimindeki zayıflıkları rapor etme konusunda oldukça serttir ve en ağır cezaları içermektedir.<sup>119</sup> SOA ile bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde etkin bir gözetim sisteminin oluşturulması, denetçinin bağımsızlığına ilişkin kuralların yeniden düzenlenmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin gözden geçirilmesi sağlanarak, muhtemel skandalların önüne geçilmesi ve yatırımcı güveninin yeniden kazanılması amaçlanmaktadır. Yasada sermaye piyasası suçlarını işleyenleri ağır şekilde cezalandırarak caydırıcı olması sağlanmaya çalışılmıştır. Yasa ile PCAOB kurularak, halka açık şirketlerde finansal raporlama ve bağımsız denetimde kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması, denetim standartlarının oluşturulmasında radikal bir değişim yarattığı için önem arz etmektedir. Görevini AICPA ve diğer muhasebe meslek örgütleri ile

---

<sup>117</sup> Reynolds Thomas C.R. Securing Protections for Whistleblowers of Securities Fraud in the United States and the European Union, **Chicago-Kent, Journal of International and Comparative Law**, Vol 13, Issue 2, January 6, 2014, 206

<sup>118</sup> Kandemir, Akbulut, 38

<sup>119</sup> Şendoğdu Aslan, Kurumsal Yönetişim İlkeleri Işığında Kriz Yönetimi Açısından Krizi Fırsata Çevirme: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1-2, 2009, 18



koordinasyonlu bir şekilde yürütecek olan PCAOB söz konusu örgütler tarafından yayımlanan standartları kabul veya reddetme, değiştirme veya yürürlükten kaldırma yetkisine sahiptir. PCAOB geçiş döneminde US GAAP' ı kabul etmiştir. Sarbanes-Oxley Kanunu'nda denetimle alakalı şu düzenlemelere yer verilmiştir: <sup>120</sup>

- Denetçi bağımsızlığını zedeleyecek denetim dışı işler tanımlanmış,
- Denetim ekibinin rotasyonu öngörülmüş,
- Denetim ortağının ücretinin belirlenmesinde sınırlama getirilmiş,
- Denetçinin belirli konuları denetim komitesine raporlaması öngörülmüş,
- Denetim ve denetim dışı işlerin denetim komitesince ön onayı zorunluluğu getirilmiş,
- Denetim ve denetim dışı işler için ödenen ücretlerin yıllık faaliyet raporlarında açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.

Avrupa Birliği'nde oluşturulan EGAOB ile ABD'deki PCAOB' un üstlendikleri roller açısından, amaçları bakımından benzer taraflarının var olduğu görülmektedir. Kurumların ikisi de denetim ortağı rotasyonunu benimsemektedir, denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasını istemektedir, denetçinin yasal sorumluluğu üzerinde durmakta ve yönetim kurulunun sorumluluğuna dikkat çekmektedir ayrıca her iki gözetim kurumunda da denetim komitelerinin etkin hale getirilmesini istenmektedir. SOX, kaydı olan muhasebe firmalarının denetimini yapmakta oldukları halka açık bir şirkette nelerin yasaklandığını da ortaya koymuştur. <sup>121</sup>

- Defter tutulması ve bununla alakalı işler,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve bunların idaresi,
- Değerleme,
- Sigortacılıkla alakalı hizmetler ve iç denetim hizmetleri,
- Genel yönetim ve insan kaynakları yönetimi,
- Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı,
- Hukukî danışmanlık hizmetleri yasaklamıştır. Kanunla denetim faaliyeti üzerinde ayrıntılı bir biçimde durulmuş, açık ve anlaşılır bir biçimde kaliteli bir denetim sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

<sup>120</sup> Temel Halime, Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt 48, Sayı 519, 2008, 85

<sup>121</sup> Yereli Ayşe N, Özdoğan Burak, **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Manisa:1 Celal Bayar Üniversitesi Matbaası , Ekim 2009, 56-57

Sarbanes-Oxley Yasası, denetim komiteleri içinde bir takım düzenlemeler getirmiştir ve buna göre hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin içerisinde bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan ve ortaklar yararına çalışan bir denetim komitesinin oluşturulması gerekmektedir. Bu denetim komitesi bağımsız denetim kuruluşunun seçiminden, tazmininden ve gözetiminden sorumludur. Denetim ve denetim dışı hizmetler için ilgili komiteden onay alınması, denetim kuruluşuna yapılacak ödemeler için komitenin bütçesinde yeterli fon ayrılması ve denetim kuruluşunun doğrudan denetim komitesine raporlama yapması gerekmektedir. Şirketin iç muhasebe sistemi, iç kontrolü ve bağımsız denetimine ilişkin şirket çalışanlarından gelen şikayetlerin değerlendirilmesine ve çözülmesine ilişkin etkin bir prosedürü de denetim komitesinin oluşturması gerekmektedir.<sup>122</sup>

SOX ile eskiden var olan denetim birçok yeni uygulamayla değiştirilmiş, denetim daha sağlam zeminler üzerine oturtulmaya çalışılmıştır. SOX' in içeriğinden bahsedecek olursak, Sarbanes Oxley Kanunu 11 ana ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilki PCAOB kurulmasıyla alakalı diğeri ise denetçi bağımsızlığı ile alakalıdır. Madde 102 ile kamu muhasebe firmalarının SEC' e denetim raporlarını vermeleri gerekmekte ve kayıt uygulamalarının kamu denetimi için hazır olması gerekmektedir. Bu kayıt uygulamaları bir muhasebe firmasıyla ilgili tüm hesaplar gibi bilgiler içerir ve denetim raporlarının hazırlanmasına katkı sağlar ve diğer bilgiler SEC' in uygun ve gerekli gördüğü kamu yararı ve yatırımcıyı korumak için içerdiği bilgilerdir. Madde 104 kayıtlı kamu muhasebe firmalarının görevlerini denetler, denetim raporlarının kamuoyuna uygun, detaylı ve hazır halde bulunması gerektiğinden bahseder.<sup>123</sup> Kanunun “Denetçi Bağımsızlığı” başlıklı ikinci bölümünde, bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 201. maddesinde “Denetçilerin Görev Alanları Dışındaki Faaliyetler” yani denetçilerin aynı müşteriye denetim faaliyeti ile birlikte vermemesi gereken hizmetler belirtilmiştir ve bunlar yasaklanmıştır. Kanun'un 202. maddesi ise “Müşterinin denetim komitesinin ön onayı” na ilişkindir. 203. madde ise “Denetim ortağı rotasyonu” na ilişkindir ve baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin beş yıllık görev süresinin sona

---

<sup>122</sup> Pirgaip, 26

<sup>123</sup> Chung Janne, Farrar Jonathan, Puri Poonam, Thorne Linda, Auditor Liability to Third Parties after Sarbanes-Oxley: An International Comparison Of Regulatory and Legal Reforms, **Journal Of International Accounting Auditing&Taxation**, Volume 19 Issue1, 2010, 68

ermesinden sonra değişimini öngörmektedir. Kanun'un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Kanununun 206. Maddesinde ise, "çıkarc çatışmaları" na ilişkin düzenleme yapılmış olup, denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkarc çatışmalarını önleme maksadı ile yasaklanmıştır.<sup>124</sup>

Bu yasanın Türk sermaye piyasasına özellikle denetçi bağımsızlığını sağlama noktasında paralel yansımaları olmuştur. Denetçinin bağımsız olmasını sağlamak amacıyla denetim şirketlerinin, müşterilerine verdiği denetim dışı hizmetlere sınırlandırma getirilmiştir. SPK'da eş zamanlı sayılan tarihlerde sınırlı da olsa aynı nitelikteki düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Fakat denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılmasının kapsamı ilerleyen yıllarda SPK tarafından genişletilmiştir. Denetçi bağımsızlığına dair getirilen yeni düzenlemeler denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması ile kalmamış ayrıca denetçilere rotasyon uygulanmasını da bir şart olarak öngörmüştür.<sup>125</sup>

SOX, PCAOB' u kurarak, bu kurula denetleme, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık standartlarını uygulama, bu standartlara uygunluğu sağlama görevini vermiş ayrıca bu kuruma, SEC' e tabi olan her kayıtlı denetim firmasını inceleme yetkisi ve SOX' a uygunluk ile ilgili olarak SEC' e yıllık rapor sunma görevini vermiştir. Böylece SEC' e kayıtlı şirketlerde, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin güvenilirliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmaları öngörülmüştür. AICPA' nın 1978 yılından beri uyguladığı meslektaş denetimi(Peer Review) programı yerini, ABD'de SOX ile oluşturulan Kamu Gözetim Kurulu'na bırakmıştır.

### **Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu**

Sarbanes Oxley Kanunu, yatırımcıların çıkarlarının korunması ve hisse senetleri yatırımcılara satılan veya bunlar tarafından elde tutulan şirketler için doğru, şeffaf bilgiyi sağlayıcı ve bağımsız denetim raporlarının kamu çıkarının güçlendirilmesi amacıyla "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu" nu

<sup>124</sup> Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 55

<sup>125</sup> Arslan Erdoğan, Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 99, 2010, 202-203.

kurmaktadır.<sup>126</sup> PCAOB, SEC' in gözetimine tabidir ve federal kanunlar uyarınca kurulmuş olan ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. PCAOB' un nasıl oluşturulacağı, yapısının nasıl olacağı, sorumlulukları, bağımsız denetçilerle ilgili incelemeleri ve hazırlayacağı raporlar, disiplin ve denetim standartlarının oluşumuna ilişkin görevleri SOA' da açıklanmıştır. PCAOB ile ilgili Sarbanes-Oxley Kanunu'nda yer alan başlıca hususlar şunlardır:<sup>127</sup>

**PCAOB Üyeliği:** SOA, kurulun oluşumunda kurul üyelerinin sahip olması gereken özelliklere fazlaca değinmiştir. PCAOB üyelerinin;

- Yatırımcıların ve halkın çıkarlarına bağlılık gösteren ve göstermiş olan,
- Halka açık firmaların, menkul kıymetler kanunları ve muhasebecilerin bu gibi beyanlar ile ilgili denetim raporlarının hazırlanmasında ve düzenlenmesindeki yükümlülükleri kapsamında istenen mali beyanlar konusunda sorumluluğu olan,
- Ortaya çıkan beyanların yapısını kavrayabilen, dürüst ve itibarlı kişiler arasından seçilen beş üyeden oluşacağı belirtilmiştir.

PCAOB' un sadece iki üyesi sertifikalı muhasebeci (CPA) olabilecektir. Söz konusu iki kişiden bir tanesi başkan olursa eğer bu kişinin kurumda göreve başlamadan önce en az beş yıl süre ile etkin olarak muhasebe mesleğini icra etmemiş olması gerekmektedir. Tam zamanlı olarak çalışan kurul üyeleri, PCAOB' daki hizmetleri ile eşzamanlı olarak başka kişi tarafından istihdam edilemezler yani başka bir ticari ya da mesleki iş ile uğraşamazlar.<sup>128</sup> Kurul üyeleri bu görevi beş yıl yapabilirler. İki dönemden fazla Kurul üyeliği yapılamaz. Yani zorunlu denetçi rotasyonuna tabidirler. Kurul üyelerinin üyeliklerinin zamanı gelmeden bitmesini gerektiren halleri SEC belirler. Kurulun aldığı kararlar SEC tarafından onaylanmak durumundadır. Kurul her yıl faaliyet raporu hazırlayarak SEC' e sunmak durumundadır.<sup>129</sup>

**PCAOB Görevleri:** PCAOB' un dört temel görev alanı; denetim, standart geliştirme, kayıt ve uygulamadır. Denetim PCAOB merkezli olsa da bazı önceki araştırmalarda denetçilerin müşterilerine aydınlatıcı olmayan denetim raporları sundukları görülmüştür. PCAOB' un denetim raporlarının aydınlatıcı olması

---

<sup>126</sup> Temel 84-85

<sup>127</sup> Uzay, 5

<sup>128</sup> Özkul, 20.

<sup>129</sup> Bayazıtlı Ercan, İbiş Cemal, Türkiye' de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu X – Bildiriler**, Kıbrıs, 6- 10 Aralık 2006, 59

raporların düzgünlüğüne, şirket maliyetine ve denetim komitesinin etkililiğine bağlıdır. PCAOB gözetimleri temel olarak iki kritere göre düzenler; (1) belirli bir denetim sözleşmesinde yapılan denetimin faaliyetinin kalitesini değerlendirme ve (2) denetim firmasının kalite kontrol sisteminin gözden geçirilmesi(denetim performansı ile ilgili uygulamalar, politikalar, prosedürler, eğitimler, bağımsız denetim standartlarına uyum, müşteri kabulü ve sadakati, politika ve prosedürler oluşturma) PCAOB denetim raporlarının paydaşlara bilgilendirici ya da denetim kalitesi ile ilişkili olup olmadığıyla ilgili iki farklı soru sorar. Müşteriler ve denetim komiteleri gibi paydaşlar, raporların içerdiği bilgi açısından, denetim raporlarının artan denetim kalitesi hakkında bilgi vermesi açısından(örneğin, PCAOB raporlarının zamanında) ve denetim komitesinin etkinliğini sağlaması açısından denetler.<sup>130</sup> PCAOB bağımsız denetim raporlarının şeffaf olmasını ve kamuya doğru, aydınlatıcı bilgiler vermesini sağlayarak hem kamuyu hem de kamu yatırımcıları korumayı amaçlar. Kurul, ayrıca yatırımcıları korumak için “broker ve dealer” ların denetimlerini de gözetmektedir. PCAOB’ nin kural ve standart yayınlaması ile bütçenin onaylanması görevinden SEC sorumludur. PCAOB’ nin başlıca görevleri şunlardır:<sup>131</sup>

- Halka açık şirketleri denetleyen firmaları kayıt altına alır. Diğer bir deyişle halka açık şirketleri denetleyecek denetim firmaları Kurul’a başvurmak ve Kurul tarafından onaylanmak durumdadırlar.

- Söz konusu denetçilerin denetimlerini gerçekleştirmek(Denetimde kalitenin sağlanması amacıyla, PCAOB’ nin yüzde daha fazla halka açık firmanın denetimini yapan denetim kuruluşlarını her yıl, yüz ya da daha az halka açık firma için denetim yapan denetim kuruluşlarını ise en az üç yılda bir denetime tabi tutma zorunluluğu bulunmaktadır).<sup>132</sup>

- Denetim raporunun hazırlanmasında etkisi olan denetim, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık ile ilgili diğer standartların hazırlanması ve/veya uygulamaya geçirilmesini sağlamak.

- 1934 tarihli SEC Kanununa uygun davranılmasını sağlamak.

- Kurul’a kayıtlı bağımsız denetim firmalarının gözetimini yapmak.

<sup>130</sup> Katherine A. Gunny, Tracey Chunqi Zhang, PCAOB Inspection Reports and Audit Quality, **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume 32, Issue 2, 2013, 137

<sup>131</sup> Uzay Şaban, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları, **Kayseri SMM Odası Erciyes Dergisi**, Sayı 8 Ocak, 2012, 1

<sup>132</sup> Yaşar, 471.

- Gerekli olduğu hallerde denetim firmaları ile onlara bağlı kişiler hakkında soruşturma aılması ve diğer disiplin işlemlerinin yurutulmesi işlemlerini yapmak.
- Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının sunulması ile alakalı olarak denetim, kalite kontrol, bağımsızlık iş ahlakı ve diğer ilgili standartları oluşturmak veya daha once oluşturulmuş olanları kabul etmek.
- Yatırımcıyı korumak ve kamu çıkarını sağlamak amacıyla denetim hizmetinin kalitesini arttırmaya yonelik mesleki standartları belirlemek.
- Sarbanes-Oxley Kanunu'na ve Kurul'un getirdiği kural ve duzenlemelere uyulması konusunda denetim firmaları ve bunlara bağlı kişileri izlemek.
- Kurul ve Kurul alışanlarının yonetilmesi, Kurul butcesinin oluşturulup yonetilmesidir.

Denetçi bağımsızlığı, kurumsal yonetim, iç kontrol değerlendirmesi ve gelişmiş finansal açıklama gibi konuları da kapsayan PCAOB, bağımsız denetimle alakalı onemli goevlerin yurutulduğu bir kurumdur.

**PCAOB' a Kayıt:** Kurumun faaliyete başlamasından yuz seksen gun sonra, kayıtlı kamu muhasebecisi olmayan kişilerin herhangi bir halka açık firmanın denetim raporunu hazırlamasına imkan vermeyecek şekilde duzenleme yapılmıştır. Kanun'a goere, bir tescil başvurusunun aşağıdaki şartları içermesi zorunludur:<sup>133</sup>

- Firmanın bir onceki yıl içerisinde denetim raporu hazırlamış olduğu firmanın ve mevcut yıl içerisinde de denetim raporlarını hazırlamayı beklediği firmaların isimleri,
- Muşteri firmalardan, denetim ile diğer muhasebecilik hizmetleri ve denetim dışı hizmetler karşılığında alınan yıllık ucretler,
- PCAOB' nin makul erevde isteyebileceği ve bir onceki mali yıla dair diğer mali bilgiler,
- Firmanın kalite politikalarının, muhasebe ya da denetim uygulamalarının beyanı,
- Firma ile bağlantısı olan ve denetim raporlarının hazırlanmasına katılan ya da katkısı olan tum muhasebecilerin lisans ya da izin numarası ve firmanın kendisinin eyalet lisans numarasını belirten bir liste,

---

<sup>133</sup> Ozkul, 21-22.

- Firmaya ya da firma ile bağlantılı herhangi bir kişiye karşı herhangi bir denetim raporu ile bağlantılı olarak açılmış ve devam etmekte olan her türlü davaların listesi,

- Halka açık bir firma tarafından SEC' e bir önceki takvim yılında verilen ve müşteri firmalar için hazırlanmış bir denetim raporu ile bağlantılı anlaşmazlıkları beyan eden beyanların kopyaları,

- PCAOB ya da SEC' in kurallarının kamu yararına ya da yatırımcıların korunması adına gerekli veya uygun göreceği diğer bilgiler. Her kayıt başvurusu, firmanın tescilinin bir şartı olarak, herhangi bir tanıklık talebi konusunda işbirliği yapma ve bu talebe uygun hareket etme sözünü, firmanın işbirliğini anlayıp kabul ettiği beyanını içerecektir.

Aralık 2013 tarihli verilere göre, 1.406 Amerikan denetim şirketi ve 913 Amerikan olmayan denetim şirketinin PCAOAB' e kaydı bulunmaktadır. Kaydı bulunan tüm denetim şirketleri PCAOB' nin gözetimi altındadır. Türkiye'den de on dokuz denetim şirketinin kuruma kaydı vardır. Kısacası PCAOB denetimlerini Amerika'da da, diğer ülkelerde de kuruma kaydı olan denetim şirketleri üzerinde gerçekleştirmektedir.

***PCAOB' nin Denetim, Kalite Kontrol ve Bağımsızlık Standartları ve Kuralları:*** PCAOB' nin denetim firmalarını denetleme fonksiyonu dışında denetim standartları belirleme gibi önemli bir sorumluluğu daha bulunmaktadır. Kurul'un denetim, kalite kontrol ve bağımsızlıkla ilgili standart ve kuralların belirlenmesine yönelik faaliyetleri; muhasebe meslek mensupları grubu veya danışman grupları tarafından önerilen standartların kabulü, düzeltilmesi, değiştirilmesi gibi işlemleri içerir.

PCAOB, denetimlerinde risk bazlı bir yaklaşımı benimsemekte olup kanunlara, kurul düzenlemelerine, sermaye piyasası kanunlarına ve mesleki standartlara ilişkin ihlalleri denetlemekte ve gerekli önlemleri almaktadır. SOX' a göre PCAOB planlama, kalite kontrol sistemi prosedürleri, denetime özgü prosedürler, gözetim ve yönetim politikaları, denetim şirketiyle ve denetim ekibiyle yapılan müzakerelere ve toplantılara ait notlar, belirlenmiş konularla ilgili çalışma kağıtlarının kopyalarına dair elde ettiği bulguları belgelemek zorundadır. Bu şekilde uygulanan denetimin niteliği, zamanlamasının nasıl ayarlandığı, çalışmaların kim tarafından, ne zaman ve nasıl gerçekleştirildiği sorularına da cevap vermektedir. Ayrıca Kurul'un hazırladığı

denetim raporları uygun detayları gösterecek biçimde kamuya açıklanmalıdır. PCAOB' nin yürüttüğü gözetim süreci planlama öncesi faaliyetlerle başlar, planlama faaliyetleri, denetimin yürütülmesi, denetimin sonuçlandırılması, raporlama ve iyileştirme çalışmalarısıyla sona erer. Denetim şirketlerinin denetlenmesi için en az altı en çok sekiz kişiden oluşan denetim ekipleri kurulmaktadır ve denetim süreci ise iki ile dört hafta arasında değişmektedir.<sup>134</sup> Kurulun bu konudaki görevleri ise:<sup>135</sup>

- Çalışma kağıtlarını 5-7 yıl arasında saklamak(saklama kurallarının ihlali durumunda 10 yıla kadar süren hapis cezaları uygulanabilmektedir),
- Denetim firmalarının, ikinci ortak denetiminden faydalanması ve denetim raporlarının onaylanması,
- Şirket iç kontrollerine dair test raporlarının hazırlanması da dahil olarak, şirketlerin iç kontrollerinin sınanması şeklinde olduğu söylenebilir.

SOA ile PCAOB geniş yetkiler elde etmiştir. SEC başta olmak üzere kamu kesiminin de kuruldan beklentileri yüksektir. PCAOB kuruluşundan itibaren sorumluluklarını yerini getirme konusunda hızla faaliyetlerine devam etmektedir.

**PCAOB Yapısı ve Oluşumu:** PCAOB, bir Kurul ve Baş Denetçi Ofisi, Uluslararası İlişkiler Ofisi, Araştırma ve Analiz Ofisi olmak üzere birden çok ofis ve Kayıt ve Denetim Departmanı, Yaptırım ve Soruşturma Departmanlarından oluşan ve en az ikisi CPA olarak tam zamanlı çalışan beş üyeden oluşmaktadır. Kurul'un ABD' de bulunan on dört bölgesel ofisi vardır ve denetim faaliyetlerini yürütmesi için beş yüze yakın denetçisi vardır.<sup>136</sup> Kurul, 2002 yılında SEC' in kamu çıkarlarını koruyacağına inandığı, güvenilir beş kişiyi ataması ile çalışmalarına başlamıştır ve ilk ofisini Ocak 2003'te açmıştır. Kurul faaliyetlerine öncelikle personel alım ilanıyla başlamış, denetim firmalarının Kurul'a kayıt olma kurallarını, geçici denetim standartlarını, mesleki uygulama standartlarını, önerilen etik kodlarını ve 2003 yılı bütçesini onaylamak üzere SEC' e sunmuştur. Kurul 2004 yılında da bir önceki yıl başladığı alt yapı yatırımlarına devam etmiş, birçok eyalette ofisler açarak denetimlerin etkin yapılmasına yardımcı olmuştur. Kurul, amaçlarına ulaşmak için ekip oluşturma yoluna gitmiş, finansal analiz ve risk analizi yapacak tecrübeli uzmanlardan oluşan ekipler oluşturmuştur. Kurul'da çalışan personel sayısı 2004 yılı

<sup>134</sup> Pekuz, Aydoğan, 1-2.

<sup>135</sup> Uzay Şaban, Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, **MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 4, 2006, 5

<sup>136</sup> Pekuz, Aydoğan,1.



sonunda toplam iki yüz altmış olmuştur. Kurul ilk kuruluştan sonra, kendi finans kaynağını kendi sağlayacak şekilde oluşturulmuştur. Denetim firmaları Kurul'a hem kayıt ücreti hem de yıllık ücret ödemek zorundadırlar. Kurul'un faaliyetleri bağımsız denetime de tabidir. Yayınlanan faaliyet raporlarında; bağımsız denetim raporu yanında bilanço, gelir tablosu da sunulmaktadır.<sup>137</sup>

Uluslararası denetimler PCAOB' nin en önemli önceliklerinden biri olarak kabul edilmektedir. Sarbanes-Oxley Yasasının 102. ve 106. bölümleri altında ve PCAOB 2100 kuralında, ABD denetim firmalarının yanı sıra diğer tüm ABD dışı denetim firmaları da PCAOB' a kayıtlı olmalıdır. PCAOB 2005 yılında ABD dışındaki denetim firmalarının denetimine başlamış ve 30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla, PCAOB kırk bir ABD dışındaki ülkelerde de denetimi sürdürmüştür. PCAOB uluslararası denetimlerinde bazı zorluklarla karşı karşıya kalmıştır. İlk olarak, PCAOB belirli Avrupa ülkeleri ve Çin'de egemenlik kaygıları ve ülkelerin yasalarıyla yasal çatışmalardan dolayı denetimleri yönetememiştir. İkincisi, PCAOB yabancı denetim gözetim organları ile işbirliği çalışmalarında ilkeleri müzakere etmek, ve diğer yargı denetim gözetim sistemlerini anlamak zorunda olduğu için, uluslararası denetimler gecikmiştir.<sup>138</sup>

Amerika'da PCAOB diğer federal kurumlar arasında öne çıkmıştır. PCAOB, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) ile iç içe bir yönetim kuruluşudur. Yasa ile belirtildiği gibi, PCAOB, SEC denetim ve gözetimi altında kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. PCAOB genellikle SEC' den bağımsız faaliyet göstermesine rağmen, SEC, PCAOB' nin eylemlerini, yetki verme kuralını ve yönetim kurulunun seçimini denetler ve onaylar. PCAOB yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının tespitinde standart ölçekler takip etmez.<sup>139</sup> Kurul hem ilk oluşumunda hem sonraki faaliyetlerinde SEC ile ilişki içerisinde olmuştur. Tecrübeli uzmanlardan oluşan PCAOB, ABD yanında diğer firmaların da gözetimini yapmaktadır.

***PCAOB' da Denetim ve Disiplin:*** Kayıtlı bir denetim firmasının, kanun hükümlerini, PCAOB kurallarını, menkul kıymetler kanunlarının denetim raporlarının düzenlenmesi ile ilgili hükümlerini ya da mesleki standartları ihlal

<sup>137</sup> Uzay, 7.

<sup>138</sup> Song HakJoon, Zhongxia YE(Shelly), The Impact of PCAOB Reports Containing Audit Deficiencies on Non-U.S. Audit Firms: Initial Evidence, **Current Issues in Auditing**, Vol 8, Issue 1, June 2014, 13.

<sup>139</sup> *The Public Accounting Oversight Board After Dodd-Frank Review of Banking & Financial Law*, Vol 30, Issue 2, Spring 2011, 475-476

etmesi durumunda, PCAOB aşağıdakiler de dahil olmak üzere gerekli göreceği yaptırımları uygulayabilecektir: <sup>140</sup>

- Unvanı altında kaydın geçici olarak askıya alınması ya da kalıcı olarak iptal edilmesi,
- Bir kişinin kalıcı ya da geçici olarak kayıtlı bir denetim firmasında kaydının askıya alınması ya da engellenmesi,
- Bu firma ya da kişinin faaliyetlerinin kalıcı ya da geçici olarak sınırlandırılması (ilave mesleki eğitim ve öğretim gerekleri ile bağlantılı olan haller dışında),
- Herhangi bir aykırılıkta gerçek kişiler için 100.000 ABD Doları'na kadar, tüzel kişiler için 2.000.000 ABD Doları'na kadar para cezası uygulanacaktır, aykırılıklar "bilerek veya isteyerek" gerçekleştirilmişse, gerçek kişiler için 750.000 ABD Doları'na kadar, tüzel kişiler için 15.000.000 ABD Doları'na kadar para cezası uygulanması,
- Kınama, ek mesleki eğitim tavsiyesi şeklinde ayrıca PCAOB' nin başka yaptırımları da vardır.

PCAOB' a bakıldığında herhangi bir aykırılık, usulsüzlük durumunda caydırıcı yaptırımları olan ağır düzenlemeler getirilmiştir. Sermaye piyasası suçların ortaya çıkmasına neden olan kişileri ağır bir şekilde cezalandırmayı öngörmüştür. Yepyeni düzenlemeleri ile oluşturulan SOA, maddeleri ile sadece Amerika'yı değil diğer birçok ülkeyi de etkilemiş, diğer ülkeler de benzer uygulamalara gitmiştir.

### **2.5.3. İngiltere - Şirketler Yasası ve Muhasebecilik Mesleki Gözetim Kurulu**

İngiltere'de, finansal raporlama konusunda ve bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler vardır ve yetkili otoriteler bulunmaktadır. İngiltere'de finansal raporlama, bağımsız denetim alanında en yetkili otorite Finansal Raporlama Konseyi(Financial Reporting Council-FRC)'dir. FRC, yüksek kalitede finansal raporlama yapmak için uluslararası standartlarla uyumlu olarak denetim ve muhasebe standartlarını oluşturarak halka açık şirketlerin kayıtlarının kalitesini incelemektedir. Amerika'da bulunan PCAOB gibi Kurul'a sahip olan FRC on beş üyeden oluşmaktadır. Başkan ve Başkan Vekili İş, Teknoloji ve Yeteneklerden sorumlu

---

<sup>140</sup> Özkul, 25-26

Devlet Bakanı tarafından atanır. Kurul'un dışında, Kural ve Standartlar Komitesi, Yönetim Komitesi ve İcra Komitesi olmak üzere üç komite bulunur.<sup>141</sup>

*Kural ve Standartlar Komitesi*; Denetim ve Güvence, Muhasebe ve Aktüeryal Konseyleri tarafından kural, standart oluşturma ve politika sorunları ile ilgili olarak Kurul'a çalışmalar sunar,

*Yönetim Komitesi*; Disiplin, soruşturma, gözetim, izlemeyi de içerecek şekilde yüksek kalitede kurumsal raporlamaya teşvik etmek amacıyla yönetim faaliyetleriyle ilgili olarak, Kurul'a yardımcı olur,

*İcra Komitesi*; ise FRC' nin çalışmalarının günden güne gözetiminin sağlanması ve stratejik konularda Kurul'a yardımcı olur. 1989 yılında çıkartılan Şirketler Kanunu ile denetleme, gözetleme ve muhasebe standartlarını çıkarmadan hükümet sorumlu olmuştur. FRC, kanun ile standartların oluşturulma sürecinin gözetim ve etkin işleyişinden sorumlu tutulmuştur.

*FRC(Financial Reporting Council)*; ASB' yi yönlendirir, komite üyelerini tayin eder ve finansal fon sağlar, bu konseyin bünyesinde yer alan kuruluşlar şunlardır:<sup>142</sup>

- *Muhasebe Standartları Kurumu(Accounting Standards Board)*; Muhasebe Standartları Kurulu(ASB), Muhasebe standartlarını geliştirir, standartları yayımlar ve gerektiğinde geri çeker.

- *Acil Konular Görev Grubu(Urgent Issue Task Force)*; Acil Konular Görev Grubu(UITF) ise, ASB' e bir muhasebe standardı veya Şirketler Kanunu maddesine giren alanlarda bir tatminsizlik veya çelişkili yorumlamalar olduğu veya olmaya başladığı zamanlarda yardımcı olur

- *Finansal Raporlama Gözetim Heyeti(Financial Reporting Review Panel)*; Şirketler Kanununun getirdiği şartların ihlali ihtimallerine karşı araştırmalar yapmaktadır.<sup>143</sup>

### **Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu**

Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu(Professional Oversight Board for Accountancy-POBA), 2003 yılınca FRC bünyesinde kurulmuştur. POBA, bağımsız denetimin etik ve mesleki standartlar içerisinde yürütülüp yürütülmediğinden

<sup>141</sup> Pekuz, Aydoğan, 3.

<sup>142</sup> Özkan Mehmet, Terzi Serkan, Avrupa Birliği' de Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 100, Temmuz-Ağustos 2010, 29-30

<sup>143</sup> Bayazıtlı, İbiş, 61

sorumlu olup ve bu hususa ilişkin temel olarak denetim ve gözetim faaliyetlerinde bulunarak denetimin kalite ve güvenilirliğini artırmak amacıyla kurulmuş bağımsız bir yapıdır. Muhasebe ve finansal raporlama ile bağımsız denetime ilişkin standart oluşturucu yapıların gözetim ve denetimi POBA' nın görev ve yetki alanını oluşturmaktadır. Söz konusu bu yapılar, standartların oluşturulması ve uygulanmasından **sorumlu meslek örgütleri** ile diğer düzenleyici kurum ve kuruluşlardan oluşmaktadır. Diğer bir görev alanı ise, doğrudan bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol uygulamalarını gerçekleştirmektir. Bu amaca ulaşmak için POBA içerisinde **Bağımsız Denetim Teftiş Birimi (Audit Inspection Unit-AUI)** adında bir yapı oluşturulmuş, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan kalite kontrol çalışmalarının yürütülmesi bu yapının sorumluluğundadır.<sup>144</sup> Finansal Raporlama Konseyi, amaçlarına uygun olarak borsaya kote olmuş işletmeler ile kamu çıkarının önemli olduğu işletmelerin finansal raporlarına güvenilirliği arttırmak amacıyla aşağıdaki faaliyetleri yürütmektedir:<sup>145</sup>

- Meslek örgütlerinin bağımsız denetimine ilişkin düzenlemelerinin bağımsız gözetimi,
- Ekonomik açıdan önemli işletmelerin denetim fonksiyonlarının kalitesinin izlenmesi,
- Muhasebe meslek örgütlerinin muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemelerinin bağımsız gözetimi,
- Aktüerya meslek örgütlerinin bu mesleğe ilişkin düzenlemelerinin bağımsız gözetimi ve bu şekilde aktüerya işlerinin kalitesinin artırılması. Kurul muhasebe meslek örgütü ve muhasebe firmalarından bağımsız bir kuruldur. Üyeleri işletmecilik, kamu sektörü, muhasebe ve denetim mesleği konularında geniş bir tecrübeye sahiptir.

#### **2.5.4. Japonya - Gözden Geçirilen 3.Kanun Teminat ve Mübadeleler Kanunu ve Denetim Gözetim Kurulu**

Denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi ile alakalı olarak Finansal Hizmet Acentası (Financial Services Agency-FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPA AOB) adında Japonya'da ikili bir

<sup>144</sup>Sayar Zafer, Kgg ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları, **11. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 2014, 9

<sup>145</sup>Bayazıtılı ve İbiş, 61

yapının olduğu görülmektedir. Yirminci yüzyılda yaşanan finansal skandal ve Enron olayının ardından CPAAOB, PCAOB' un oluşturulmasını takiben piyasa güvenini yeniden sağlamak amacıyla 2004 yılında kurulmuştur. Kurul, FSA tarafından kurulmuş olup finansmanı devlet tarafından yapılmaktadır. Kurulda, koordinasyon-inceleme bölümü ve gözetim-soruşturma bölümü olmak üzere iki bölüm vardır. Kurulun sekiz üyesi mesleğin uygulayıcısı değildir. Gözetim fonksiyonunu FSA ile paylaşmaktadır. Bu fonksiyonu dışında CPAAOB, denetim firmalarını yerinde teftiş eder, denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini uygular ve her bir denetim firmasının kalite kontrol sürecini inceler. FSA ise CPAAOB' den gelen tavsiyelere dayanarak denetim firmaları veya JICPA' ya karşı olan disiplin faaliyetlerini uygulamaktadır.<sup>146</sup> **Japon muhasebe meslek örgütü olan JICPA**, Japonya'da bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik kalite kontrol çalışmalarını ilk elden yürütür. Mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde yürütülen bu faaliyetin gözetimi gerekli olduğundan dolayı CPAAOB, JICPA tarafından yapılan kalite kontrol incelemelerinin tekrar incelenmesi ve kendi faaliyet planı doğrultusunda bağımsız denetim kuruluşları ve müşteriler nezdinde inceleme, denetim yetkisi ile donatılmıştır.<sup>147</sup>

Japonya'da bağımsız denetimin gözetiminde ikili bir yapı varmış gibi görülmekte ise de, aslında gözetim ve denetim en üst düzeyde yetkili bir kamu otoritesi tarafından yürütülmekte olup, meslek kuruluşları ise bu otoriteye yardımcı bir konuma yerleştirilmek istenmiştir. Kamu otoritesi CPAAOB ile JICPA arasında iyi işleyen bir işbirliği içinde bulunmakta ayrıca denetçi kütüğü meslek kuruluşunda tutulmaktadır.

### **2.5.5. Avustralya - Şirketler Yasası ve Ekonomik Reform Programı**

Yaşanan finansal skandallar sonucu Avustralya'da da denetim raporlarında şeffaflığın ve dürüstlüğün sağlanması konusunda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Programı (CLERP), Avustralya'nın iş ve şirket düzenlemelerini geliştirme amacıyla Koalisyon Hükümetinin ekonomik kalkınmayı ve istihdamı teşvik etmek için uyguladığı kapsamlı bir girişimdir. CLERP, Mart 1997 yılında Avustralya Hükümet Başkanı

<sup>146</sup> Acar Durmuş, Senal Serpil, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 35, Ekim 2011, 37-38.

<sup>147</sup> Sayar, 13.

Treasurer tarafından ilan edilmiş, kurumsal, iş düzenlemelerinin kilit noktalarında bir reform hedeflenmiştir. Hükümet tarafından geliştirilen CLERP' in yeni politika çerçevesi, yatırımcıyı korurken, ekonominin etkililiğine katkı sağlamayı ve pazar bütünlüğünü korumayı amaç edinmiştir.<sup>148</sup> Kurumsal şirket iflaslarının ardından, Avustralya düzenlemelerinin yeterliliğini sağlamak için, Avustralyalı şirket denetçilerinin bağımsızlığı yapılan bir görüşmede bağımsız denetçiye sorulan sorularla test edilmiştir. Bu görüşme Ekim 2001'de Ramsay Raporunun yayınlanmasıyla sonuçlanmış ve daha sonra CLERP 9 taslağı Eylül 2002'de önerilmiştir.<sup>149</sup> Diğer ülkelerde yaşanan skandallarda incelendiğinde, Avustralya'da da denetim firmalarının ortaya çıkan muhasebe skandallarında büyük bir payı olduğu görülmüştür. Avustralya'da Enron olayından altı ay önce 2001 yılında bir telekomünikasyon firması olan One Tek Şirketi, ulusal perakende satış şirketi olan Harris Scarfe ve en büyük sigorta şirketlerinden olan HIH şirketinde ortaya çıkan skandallar, bu ülkedeki yatırımcıların güvenini büyük ölçüde sarsmıştır. Yaşanan skandalların perde arkasındaki en büyük neden yeteneksiz yönetim ve finansal bilginin yönetim kurulundan saklanması ve denetim firmalarının yapılan usulsüzlüklere göz yummasıdır.<sup>150</sup> Amerika'da yapılan düzenlemeler kadar olmasa da, HIH gibi kurumsal usulsüzlüklerin yaşanmasıyla Avustralya'da da Amerika'daki gibi benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan en önemli düzenleme, 2004 yılında CLERP 9 olarak adlandırılan denetim ve finansal raporlama ile ilgili birçok reformu içeren yasa ile gerçekleşmiştir.

İngiliz sisteminde olduğu gibi tepede muhasebe, raporlama ve bağımsız denetim konusunda yetkili FRC dizayn edilmiş ve Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu (ASIC), Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (AUASB) ve Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) Finansal Raporlama Konseyi ile ilişkilendirilmiştir. CLERP 9 Yasası ile birlikte; ilk olarak uluslararası muhasebe standartları tanıtılmıştır. Bununla birlikte ASIC, kurumsal yönetim ilkelerine uyulmadığı takdirde uygulanacak cezaları ağırlaştırarak caydırıcı hale getirmeye çalışmıştır. ASIC' in sorumlulukları ise:<sup>151</sup>

<sup>148</sup> Corporate Law Economic Reform Program, Policy Reforms <http://archive.treasury.gov.au/>, 3 Haziran 2015

<sup>149</sup>Hossain Sarawor, Effect of Regulatory changes on Auditor Indepence and Audit Quality, **International Journal of Auditing** Vol 13 Issue 3, 2013, 248

<sup>150</sup> Senal,113

<sup>151</sup> Sayar, 14.

- AUASB ve AASB' e stratejik anlamda öneri ve yönlendirmeler,
- Standart belirleme sürecine geniş bakış,
- Kalite Kontrol, Etik İlkeler,
- Eğitim ve destek, İzleme ve uygunluk
- Bakana yıllık rapor,
- Tüketiciler, yatırımcılar ve alacaklıları korumak için şirket ve mali hizmetler kanunlarını uygulama ve düzenleme,
- Denetçilere karşı yasal işlem şeklinde sıralanabilir.

AUASB' nin sorumlulukları ise denetim ve güvence standartları ile yol gösterme, rehberlik ve kılavuzluktur.

#### **2.5.6. Kanada - Şirketler Yasası ve Kamu Gözetim Kurulu**

ABD' de yapılan çalışmalara benzer faaliyetler Kanada' da da finansal krizler sonrası yürütülmüş olup, kurumsal yönetim, muhasebe ve denetim konularında yetkili bir gözetim mekanizmasının oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaçla 2003 yılında halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin gözetimi amacıyla Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurulmuştur. CPAB' nin temel amacı, halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetiminin şeffaf hale getirilerek bağımsız ve yüksek kaliteli bir bağımsız denetim sistemi oluşturmak ve kamunun güveninin artırılmasına yardımcı olmaktır. CPAB' nin görevleri arasında başta bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve bu şirketlerin sürekli denetim ve gözetimi gelmektedir.

Kanada' da bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmek için CPAB' den yetki almak ve kurulun denetim programına dahil olmak gerekmektedir. CPAB 2004 yılında denetim faaliyetlerine başlamıştır. Bu denetimler ilk olarak Kanada' da faaliyet gösteren, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Tousche, Ernst&Young ve KPMG dört büyük bağımsız denetim kuruluşu nezdinde gerçekleşmiştir. Söz konusu dört büyük denetim kuruluşuna yönelik denetim faaliyeti gerçekleştirildikten sonra Amerikan uygulamasına benzer biçimde, elli veya daha fazla ihraççının bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşlar yıllık olarak, diğer kuruluşlar ise üç yılda bir denetim yapılmasını planlamıştır. Bu kritere uygun olarak 2005 ve 2006 yıllarında CPAB' ye kayıtlı yaklaşık iki yüz elli bağımsız denetim kuruluşunun yaklaşık olarak kırk tanesi üzerinde inceleme yapılmıştır. CPAB' nin bağımsız denetim kuruluşları

nezdinde gerçekleştirdiği kalite kontrol çalışmalarında benimsediği yöntem, diğer ülke uygulamalarına benzer şekilde tasarlanmıştır. Buna göre, CPAB denetimlerinin ana temasını, kuruluşun üst yönetiminin denetime bakışı ve denetimi algılayışı, bağımsızlık ve etik standartların uygulanıp uygulanmadığı, müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile faaliyete devam edilmesi, insan kaynakları ve mesleki yeterlilik hususlarının kuruluş içerisinde ele alınışı, seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi ve son olarak kuruluş içi kalite kontrol sisteminin işleyişi hususları oluşturmaktadır. CPAB yapılan denetimler sonucunda ulaştığı sonuçları kuruluşlara bildirmekte, gerekli tedbirlerin alınması istemektedir ve bu tedbirlerin alınmasını sürekli gözetime tabi tutmaktadır.<sup>152</sup>

### **2.5.7. Almanya - Bağımsız Denetçilerin Gözetimi Yasası ve Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu**

Almanya bağımsız denetimin gözetiminde karma model uygulamaktadır. Almanya’da, devlet tarafından yetkilendirilen bağımsız yetkili bir idari otorite tarafından üst gözetime tabi tutulması ve denetçinin meslek mensubu denetçiler tarafından denetlenmesi (Peer Review) bağımsız denetim faaliyetine yönelik dizayn edilen Denetim Gözetim Sisteminin bütünüdür.<sup>153</sup> Almanya’da bütün denetçiler Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) adlı denetim organizasyonunun üyesi olmak zorundadırlar ve 2005 yılında “Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası” ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (AOB) kurulmuştur.<sup>154</sup> Almanya’da bağımsız denetimin geliştirilmesinde, AB 8. Direktifi önemli bir yere sahiptir. Almanya’da bağımsız denetim alanında Kamu Muhasebecileri Kanunu’nda Alman Muhasebe Meslek Örgütü ve Denetçi Gözetim Komisyon (AOC)’ nin görevleri belirtilmiştir. WPK, mesleki sınav, kayıt, tasdik, onayların ve kayıtların iptali, disiplin prosedürlerini ve kalite güvencesini düzenlemektedir. Oluşturulan “Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası” ile 2005 yılından sonraki dönemlerde tüm gözetim faaliyetleri, tek yetkili otorite olan AOC tarafından yerine getirilmeye başlanmıştır. AOC’ nin sorumlulukları 2013 Çalışma Planı’na göre:<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Okur Mahmut, **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Yeterlik Etüdü, SPK Yayınları, Ankara, Kasım 2007, 25

<sup>153</sup> Sayar, 10

<sup>154</sup> Uzay, 2.

<sup>155</sup> Pekuz, Aydoğan, 4.



- Alman Kamu Muhasebecileri Kanunu'na göre, kamu yararını ilgilendiren şirketlerin denetçilerinin gözetimi,
- Denetçilerin gözetimi konusunda ulaşılan önemli sonuçlar ve faaliyetler ile alakalı olarak kamuya bilgi verilmesi,
- Disiplin Prosedürleri ve Kalite Güvence Sistemiyle ilgili, Muhasebe Meslek Örgütü üzerinde kamu gözetiminin gerçekleştirilmesi,
- Ülkedeki diğer kurumlarla ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapılmasıdır.

AOC, bağımsız bir idari otorite olup Ekonomi ve Enerji Bakanlığı'na hesap vermektedir, komisyon üyeleri de bakanlık tarafından atanmaktadır. Denetimleri, yaklaşık yirmi beş kişiden oluşan AOC' nin kendi denetçileri tarafından yerine getirilmektedir. Söz konusu denetçilerin, denetçi sertifikasına sahip olması ve ulusal, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olarak hazırlanan büyük şirket hesaplarının denetimleri konusunda birden çok yıl tecrübeye sahip olması gerekir.

WPK, Almanya'da denetçilerin gözetiminden sorumludur ve bu Meslek Yasa'sında da açıkça hüküm altına alınmıştır. WPK meslek gözetimi görevini alt organı olan "Kalite Kontrol Komisyonu" aracılığı ile yürütmektedir. Ancak; yine Meslek Yasası'na eklenen bir madde ile denetim sisteminin bütününün gözetlenmesi için APAK (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission-Denetçi Denetleme Komisyonu) görevlendirilmiştir. APAK; tamamı meslekten bağımsız üyelerden oluşan ve denetim sisteminin bütününü gözlemek üzerine yetkilendirilen en üst yetkili kuruluştur. APAK' ın Muhasebe Meslek Kuruluşu üzerinde belirli yetki ve hakları (bilgi alma, görüşte bulunma, talimat verme) bulunmaktadır. APAK, muhasebeye yönelik gözetim faaliyetleri kendi alanına girmemekte iken sadece denetim alanında gözetim yetki ve sorumluluğunu üstlenmektedir. Almanya ile karşılaştırıldığında, Türkiye'de geliştirilen gözetim sisteminde açık farklar olduğu tespit edilmektedir.<sup>156</sup>

- Almanya'da denetime yönelik sorumlulukların tamamı WPK' ye verilmiştir ve denetim faaliyetlerin yürütülmesi sürecinde Meslek Kuruluşu (WPK) tamamen kontrol ve gözetim yetkisine sahiptir. Diğer bir deyişle denetime yönelik faaliyetlerin uygulama mercii esas itibariyle WPK' dir. Türkiye'de ise denetim faaliyetlerine yönelik hem düzenlemelerin yapılması hem de uygulanmasına yönelik tedbirlerin tümü KGK' ya devredilmiştir.

---

<sup>156</sup> Sayar , 11.

- Almanya’da mesleğe giriş sınavlarının düzenlenmesi WPK’ ye bağlı faaliyet gösteren birim tarafından gerçekleştirilmekte, bu çalışmalar esnasında APAK’ ın bilgi alma, görüş verme, müdahale etme yetkisi vardır. Türkiye’de ise sınav yapma yetkisi KGK’ ya verilmiştir. Sonuç itibariyle; Almanya’da APAK denetim faaliyetlerinin ve denetçilerin üst gözetiminden sorumlu bir kurum iken Türkiye’de ise KGK’ nin yetki ve sorumlulukları muhasebe düzenlemelerini de kapsamaktadır.

## **2.6. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi**

İlk olarak ABD’de kurulan ve çeşitli sektörlerin düzenlenmesinde önemli rol oynayan “Bağımsız Düzenleyici Kurumlar” 1980’lerin başından itibaren AB’ de de kurulmaya başlamıştır. AB’nin de içinde bulunduğu küresel alanda yaşanan bu değişim Türkiye’nin de idari yapısında önemli değişikliklere neden olmuştur. Türkiye’de liberalize edilen sektörlerde mülkiyeti geliştirme, politika geliştirilmesi ve düzenlemelerin rutin olarak incelenmesi işlevlerinin birbirlerinden ayrılması stratejisinin bir parçası olarak, artan biçimde “bağımsız düzenleyici kurumlar” kurma yoluna gitmiştir.<sup>157</sup> Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe uygulamaları, bağımsız muhasebe kuruluşlarından ziyade yürürlükteki mevzuatların etkisindedir. Bunun asıl nedeni, başta vergi mevzuatları olmak üzere diğer mevzuatların da sahip oldukları yaptırım gücüdür.<sup>158</sup> Dünyadaki düzenlemeler dikkate alındığında Türkiye ile birçok noktada benzer uygulamaların olduğu görülmektedir.

### **2.6.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar**

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemeler 1987 yılında önce bankalar için daha sonra ise sermaye piyasası için oluşturulmuştur. Daha sonra 1989 yılında ise halka açık şirketlerde bağımsız denetim uygulaması başlamıştır. Daha sonraki dönemlerde ise sigorta şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. 1989 yılında 3568 sayılı Kanun ile muhasebe mesleği üç başlık altında toplanmış, muhasebe ve denetim işlevlerini yapabilecek meslek erbapları birbirlerinden ayrılmıştır. Kanuna göre, sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

<sup>157</sup> Şanlısoy Selim, Özcan Abdülvahap, Türkiye’de Bağımsız Düzenleyici Kurumların Bağımsızlığı, Ekonomi, **Toplum ve Siyaset Çalışmaları Dergisi- SİYASAL**, Yıl:2 Sayı3-4, 2006, 114-116.

<sup>158</sup> Bayazıtlı Ercan, Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 46, Sayı 3,1991, 157

(SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olanlar denetim görevini yapabileceklerdir.

Türkiye’de denetim alanında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) birbiriyle iç içe geçmiş tam bir işbirliği içinde çalışmaktaydı. TÜRMOB, denetçi olacak kişilerde aranacak şartları belirlemekte, SPK ise denetime tabi şirketlerin türünü, bu şirketleri denetleyecek bağımsız denetim şirketlerinin kuruluş ve işleyiş şeklini belirlemekle yükümlüdür. SPK’ da bağımsız denetimle ilgili tebliğlerin yayınlanmasının yanı sıra aynı zamanda zorunlu olarak bağımsız denetime tabi kuruluşlarda belirlenmiştir. Mevzuata göre bu şirket türleri:

1. SPK Mevzuatına tabi şirketler,
2. BDDK’ nın gözetimine tabi şirketler (Katılım Bankaları, Faktöring Şirketleri, Finansal Kiralama Şirketleri),
3. Sigorta ve Reasürans şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri,
4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketler

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanırken belirlenen hedeflerden sadece biri olan AB ile bütünleşmeyi sağlayabilmek açısından TTK tasarısının hazırlanması aşamasında bağımsız denetim konusuna ayrıca önem verilmiştir.<sup>159</sup> Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan yasal düzenlemeleri beş grupta özetlemek mümkündür.

- a) 3568 sayılı Kanunu ve bağımsız denetim,
- b) Sermaye Piyasası Kanunu ve bağımsız denetim,
- c) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim,
- d) Bankalar Kanunu ve bağımsız denetim,
- e) Sigorta Murakabe Kanunu ve bağımsız denetim

Günümüz Türkiye’inde denetim kuruluşları, sermaye piyasası kapsamında yapacakları denetimlerde SPK’ nın; bankalar veya özel finans kuruluşlarının denetiminde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’ nın; enerji piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin denetimlerinde ise Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun; sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimlerinde, Hazine Müsteşarlığı’nın; ilgili kurallarına uymaları gerekmektedir. Gerek SPK gerek BDDK

<sup>159</sup> Selimoğlu Kardeş Seval, Göktepe Hülya, Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMMO Yayın Organı**, Sayı 81, Mayıs-Haziran, 2007, 19-20.

düzenlemelerinde denetçinin ilgili yönetmeliklerde açıklık bulunmayan hallerde 3568 sayılı Kanun ve bu Kanunla ilgili yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen esaslara göre denetim çalışmalarını uygulayacakları belirtilmiştir. Kısaca, Türkiye’de bağımsız denetim mesleği, devlete ve yasalara güdümlü olarak oluşturulmuştur ve buna bağlı olarak belirli denetim standartları kanun koyucu tarafından yazılı kurallar halinde, yasalar kapsamında düzenlenmiştir. Türkiye’de denetim standartları, başlıca SPK’nın seri X ile başlayan tebliğlerinde ve 3568 sayılı kanun ve ilgili düzenlemelerinde yer almaktadır. Bunların bir bölümü genel kabul görmüş denetim standartları bir bölümü denetim standartları ve bir bölümü ise meslek etiği kuralları niteliği taşımaktadır.<sup>160</sup> Türkiye’de diğer ülkeler gibi yaşanan evrensel değişimleri göz önüne alarak mevcut yapılanmasını düzelterek veya değiştirerek bağımsız denetim alanında özellikle hukuki düzenlemelere gitmiştir.

#### **2.6.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu**

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kuruluşudur.<sup>161</sup> SPK temel olarak sermaye piyasasının işleyiş kurallarını belirlemeye, piyasadan fon kullanan şirketlerin/yatırımcıların belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamaya, sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumaya çalışır.<sup>162</sup> SPK, bağımsız denetim faaliyeti yapacak denetim şirketlerini yetkilendirmektedir. Doksan sekiz adet denetim şirketi bağımsız denetim yapmak üzere 2015 yılında SPK’dan yetki almıştır. Bu şirketlerden bazılarının yabancı ortaklıkları da bulunmaktadır.<sup>163</sup>

Enron’ la başlayan skandallar zincirini izleyen süreçte SPK harekete geçmiş ve Sarbanes-Oxley Yasasına oldukça paralel düzenlemeler içeren Seri X No:19 Sayılı tebliği 2 Kasım 2002 tarihinde yayınlamıştır. Tebliğ, denetçinin bağımsızlığı ve mali tablolara ilişkin şirket yöneticilerinin sorumluluğu konusunda bir reform niteliği

---

<sup>160</sup>Uzay Şaban, Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı, **MÖDAV The 1st Annual International Accounting Conference**, Bildiri Kitabı, Kasım, 2004, 12

<sup>161</sup> Karakaş Mehmet, Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye’ de Bağımsız İdari Otoriteler, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak- Haziran 2008, 112

<sup>162</sup> Keleş Dursun, Keleş Ümit, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’ deki Uygulamaları, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, Sayı 9 Ocak 2014, 69

<sup>163</sup> Uyar Süleyman, Çelik Muhsin, IMKB’ nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 41, Ocak 2009, 142

taşımaktadır. Bu tebliğde yer alan bazı önemli düzenlemeler şunlardır: Bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların bu hizmeti sundukları müşterilerle en fazla beş yıl süre ile çalışabilmeleri ve bu dönem içinde denetim dışında bir hizmet sunmamaları öngörülmüştür. İMKB’de işlem gören şirketlerin yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecek en az iki üyeden oluşacak “Denetim Komitesi” kurulması ve bu komitenin görev ve yetki alanlarının belirlenmesi öngörülmüştür. Mali tabloların yetkili üst yönetim tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmiştir.<sup>164</sup> Yine tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;<sup>165</sup>

- Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,
- İç denetim destek hizmetleri verme,
- Tahkim ve bilirkişilik yapmak,
- Diğer danışmanlık hizmetleri verme faaliyetlerinde bulunamayacakları hüküm altına alınmıştır. Tüm bu düzenlemeler, yatırımcı ve kamuoyunun şirket hakkında daha güvenilir ve sağlıklı verilere ulaşmasını hedeflemektedir.

Resmi Gazete’ de 12.06.2016 yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ISA’ s ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Standartların kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesine büyük katkısı olduğundan, yirmi iki numaralı tebliğ, Türkiye’de, denetim kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır.<sup>166</sup> SPK tarafından bu konudaki düzenlemelerin SOX ile paralel özellikler taşıması ülke uygulamaları açısından olumlu bir adım olmuştur.

### **2.6.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 1999 yılında 4389 sayılı Kanun ile tasarruf sahiplerinin haklarını korumak, finansal piyasalarda güven ve istikrarı sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme,

<sup>164</sup> Arıkboğa Şebnem, Mentş Ahmet, Türkiye’ de Kurumsal Yönetişim İklimi, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 59, Sayı 2, 2009, 103

<sup>165</sup> Aksoy, 1141-1142.

<sup>166</sup> Alpaslan Halil İ, Hakesever Ömer, Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları, **Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi**, Cilt 3 Sayı1, 2013, 52

tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin esasları düzenlemek amacıyla kurulmuştur.<sup>167</sup> Bankaların gerek ekonomideki ağırlığı gerekse bankaların durumunun kötüye gitmesi durumunda ülke ekonomisinin bu durumdan büyük ölçüde etkilenmesi sebebiyle, bankacılık faaliyetlerinin yetkili bir otorite gözetimi ve denetiminde, bu yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlar aracılığıyla yapılmasını gerektirmiştir.<sup>168</sup>

Türkiye’de bankaların denetimi, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde yapılmaktadır. Ülkemizde bankaların bağımsız denetimi yetkisi kamu denetimi olarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na, bazı konularda da kısmi olarak TCMB ve Türkiye Bankalar Birliği'ne bırakılmıştı. Ancak, 23 Haziran 1999 tarih 23734 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların bağımsız denetimi esas olarak BDDK’ye bırakılmıştır. Ayrıca bankaların etkin bir iç denetim sistemi kurmaları için yeteri kadar denetçi (müfettiş) çalıştırmaları zorunlu kılınmıştır.<sup>169</sup>

Kurul, bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasından sorumludur. Yetkilendirilecek bağımsız denetim firmalarının çalışmalarını düzenleyen esaslar, TÜRMOB, TMSF ve Merkez Bankasının görüşü alınarak BDDK tarafından düzenlenmektedir. TCMB’de bankaların denetiminde etkin bir diğer kurumdur. Kurum denetim yetkisini 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu’ndan almaktadır. Bankaların finansal durumlarının gözetimi ve denetimini bağımsız denetim firmaları aracılığıyla yapmaktadır. Bahsedilen bağımsız denetim firmaları Başbakanlık tarafından tespit edilmektedir. Bunların yanı sıra bankalar, Hazine Müsteşarlığı'na yetki tanıyan yasalar gereği Hazine Kontrolörleri, banka hisse senetlerinin borsada işlem görmesi durumunda SPK ve borsa denetçileri, vergi inceleme elemanları ve maliye müfettişleri ve bankanın kamu bankası olması durumunda Yüksek Denetleme Kurulu’nun denetime tabi tutulmaktadır.

---

<sup>167</sup> Şanlısoy, Özcan, 116.

<sup>168</sup> Yurdakul, 19.

<sup>169</sup> Ceran Yunus, Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2009, 169

### **2.6.1.3. Hazine Müsteşarlığı**

Hazine Müsteşarlığı, 13 Aralık 1983 tarihli ve 188 sayılı KHK ile Başbakanlığa bağlı olarak “Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı” adıyla kurulmuş ve 20 Aralık 1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile de ayrı bir Müsteşarlık olarak yeniden teşkilatlanmıştır. Hazine Müsteşarlığının bazı görevleri; ekonomi politikalarının tespitine yardımcı olmak, hazine işlemleri ve kamu finansmanına ilişkin faaliyetleri yürütmek, sigorta ve bireysel emeklilik sektörüne ilişkin izleme, denetim ve düzenleme faaliyetlerini yürütmektir.<sup>170</sup> Bu çerçevede, sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, 2003 yılında Hazine Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu Devlet Bakanlığı tarafından yayınlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu yönetmelik ile amaçlanan, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş bu şirketlerin, Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim firmalarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya daimi olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Ayrıca mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim şirketleri, denetim yetkisini sadece müsteşarlıktan izin alarak kazanırlar. Müsteşarlıkta izin alabilmek için, ya SPK’dan ya da BDDK’dan izin almış bir bağımsız denetim şirketi olunması gerekmektedir. Bununla birlikte değişik unvandaki denetim elemanlarının, Müsteşarlığın verdiği eğitimi almaları, sınavını başarı ile tamamlamaları gerekir.<sup>171</sup>

### **2.6.1.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu**

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), 2001 yılında çıkarılan 4628 sayılı kanunla kurulmuştur. Kurum; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir yapıdadır. Kurumun görevi, enerjinin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreye uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için,

<sup>170</sup> Hazine .gov.tr Erişim Tarihi 08.01.2015

<sup>171</sup> Senal, 125-126.

rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve saydam bir enerji piyasası oluşturmak ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetim sağlamaktır.<sup>172</sup> Elektrik Piyasası Kanununun çıkarılmasıyla birlikte köklü bir reform süreci başlatılmış ve 2002 Eylül ayından itibaren Avrupa Birliği normlarına uygun olarak rekabete dayalı bir elektrik piyasasının işlemeye başlatılması için çalışan yeni bir Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu oluşturulmuştur.<sup>173</sup>

4628 sayılı Yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuş, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasalar Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ismini almıştır. Kuruma, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını denetleme ve düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu kanunların amacı, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, finansal açıdan güçlü, şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu sayede bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.<sup>174</sup>

#### **2.6.1.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği**

Kısaca “Birlik” diye ifade edilen Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olup, merkezi Ankara’dadır. Birliğin görevleri:<sup>175</sup>

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlâk, düzen ve geleneklerini korumak,
- c) Millî ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- d) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek,

<sup>172</sup> Karakaş Mehmet, Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye’ de Bağımsız İdari Otoriteler, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, 114

<sup>173</sup> Güvenek Burcu, Devletin Regülasyonlar Yoluyla Piyasalara Müdahalesi ve Türkiye Enerji Piyasaları, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 18, 2009, 60

<sup>174</sup> Alpaslan, Hakesever, 56

<sup>175</sup> Bakır Mehmet, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim**, 5.Baskı, Dilara Yayinevi, Şubat 2007, 16



e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermektir.

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda 1989 yılından beri TÜRMOB’ un yayınladığı yönetmeliklerde denetim düzenlemelerinin dünya gelişmelerine ayak uydurabilmesi için 2003 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” kurulmuştur. Kurul, öncelikle UDS’ yi tercüme ettirerek yayınlamıştır. TÜRMOB, uluslararası mesleki kuruluşlarla yakın iş birliği içinde çalışmalarını sürdürmektedir. TÜRMOB, gerçekleştirdiği faaliyetlerle muhasebe mesleğinin gelişimine büyük katkılar sağlamaktadır. Öte yandan TÜRMOB, yapmış olduğu çalışmalarla muhasebe hileleri konusuna dikkat çekmekte, muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konularında gelişmeler kaydetmektedir.<sup>176</sup>

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek örgütüdür.<sup>177</sup> Bağımsız denetim görevi YMM ve SMMM’ lerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarınca yerine getirilir. Meslek mensubu olarak YMM ve SMMM’ lerle ilgili düzenlemeler 3568 sayılı yasa ile düzenlenmiştir. Bu yasaya dayalı olarak çıkarılan “Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik” (ÇUEHY) de denetimle ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>178</sup>

#### **2.6.1.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu**

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), 2002 yılında, 2003 yılı itibari ile uygulanmak üzere dünyadaki gelişmeleri dikkate alarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’nın Türkçe’ ye çevirisini yaparak yayınlamıştır.<sup>179</sup> Ancak kurumun yaptırım gücünün olmayışı kurum tarafından yayınlanan standartlar için uygulama olanağı getirememiştir. Bu süreçte BDDK ve SPK oluşturdukları standartları yönetmelik ve tebliğ çerçevesinde sundukları için bu kurumlara tabi işletmeler hazırlanan standartları uygulamak zorunda kalmışlardır. Bu durum standartlar konusunda çok lisanlı bir oluşuma neden olmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na uygun Türkiye için geçerli standartları oluşturmak üzere

<sup>176</sup> Bayraktar, 61.

<sup>177</sup> Başpınar, 43.

<sup>178</sup> Haftacı Vasfi, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, 2011, 32

<sup>179</sup> Coşkun Aslan, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’da Denetim, **IX.**

**Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul 2009, 3.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. TMSK Türkiye Finansal Raporlama Seti'ni yayınladıktan sonra 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olarak yeniden yapılandırılmıştır.<sup>180</sup> Kurumun oluşturulmasıyla beraber, önceden denetim ve denetimin gözetimi faaliyeti konusunda yetkili olan örgütlerin denetimin gözetimine dair yetkileri sonlandırılmıştır.

#### **2.6.1.7. Türk Ticaret Kanunu**

Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müzakerelere başlamış olması, başta temel kanunlar olmak üzere tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun üzerine Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından çalışmalara başlanmış ve 2007 yılında büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'nu kaynak alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. 6102 sayılı TTK'nin bağımsız denetim ile ilgili maddeleri 397-406 maddelerdir. Yeni TTK 2011 yılı başında kabul edilmiş olup, Türk hukuk sisteminde yer alan dördüncü ticaret kanunudur ve ticaret hukuku bu yasal düzenleme ile çağın gereklerine uygun duruma getirilmiş olmaktadır.<sup>181</sup> Tamamı itibarı ile 01.07.2012'de yürürlüğe girmiş olan yeni TTK'nin, muhasebe standartları ve bağımsız denetleme ile ilgili birçok maddesi, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK ile Bakanlar Kurulunca belirlenen tüm anonim ve limited şirketler topluluğu bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Finansal tabloları bağımsız denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Denetimin kapsamı TTK Md.398'de

- Finansal tablolar,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu,
- Envanter,
- Muhasebe,

---

<sup>180</sup> Alkan Gönül İpek, Doğan Onur, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB' de Bir Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Cilt 14, Sayı 54 Nisan, 2012,89

<sup>181</sup> Güvenli Oktay, Özbirecikli Mehmet, Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 1, 2011, 156

- TMS' nin öngördüğü ölçüde iç denetim, risklerin erken teşhisi komitesi raporudur.<sup>182</sup> Yeni TTK'de şirketlerin malî tablolarının bağımsız denetimden geçmesi bir zorunluluktur. Finansal tabloların yönetim raporları ise denetimden geçmediği takdirde geçerli olmayacağı belirtilmektedir.<sup>183</sup> Yeni TTK'nin denetim yaklaşımı mesleki açıdan uzman, yeterli, donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından UDS' ye uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan ve şeffaf bir denetim şeklindedir.<sup>184</sup>

Yeni TTK ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu'nca belirlenir (TTK, md.397). Bu madde kapsamında Bakanlar Kurulu, 23 Ocak 2013 tarihinde denetime tabi şirketlerle ilgili kararı yayınlamıştır.<sup>185</sup> AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan Bakanlar Kurulu Kararına göre, 2016 yılı değişikliği ile denetime tabi olacak şirketler için genel kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:<sup>186</sup>

- Aktif büyüklüğü 40 Milyon TL ve üstü
- Yıllık net satış hasılatı 80 Milyon TL ve üstü
- Çalışan sayısı 200 ve üstü.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri birlikte dikkate alınacaktır. Bağımsız denetime tabi olmak için öngörülen üç kriterden ikisinin sınırlarının iki yıl üst üste aşılması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen kriterlere göre iki bin beş yüz civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha artabileceği değerlendirilmektedir.

İlgili AB direktifi KOBİ'den büyük işletmelerin denetimini öngörmektedir. KOBİ Yönetmeliğinde belirtilen kriterlerden büyük şirket sayısı 7300 civarında olup, bunların yaklaşık 2500'ü bağımsız denetim kapsamına alınmış olmaktadır. Denetim

<sup>182</sup> Uzay Şaban, **Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetim**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Şubat, 2013, 3

<sup>183</sup> Karataş Muharrem, Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2014, 126

<sup>184</sup> Ulusan Hikmet, Eren Elçin, Köylü Çağrı, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)' nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 55, Temmuz 2012, 18

<sup>185</sup> Özçelik Hakan, Şenol Hasan, Aktürk Ahmet, Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılırları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 66, Nisan 2015, 58

<sup>186</sup> Kgg.gov.tr. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar(19 Mart 2016 Yılı Değişiklik) 26.12.2016

kapsamına alınan şirketlerin ekonomik büyüklüğü ise, aktif toplamları dikkate alındığında, denetime tabi olacak şirketlerin aktif toplamı, KOBİ'den büyük şirketlerin aktif toplamlarının %88'ini, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aktif toplamının ise % 68'sini oluşturmaktadır.<sup>187</sup>

Yeni TTK' nin 397'nci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararına göre denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi gerekli hale gelmiştir. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, Yeni TTK' de şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi bir zorunluluk olarak görülmektedir. Denetimden geçmeyen finansal tablolarının yönetim raporlarının ise geçerli olmayacağı belirtilmektedir.

Bunun yanı sıra, Yeni TTK'nin 399 uncu maddesi denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir. Genel olarak, Yeni TTK'nin 399 uncu maddesine göre denetçi genel kurul tarafından seçilir. Topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Anonim şirketlerin genel kurulunun görev ve devredilemeyen yetkileri arasında denetçileri seçme ve görevde alma bulunmaktadır. Yeni TTK'nin 408 inci maddesine göre şirket genel kurulu denetçiyi seçer ve görevden alır. Bununla birlikte Yeni TTK'nin 399 uncu maddesi uyarınca denetçinin her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Denetçi seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

Kimlerin denetçi olabileceği ise Yeni TTK'nin 400 üncü maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddede yer alan hükümlere göre, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya

---

<sup>187</sup> Kgg.gov.tr. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Duyurusu 10.08.2016

serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri anonim şirketlerin denetçisi olabilecektir.<sup>188</sup> Bağımsız denetçinin üsteleneceği görevler şunlardır: <sup>189</sup>

- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK'ye ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,

- Düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,

- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesidir.

TTK'nin 403. maddesinde denetçinin finansal tablolar hakkında denetimini tamamladıktan sonra onay yazısı yazması gerektiği hükme bağlanmıştır. Onay yazıları; olumlu, olumsuz ve görüş bildirmeden kaçınma şeklinde olabilmektedir. UDS ile örtüşmesi için "onay yazısı" yerine "denetçi raporu" ifadesi kullanılması gerekmektedir.<sup>190</sup> TTK; denetçinin bağımsızlığını koruması için verdiği hizmetlere bir takım sınırlamalar getirilmektedir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.<sup>191</sup>

TTK 404. maddesi denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğu düzenlemektedir. Bu maddeye göre; denetçi, işlem denetçileri ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız olarak yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Kasıtlı olarak veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlâl edenler şirkete zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar.<sup>192</sup>

<sup>188</sup> Karataş, 126.

<sup>189</sup> Yanık Ramazan, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, 2013, 361

<sup>190</sup> Dural Fatih, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, **İSMMMO: Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, 2005, 34

<sup>191</sup> Kavut Lerzan, Taş Oktay, Şavlı Tuba, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, **İSMMMO Yayınları**, No 130, İstanbul, 2009, 62 -63

<sup>192</sup> Selimoğlu Kardeş Seval, Göktepe Hülya, Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, **İSMMMO: Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 81, 2007, 32-38.

Bağımsız denetim alanında en temel ve önemli düzenleme olan 660 sayılı KHK ile KGK tarafından yayımlanan diğer düzenlemelerde, daha önce tanımlanmayan birçok kavrama da açıklık getirilmiştir. Bunlardan birisi de KAYİK tanımı ve kapsamıdır. 660 sayılı KHK'nin 2'nci maddesinin (ğ) bendinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK); *“Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”* şeklinde tanımlanmıştır.<sup>193</sup> Bir şirketin KAYİK kapsamında olmasının birtakım sonuçları bulunmakta olup, bunlar şöyle sıralanabilir:<sup>194</sup>

- Bağımsız denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi, yani bu kuruluşlarda bağımsız denetçilerin (YMM, SMMM) denetçilik yapma yetkisinin olmaması, (bağımsız denetçiler, söz konusu kuruluşlarda ve büyük ölçekli şirketlerde denetçi olamayacak, fakat bunun haricindeki diğer tüm sermaye şirketlerinde denetçi olabileceklerdir)
- Herhangi bir ölçüt aranmaksızın her hâlükârda bağımsız denetime tabi olması,
- Bağımsız denetime tabi olduğu için münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS' yi uygulaması,
- Bağımsız denetime tabi olduğu için internet sitesi kurması.

TTK'nin denetçiye bakışı 3568 sayılı Kanun ile benzemektedir. TTK, bağımsız denetimi farklı bir meslek olarak değerlendirmemiş, sadece YMM ve SMMM' lerin yapacakları bir meslek olarak kabul etmiştir. Bu nedenle de ortakları sadece YMM ve SMMM olan sermaye şirketlerini bağımsız denetçi olarak varsaymıştır. Bağımsız denetim sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetçiler tarafından yapılmaktadır. KGK, yetki belgesi verdiği denetçileri sicil numaralarıyla birlikte internet sitesinde ilan etmektedir.<sup>195</sup>

<sup>193</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md 4 (Taslak) Erişim Tarihi 02.06.2015

<sup>194</sup> Karataş, 127-128.

<sup>195</sup> Dal Seniha, Çalış Ercan Yıldırım, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 118, Temmuz- Ağustos 2013,98.

Yeni TTK ile denetim konusunda, uluslararası piyasalarda ülkemiz adına güven ve olumlu algı oluşturması beklenen köklü bir değişime gidilmiş olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde uyumsuzluğa sebep olduğu ve meslek gelişimini olumsuz etkilediği ifade edilebilir.<sup>196</sup>

### 2.6.2. Türkiye - Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu

Türkiye'deki düzenlemelere genel olarak bakıldığında çok parçalı bir yapının olduğu ve bu yapının hem işletmeler açısından hem uluslararası düzenlemelere uyum açısından uzun yıllar eleştiri konusu olmuştur. Bu eleştirileri ortadan kaldırarak etkin bir kamu gözetimi sistemi kurmak amacıyla ilk olarak Türk Ticaret Kanunu'nda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.<sup>197</sup>

TMSK organizasyonunun görev ve yetkileri, 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan bir KHK ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" na devredilmiş; TMSK tarafından yayınlanmış muhasebe standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından da aynen kabul edilmiştir. Bununla birlikte kurum ilgili KHK'den aldığı yetki ile bu düzenlemeye tabi olacak işletmelerin büyüklük, sektör gibi koşullara bağlı olarak farklılaştırılabilme imkânına sahip olmuştur.<sup>198</sup> Ticari hayat ile ilgili birçok önemli değişiklik getiren ve ticari yaşamı önemli ölçüde değiştirecek olan düzenlemeler içeren yeni Türk Ticaret Kanunu 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun 6335 sayılı Kanun'la değiştirilen 88'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre; anılan kanunun 64 ila 88'inci maddesi hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler (tacirler) münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyması ve bunları uygulaması gerekmektedir.<sup>199</sup>

<sup>196</sup> Yel Tülay, Çiftçi Öztürk Didem, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS/TMS Konusunda Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2013, 103.

<sup>197</sup> Pekuz, Demirbaş, 2.

<sup>198</sup> Akdoğan Uğur, Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrasında SPK Düzenlemelerine Tabi İşletmelerde Dağıtılabilir Kâr Hesabı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 56, Ekim, 2012, 129.

<sup>199</sup> Erdoğan Murat, Utku Demirel Burcu, Gürsoy Kemal, Kobi'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 7, Sayı 32, 2011, 614

Bağımsız denetimde uygulama birliğini, kurumsal denetim kalitesinin yükseltilerek sonuçlarının açık, anlaşılabilir, kamunun doğru bilgilendirilmesi ilkeleri uyarınca düzenlenecek finansal raporların tespit edilerek uluslararası denetim standartları ile uyumlu ulusal denetim standartlarının düzenlenmesinin sağlanması, bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve denetimine ilişkin esasların tespit edilmesi ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kuruluş ve görevleri ile ilgili esaslarının düzenlemek amacıyla 25.06.2008 tarihli “Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı”, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü tarafından 03.07.2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ ne sunulmuştur. KGK’ yı daha iyi anlayabilmek için kurumun işleyişinden, yapısından, görevlerinden, amaç ve faaliyetlerinden bahsedilecektir.

**KGK Yapısı:** Kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahip olan Kurum Başbakanlıkla ilişkilidir. Kurum, 26.11.2011 tarihli ve 28124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Karar kapsamında Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurulu Bakanlar Kurulu tarafından atanacak dokuz üyeden oluşmaktadır ve bu üyelerin seçimini; Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından seçilmektedir.<sup>200</sup> Üyelerin denetim faaliyetiyle ilgili görev süresi altı yıl olup, süreleri dolmadan herhangi bir sebeple görevlerine son verilememektedir.<sup>201</sup> Kurum, Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara’dadır. Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.<sup>202</sup> Kurum, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarını minimum üç yılda bir, diğerlerini ise minimum altı yılda bir denetlemektedir. Bu hüküm, AB’nin 8. Direktifinde de öngörülmüştür.<sup>203</sup>

<sup>200</sup> Yereli, Özdoğan, 80-81.

<sup>201</sup> Yavuz Mustafa, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 107Eylül-Ekim 2011, 151.

<sup>202</sup> Güncellenmiş ve Genişletilmiş Denetim İlke ve Esasları, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, 5.Baskı,1.Cilt, 2011, 26

<sup>203</sup> Yavuz, 158



ABD’de başlayan ve AB’yi de etkileyen yapılanma Türkiye’yi de etkilemiştir. Türkiye’de bu ülkelerdeki gibi denetim firmalarını ve denetçileri denetleyen etkin bir kurum oluşturulmaz ise, ABD ve AB sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan Türkiye’deki denetim firmalarının o ülkelerin yetkili kamu gözetim kurullarına kayıt olmaları gerekecektir. Aksi takdirde yaptıkları bağımsız denetimin o ülkelerde yasal bir etkisi olmayacaktır. ABD’de PCAOB’ a kayıt olma başvurusu kabul edilmiş, on Türk firması bulunmaktadır. Bir veya iki yıl içerisinde benzer bir manzara ile AB ülkelerinin gözetim kurullarına ve/veya AB Kamu Gözetim Kurulu’na kayıt olan Türk denetim firmaları ile de karşılaşılacaktır. Halbuki uluslararası kabul gören asgari standartlara uygun etkin çalışan, bağımsız bir kamu gözetim kurulu oluşturulduğunda bağımsız denetim firmalarımız, yapılan görüşmelerin sonunda çift kayıt zahmetinden kurtulabilecektir.<sup>204</sup>

ABD’deki PCAOB ile Türkiye’deki KGK’ nın belirgin farklılıkları olduğu görülmektedir. Bunlar kısaca:

- PCAOB, beş kişiden oluşurken, KGK dokuz kişiden oluşmaktadır ve üyeler diğer kuruluşları temsil edenler arasından seçilmektedir.
- PCAOB, SEC (Sermaye Piyasası Kurulu) gözetimine tabiyken KGK, Maliye Bakanlığı gözetimine tabidir.
- PCAOB’ nin temel olarak görevleri denetim ve denetimle ilgili standartlar üzerinedir, KGK’ nın görevleri ise daha geniş yetkilere sahip olarak denetim, muhasebe, meslek etiği, mesleki eğitim vb. standartlardır.

***KGK’nin Kuruluş Gerekçeleri ve Amaçları:*** Dünyada yaşanan gelişmelerin etkisi birçok ülkeye kadar ilerlemiştir. Ülkeler özellikle uluslararası ticaretin etkisiyle yaşanan gelişmelere uyum sağlamak adına bazı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda Türkiye’deki Kamu Gözetimi Kurumunun başlıca kuruluş sebepleri ve amaçları şunlardır:<sup>205</sup>

- Farklı otoriteler tarafından aynı alanda farklı düzenlemeler yapılmasının neden olduğu bağımsız denetim alanındaki karmaşanın ortadan kaldırılması,
- Mali tabloların ülke genelinde tek tip düzenlenmesi ve denetim standartlarında yeknesaklığın sağlanması,

<sup>204</sup> Uzay, 12.

<sup>205</sup> Karasu Rauf, Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 47, Sayı1, Mart 2014, 89-90

- Etkin bir kamu gözetim sistemi oluşturularak bağımsız denetim alanında gerekli kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması,
- Mali tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,
- İşletmelerin mali gücünün, karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,
- İşletmelerin bağımsız denetimden geçen mali tablolarının uluslararası alanda kabul görmesi ile kredi bulmalarının kolaylaştırılması,
- Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulması,
- Kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye katkı sağlaması,
- Türkiye’de finansal tablo hazırlanmasında uygulamada birlik sağlanması,
- Finansal tablolara uluslararası alanda geçerlilik kazandırılarak uluslararası sermayenin Türkiye’ye çekilmesine katkı sağlanması,
- Uluslararası standartlarla paralel Türkiye Muhasebe Standartları’nı belirlemek ve piyasaları uluslararası gelişmeleri izleyerek, uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek üzere Kurulun etkin bir şekilde örgütlenmesi ve kurumsal bir yapıya kavuşturulması.

Kurul tarafından alınan düzenleyici nitelikteki kararlar yayınlanmak üzere Başbakanlığa gönderilir ve en geç yedi gün içinde Resmi Gazete’ de yayımlanır. Kurulun denetleyici nitelikteki kararları uygun vasıtalarla kamuoyuna duyurulur. Kurul yayımlanması ülke ekonomisi ve kamu düzeni açısından sakıncalı olan denetleyici nitelikteki kararların yayımlanmamasına karar verebilir.

**KGK Görev ve Yetkileri:** 660 sayılı KHK ile bu kuruma uluslararası standartlarla uyumlu TMS oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme, bunların faaliyetlerini denetleme, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma görevleri verilmiştir. <sup>206</sup> Kurulun görev ve yetkileri 660 sayılı KHK’nin 9’ncü maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir: <sup>207</sup>

<sup>206</sup> Karakoç Mehtap, Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 59, Temmuz 2013, 31.

<sup>207</sup> Güncellenmiş ve Genişletilmiş Denetim İlke ve Esasları, 27-29

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetleme sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

h) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

ı) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

i) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

j) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile ilgili görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlar bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

l) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

m) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

n) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

o) Başkanın önerisi üzerine, Başkan yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.

ö) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

p) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

KGK tarafından 2013 yılı Ekim ayından itibaren Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesi niteliğini taşıyan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS) Resmi Gazete' de yayımlanmaya başlamıştır. BDS' lerin tamamına yakın kısmı 2014 yılı itibariyle Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olup, doksan sekiz adet bağımsız denetim kuruluşu ile on bin civarında bağımsız denetçi yetkilendirmesi yapılmıştır. KGK tarafından, en büyük şirketlerden başlamak üzere

bağımsız denetime tabi olan şirket sayısının 2013 yılında 2500, 2014 yılı ilk yarısında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olduğu ifade edilmektedir.<sup>208</sup>

***Kamu Gözetimi Kurumu Faaliyetleri:*** Kamu Gözetimi Kurumu, denetimle alakalı standartlar, muhasebe standartları, denetleme ve gözetleme faaliyetlerini düzenlemek amacıyla kurumsal bir yapı şeklinde organize edilmiştir.

*Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı;* Dünya uygulamalarına uyum sağlamak için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirleyen *Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı*, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IFRS Foundation) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde Türkçeye çevrilen IFRS' leri, "TMS/TFRS ve Yorumları" adı altında Resmi Gazete' de yayımlamış bulunmaktadır. IFRS' lerde meydana gelen değişiklikler Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı tarafından sürekli olarak izlenmekte ve bu değişiklikler eş zamanlı olarak TMS/TFRS' lere yansıtılarak güncelliği sağlanmaktadır.

*Denetim Standartları Daire Başkanlığı;* Günümüze kadar TDS' leri oluşturmak amacıyla çeşitli kurumlardan talep edilen katılımcılardan oluşan komisyonlardan faydalanılarak TDS çatısı altında bulunan bir adet Kalite Kontrol Standardı (KKS) ile otuz altı adet Bağımsız Denetim Standardını Kurul onayına sunmuş ve bu standartlar Resmi Gazete' de yayımlanmak suretiyle mevzuatımıza kazandırılmış böylece Bağımsız Denetim Standartlarının tamamı yayınlanarak yürürlüğe sokulmuştur.

*Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı;* Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair çalışmayı yürütmüş ve bunun sonucunda bağımsız denetimin kapsamı Bakanlar Kurulu'na belirlenmiştir. Bunun yanında Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 29. Maddesine uygunluğu açısından bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler incelenmiş ve çeşitli kriterler açısından analize tabi tutulmuş, 660 sayılı KHK'nın 25. Maddesi üçüncü fıkrası uyarınca Kurumun "2014 yılı İnceleme Planı" hazırlanmış, 660 sayılı KHK'nın 25. Maddesi ikinci fıkrası ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği 38. Maddesi uyarınca incelemelere ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş, KKS1 kapsamında

<sup>208</sup> Gençoğlu Gücenme Ümit, Arsoy Poroy Aylin, Ertan Yaşemin, Bora Tuba, **TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 64, Ekim 2014, 3

hazırlanan Bağımsız Denetim Kalite Güvence Sistemi İnceleme Raporu ve kontrol listeleri çalışmaları yapılmıştır.

*Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı*; Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği, Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği, Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği olmak üzere dört tebliğ çalışması yapmıştır. Yetkilendirme faaliyetlerinde 9000 denetçi yetkilendirilmiş ve bunların 8000'i resmi sicile kayıt edilmiştir. Bunun yanında 110' u aşkın bağımsız denetim kuruluşuna yetki verilmiştir.

*Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı*; kurum hizmetlerinin sürekliliğini ve kalitesini arttırmak amacıyla yazılım, sistem, network, veri tabanı alanlarında çalışmalar yapmış ve diğer hizmet birimlerinden gelen talepleri karşılamıştır.<sup>209</sup>

KGK gözetim görevinin yerine getirilebilmesi amacıyla uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği çalışmaları yapılmaktadır. Bu kapsamda gerekli başvuru ve müzakerelerde bulunulmuş, Uluslararası Denetim Otoriteleri Forumu'na (IFIAR) üyelik süreci tamamlanmıştır. Böylece Kamu Gözetimi Kurumu uluslararası denetim otoriteleri sistematığının bir parçası haline gelmiştir.<sup>210</sup> AOC, AUASB, CPAB ve EGAOB, Denetim Düzenleyicileri Uluslararası Forumu üyesidir. Kurum muhasebe, denetim standartları, denetim uygulamaları ve kamu gözetimi olmak üzere üç temel alan üzerinde yetkili tek otorite olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. KGK, muhasebe, denetim standartlarını belirlemekte, bağımsız denetimin kural ve esaslarını belirlemekte aynı zamanda bağımsız denetimin gözetimini yapmaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumları açısından Türkiye uygulamaları karşılaştırıldığında, diğer ülkelerde muhasebe standardını, denetim standardını belirleyen kurumlar ile bağımsız denetimin gözetimini yapan kurumların farklı kurumlar oldukları görülmektedir. Bu özelliği Türkiye'nin diğer ülkelere farklı olduğunu gösteren en önemli özellik olarak varsayılabilir.

Bugün dünya uygulamaları göz önüne alındığında KGK benzeri kurumların gelişmiş ülkelerin hemen hepsinde bulunduğu, gelişmekte olan ülkelere ise oluşturulma çabalarının devam ettiği görülmektedir. Dünya örneklerine bakıldığında kamu gözetim kurumları genellikle halka açık şirketler için oluşturulmakta, KOBİ ve halka

<sup>209</sup> Pekuz, Demirbaş, 4-5.

<sup>210</sup> Kamu Gözetimi Kurumu, 5. Bilgi Teknolojileri Yönetimi ve Denetimi Konferansı, 6-7 Mart 2013

açık olmayan şirketlerin denetimlerinin gözetimi ise daha çok meslek örgütleri tarafından yapılmaktadır.<sup>211</sup>

Özellikle 2000’li yılların başından itibaren ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile başlayan süreçte başta ABD olmak üzere, Avrupa ülkeleri ve yine gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip Kanada, İngiltere Japonya gibi ülkelerde gerek faaliyetin düzenlenmesi gerekse gözetim ve denetimi adına yoğun çalışmalar içine girildiği görülmektedir. Bu çalışmaların içerisinde en göze çarpan husus ise, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesine yönelik inceleme çalışmalarını yürüten özerk veya bağımsız kurullar/komisyonlar oluşturulmasıdır. Söz konusu kurul/komisyonlar, ya çeşitli yetkilerle donatılarak bağımsız denetim sisteminin, standartların belirlenmesi, kuruluşların yetkilendirilmesi vb. genel gözetimine ilişkin bir takım faaliyetlerinin yanında yürütülen faaliyetlerin kalitesinin ve güvenilirliğinin tespitine yönelik inceleme/denetim çalışmaları yapmakta ya da sadece inceleme ve denetim çalışmalarına odaklanmaktadır.<sup>212</sup>

**Tablo 2. 3.Ülkeler Bazında Denetimin Gözetimi**

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
ABD	Sarbanes Oxley Yasası	Kamu Gözetim Kurumu(Public Oversight Board-POB)/ Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu(Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)
Avrupa Birliği	Sekizinci Yönerge	Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAOB)
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurul’ u (The Recognised Qualifying Body-RQB)- Tanınmış Soruşturma Kurul’u(The Recognised Supervisory Body- RSB)- Muhasebecilik için Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)
Japonya	Gözden Geçirilen 3. Kanun-Teminat ve Mübadeleler Kanunu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu( Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAOB)
	Şirketler Yasası Ekonomik	Finansal Raporlama

<sup>211</sup> Arıkan Yahya, Türkiye’ de Bağımsız Denetim ve Geleceği, Türkiye Geleceğine Sırtına Dönüyor! **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 116, 2013, 10.

<sup>212</sup> Okur, 15.

Avustralya	Reform Programı(Corporate Law Economic Reform Program- CLERP-9)	Konseyi(Financial Reporting Council- FRC)
Kanada	Şirketler Yasası	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board- CPAB)
Almanya	Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası	Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu- Auditor Oversight Board- AOB)
Türkiye	Türk Ticaret Kanunu	Kamu Gözetim Kurumu(KGK)

Şekilde görüldüğü üzere denetimin gözetimi ile ilgili olarak uluslararası sistem ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. İngiltere ve İsveç'te, tüm finansal sektörün (bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasaları ve diğer mali sektör şirketleri) denetim ve gözetimi tek elden yapılırken, Kore'de denetim ve gözetim işlevi kendi kendini düzenleyen birkaç kurum dışında büyük ölçüde tek elden yerine getirilmektedir. Avustralya'da ise sermaye piyasalarının denetim ve gözetimi ASIC' de, bankacılık ve diğer mali sektör şirketlerinin denetim ve gözetimi ise APRA' da (Avustralya İhale Düzenleme Kurumu) bulunmaktadır.

AB ülkelerinde daha farklı uygulamaların olduğu görülmektedir. Hollanda gibi bazı AB ülkeleri denetim firmalarının faaliyetleri için kendilerine ait kamu gözetim sistemini oluşturmuşlardır. Ayrıca kamu gözetim sistemini oluşturmayan diğer ülkelerde ise 2006 yılından itibaren denetim mesleğinin gözetimi, Denetim Firmaları Gözetim Yasası (Audit Firms Supervision Act - AFSA) adı verilen bir yasa ile düzenlenen Finansal Pazarlar Kurumu'nun (Authority for the Financial Market - AFM) sorumluluğuna bırakılmıştır.<sup>213</sup>

Dünya geneline bakıldığında birçok gelişmiş veya gelişmekte olan ülkede bağımsız denetim faaliyeti kamu otoritesine bırakılmıştır. Ayrıca yaşanan denetim usulsüzlükleri sebebiyle daha önceleri olan mesleğin kendi kendisini düzeltme anlayışı terk edilmeye çalışılmıştır. Türkiye'de, 660 Sayılı KHK ile kurulan KGK diğer ülkelerden farklı olarak denetim, muhasebe, kalite kontrol standartları belirleme aynı zamanda da bağımsız denetimin gözetimini yürüten bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bünyesinde *Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı, Denetim Standartları Daire Başkanlığı, Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı,*

<sup>213</sup> Senal, 117



*Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı, Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı* bulundurarak kuruma standart belirleme, gözetimi yapma, denetçinin staj eğitim, sınav, sicil, lisans, yetkilendirme işlemleri gibi birçok yetki vermiştir. Diğer ülkelerde denetimin gözetimini yapan bağımsız komisyon/kurumlar, muhasebe ve denetim standartlarını belirleme işlevlerini diğer meslek örgütlerinin sorumluluklarına bırakmıştır. Kamu gözetimi kurumu meslek örgütleriyle işbirliği halinde çalışmaktadır. Türkiye'deki Kamu Gözetimi Kurumu, muhasebecilik mesleğiyle alakalı görevleri de üstlendiği için bağımsız denetimi ayrı bir kategoride ele almamıştır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU GÖZETİMİ KURUMU'NUN UYGULAMALARINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu kısmında, ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; Türkiye’de bağımsız denetim firmaları tarafından, Kamu Gözetim Kurumu’nun denetimin gözetimi ile ilgili faaliyetleri, görevleri konusunda değerlendirmeler yapılarak, bağımsız denetçilerin bu konular üzerindeki görüşleri, fikirleri saptanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda; araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi açıklandıktan sonra, elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

#### 3.1.Araştırma’nın Amacı

Türkiye’de denetim alanında var olan çok parçalı yapının işletmeler açısından ve uluslararası düzenlemelere uyum açısından uzun yıllar eleştirilmesi sebebiyle ilk olarak Türk Ticaret Kanunu’nda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu şirketlerin denetiminde yeni ve çağdaş bir yaklaşım getirmekte ve kamu gözetimi sisteminin çatısını oluşturmaktadır. Bağımsız denetim raporlarının doğru ve aydınlatıcı olmasını sağlayarak kamusal çıkarı ve tüm yatırımcıları korumak için kamu gözetim kurumu kurulmuştur. Bu araştırmanın amacı Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarına bağlı olan denetçilerin;

- Demografik özellikleriyle bağımsız denetimin gözetimine dair görüşlerini ilişkilendirmek,
- Bağımsız denetimin gözetim faaliyeti hakkındaki düşüncelerini incelemek,
- Kamu Gözetimi Kurumu’nun görev ve sorumluluklarına verdikleri önem derecelerini saptamaktır.

#### 3.2. Araştırma’nın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında ana kütlenin tamamına ulaşmak amacıyla kuruluşlara elektronik posta, telefon yoluyla randevu alınmaya ve yüz yüze

görülmeye çalışılmıştır. Araştırmanın ana kütlelerini, Kamu Gözetim Kurumu'nun resmi web sitesinde 2014 yılı itibarıyla "Bağımsız Denetim Firmaları" listesinde yer alan toplam yüz yetmiş altı bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Yukarıda belirtilen amaçlara uygun olarak hazırlanan anket formunun cevaplanma sayısı altmış birdir. Tüm bu çabalar sonucunda kırk yedi denetim firması elektronik posta yoluyla anketlere cevap verirken, on dört denetim firması ile yüz yüze görüşülmüş ve anket çalışmasına katılımları sağlanmıştır. Yanıtlanma oranı % 35'dir.

Bu çalışma, durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Tanımlayıcı araştırma modelinin amacı; var olan problemi, problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlayabilmektir. Araştırmanın kapsamı açısından anket yönteminin daha faydalı olacağı düşünülmüştür. Çalışmada, bağımsız denetim faaliyetleri açısından KGK'nin önemini ve etkilerinin tespiti amaçlandığı için, tek bir bağımsız denetçiye yapılacak olay çalışmasının, bu amacı gerçekleştirmede yetersiz kalacağı ve genelleme yapıldığında yanıltıcı sonuçlar doğurabileceği düşünülmüştür. Olay çalışması yönteminin bu noktadaki eksikliği nedeniyle anket yöntemi tercih edilerek, Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarına genel bir değerlendirme yapılmasının araştırma amacına daha uygun olacağı düşünülmüştür.

"Kamu Gözetimi Kurumu'nun Gözetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi" hakkında bilgi toplamak amacıyla hazırlanan anket formu, üç ayrı bölüm olmak üzere, toplamda otuz sorudan oluşmaktadır. İlk bölüm, anketi cevaplayan bağımsız denetçi ile ilgili sorular olmak üzere, toplam yedi sorudan oluşan "Demografik Bilgiler" bölümüdür. (Bakınız Ek: 1) İkinci bölüm, anketi cevaplayan bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili düzenlemelerden oluşan beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış on beş ifadeden oluşan "Kamu Gözetimi Kurumu Gözetim Faaliyetlerine İlişkin İfadeler" bölümüdür. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış sekiz ifade oluşan "Kamu Gözetimi Kurumu Sorumlulukları" yer almaktadır. Anketi cevaplayan denetçilerden ifadelerin önem derecelerini belirlemeleri istenmiştir.

### **3.3. Literatür İncelemesi**

Çalışmanın bu başlığı altında Türkçe literatürde yer alan çalışmalar incelenmiştir fakat bağımsız denetimin gözetiminde uluslararası düzenlemelere dair çok kapsamlı bir çalışmanın yapılmadığı görülmüştür.

Kamu Gözetimi Kurumu uygulamalarına yönelik bağımsız denetimin kalitesinin arttırılması üzerine Senal (2002) çalışmasında, kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısı ve personelin sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiği alt amaç olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilebilmesi amacıyla bağımsızlık, eğitim, kalite güvence incelemeleri, denetim firma büyüklüğü, kalite güvence incelemeleri, iç denetim ve iç kontrol incelenmiştir. Çalışmada, SPK listesinde yer alan denetim firmaları üzerine denetimde kalitenin arttırılması hususunda kamu gözetimi kurumunun rolüne ilişkin görüş ve tutumları araştırılmıştır. Araştırma bulgularına göre, denetim şirketlerinin denetim personeline yeterli eğitim desteği verdiği, denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğu, denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrolünün ve denetiminin etkinliği konusunda düzenlediği raporları dikkate aldığı gözlenmiştir.

Uzay (2006) çalışmasında, AB ve ABD'nin kamu gözetim sistemine ilişkin düzenlemelerini ve Türkiye'de mevcut denetim firması ve denetçi gözetiminin etkinliğini incelemiştir. Çalışmada, ABD'de kurulan PCAOB incelenmiş, ABD dışında söz konusu modele ilişkin başlıca uluslararası kuruluşların (IFAC, IOSCO gibi) önerileri ve AB'nin düzenlemeleri tanıtılmış, Türkiye'de mevcut denetim firması ve denetçi gözetiminin etkinliği ile PCAOB benzeri bir modelin ülkemizde uygulanabilirliği uzman görüşlerinden de yararlanarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışma bulgularında, böyle bir modelin Türkiye'de benimsenmesi, ilgili çevrelere Türkiye'de de gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kamu çıkarının, yatırımcının korunmasının önemli olduğu mesajını vereceği vurgulanmıştır.

Yavuz (2011) çalışmasında, 660 sayılı KHK'de yapılan düzenlemeleri eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmeye çalışmıştır. Çalışmada, öncelikle SOX ve AB 8.Direktifi hakkında genel bilgilere yer verilmiş, yeni TTK'de yer alan bağımsız denetimin gözetimiyle alakalı hükümler üzerinde durulmuştur. Ayrıca, söz konusu KHK'da cezai sorumlulukla ilgili bir hükme neden yer verilmediği, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimiyle ilgili getirilen sınırlamaların neler olduğu, yeni oluşturulan Kurum tarafından bağımsız denetçilere sınav yapıp yapılmayacağı, Kuruma tahsis olan kadro sayısının ne ölçüde yeterli olduğu gibi sorulara da cevap aranmaya çalışılmıştır.

Sayar (2014) Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumundaki, “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları” isimli çalışmasıyla dünyada ve Türkiye’de Kamu Gözetim veya benzer bir kurumun görevlerini, özelliklerini, uygulamalarını, farklılık ve benzerliklerini ortaya koyarak çalışmasını yapmıştır. Çalışmanın sonucuna göre Türkiye’de Kamu Gözetimi düzenleme ve uygulamalarının diğer ülkelerden bazı farklılıklar gösterdiği, başta ABD’de ve AB’nin çoğu ülkesinde; ve diğer ülkelerde bağımsız denetimin kamu gözetimini yerine getiren otoritelerin meslek örgütleriyle işbirliği halinde ve çalıştıklarını saptamıştır. Denetimin gözetimi alanında işbirliği ve uyumlu çalışma ortamının Türkiye’de de sağlanması mesleğin gelişimi ve kaliteli bir finansal raporlama yapısının kurulması açısından faydalı görülmüştür.

Pekuz ve Aydoğan (2015) “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları” isimli çalışmayla ABD başta olmak üzere birçok ülkede kanun koyucular ve düzenleyici otoritelerden bahsedilmiştir. Amerika’da bağımsız denetimin kamu gözetimi alanında önemli bir konuma sahip olan Kamu Gözetim Kurulu’nun yapısı, özellikleri, denetim metodolojisi anlatılmış, diğer ülkelerde de var olan benzer uygulamalar ele alınmıştır. Kamu gözetim otoritesinin ABD’de başlamış, sonrasında AB ülkeleri ve Türkiye’de benimsendiği, Türkiye’de de gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kamu güveninin ve yatırımcının korunmasının önemli olduğunu tespit etmiştir.

### **3.4. Araştırma Bulgularının Analizi ve Yorumu**

Araştırma verileri SPSS programından faydalanılarak değerlendirilmiştir. Çalışmada ankete katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin ve KGK gözetim faaliyetlerinin ve sorumluluklarının değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterlerin incelenmesinde frekans ve yüzde analizleri, kamu gözetimi kurulunun denetimin gözetimi faaliyetindeki bakış açılarını incelemek için T-testi, One-Way Anova analizi kullanılmıştır. Anketin ölçeği uygun olan soruları için güvenilirlik analizi yapılmıştır.

Bağımsız denetçilik ruhsatı olan SMMM veya YMM’lerin bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili bilgi düzeyleri ve tutumlarını belirlemek için beşli likert ölçeğine göre sorulan soruları değerlendirmeleri istenmiştir. Yaş, cinsiyet, medeni durum, unvan, statü, fiilen bağımsız denetim faaliyeti icra edip etmeme ve kaç yıldır denetçilik ruhsatı edinme gibi demografik değişkenlerin KGK gözetim faaliyeti ile

olan ilişkilerine yönelik alt problemler test edilmiştir. Bu problemleri test etmek amacıyla T-testi(bağımsız örneklem) ve Anova testi(tek yönlü varyans analizi) kullanılmıştır. Denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine üzerinde farklılık oluşturabilecek iki değişkenin test edilmesinde “Bağımsız Gruplar Arası T- Testi (Independent Samples T-Test)”, ikiden fazla değişkenin test edilmesindeyse “Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Anova)” kullanılmıştır. Bir testte ortalama, varyans, oran gibi parametrik ölçüler kullanılıyorsa bu test parametrik bir testtir. Ölçü yerine sıralama, sayma, işaretleme gibi işlemler kullanılıyorsa nonparametrik test olarak adlandırılır. Parametrik testlerde normal dağılım gösteren veriler analiz edilir, nonparametrik testlerde ise nominal, ordinal ya da normal dışı dağılım gösteren sayısal veriler değerlendirilir. Parametrik testlerin kullanılabilmesi için varyanslar homojen olmalıdır, veri tipi nicel olmalıdır ve örneklemdaki verilerin sayısı otuz veya otuzun üzerinde olması gerekir. Parametrik testler arasında yer alan bu testlerden;

*Bağımsız iki grup arası farkların testi (Independent Samples "t" test):* İlişkisiz örneklem için t- testi, iki ilişkisiz örneklem ortalamaları arasındaki farkın manidar olup olmadığını test etmek için kullanılır. Bu testin varsayımları şu şekilde sıralanabilir:<sup>214</sup>

- Bağımlı değişkene ait ölçümler ya da puanlar, aralık ya da oran ölçeğindedir ve karşılaştırmaya esas iki grup ortalaması aynı değişkene aittir.
- Bağımlı değişkene ilişkin ölçümlerin dağılımı her iki grupta da normaldir.
- Ortalama puanları karşılaştırılacak örneklem ilişkisizdir.

*Tek yönlü varyans analizi(One-way Anova test):* İlişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalaması arasındaki farkın sıfırdan anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını test etmek üzere uygulanır. Yani üç ya da daha çok grup arasında, belirli bir değişkene dayalı olarak farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılır. Anova teknikleri, t- testinin bir uzantısı olup aynı mantığa dayanır. T testi iki örneklem ortalaması arasındaki farkı, iki örneklem farkının standart hatası ile karşılaştırarak değerlendirir. İki ya da daha çok ortalamayı karşılaştırmada kullanılan test istatistiği olan F oranı, yani tek yönlü anova analizi, t-testinin bir uzantısıdır. Bu test, çoklu örneklem ortalamaları arasındaki değişkenliği, çoklu örneklem içindeki

---

<sup>214</sup> Büyüköztürk Şener, **Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum**, Pegem Yayıncılık, Mayıs, 2002, 38

değişimle karşılaştırır. Çoklu grup karşılaştırmalarını sağlayan bu teknik, standart sapmadan çok varyansları kullandığı için varyans analizi olarak bilinir.<sup>215</sup>

*Ki-kare bağımsızlık testi:* Değişkenlerin alt kategorileri arasında bağımlılık, birlikte değişim olup olmadığını ortaya koymak için uygulanan teste ki-kare bağımsızlık testi adı verilir.<sup>216</sup>

İki değişken için ki-kare testi, iki sınıflamalı(kategorik) değişkenin birbirinden bağımsız olup olmadığını test eder. Analiz sonucunun manidar çıkması değişkenler arasında bağlantı olduğunu, çıkmaması ise değişkenlerin birbirinden bağımsız olduğunu gösterir. Parametrik olmayan bir istatistik olan ki-kare testi gerçekte sınıflamalı değişkenin düzeylerine (sıra sayısı X sütun sayısı) göre oluşan gözlemlerde gözlenen sayılarla-değerlerle, beklenen sayıların-değerlerin birbirlerinden manidar bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eder. Bu iki değer arasındaki fark arttıkça, değişkenler arasındaki ilişkini, yani verilen cevaplar açısından gruplar arasındaki farkın manidar çıkma olasılığı artar. Bu testin varsayımları şu şekilde sıralanabilir:<sup>217</sup>

- Denekler bir değişkenin bir ya da daha fazla kategorisi (düzeyi) boyunca yerleştirilebilir ve her kategorideki denekler sayılabilir.
- Her denek bir kez ölçülür ve sadece bir kategoride yer alır.
- Kategori üyelikleri birbirinden bağımsızdır. Yani bir deneğin kategoride yer alması, bir başka deneğin herhangi bir kategoride yer almasını etkilemez.
- Ki-kare hesaplamaları, çalışmada yer alan tüm deneklerin kendi cevaplamalarına dayalı olarak yapılır.
- Herhangi bir kategorideki beklenen değerlerin sayısı en az beş olmalıdır.

### 3.4.1. Genel Bilgiler

Çalışmanın bu bölümünde anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin genel özellikleri, medeni durumları, yaş aralıkları, cinsiyetleri, 3568 sayılı Kanun'a göre unvanları, kaç yıldır bağımsız denetçi ruhsatları olduğu, fiilen bir denetim faaliyeti gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri ve eğer varsa bağlı bulunduğu bağımsız denetim firmasındaki statüsü gibi kriterlerle ilgili frekanslara yer verilecektir.

---

<sup>215</sup> Senal, 175

<sup>216</sup> Özdamar Kazım, **SPSS ile Biyoistatistik**, Yenilenmiş 5.Baskı, Eskişehir: Kaan Kitabevi, 2003, 375

<sup>217</sup> Büyüköztürk Şener, Çokluk Ömay, Köklü Nilgün, **Sosyal Bilimler için İstatistik**, Gözden Geçirilmiş 14.Baskı, Ankara: Pegem Akademi, Eskişehir: Kaan Kitabevi, 2013, 195-196

**Tablo 3. 1.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaş Aralıkları**

	20-30	31-40	41-50	51-60	61 ve üzeri	Toplam
<b>Frekans</b>	0	11	30	12	7	61
<b>Yüzde(%)</b>	0	18,3	50	20	11,7	100,0

Tablo (3.1)'de bağımsız denetçilerin yaş aralıklarıyla ilgili dağılımlar görülmektedir. Anket kapsamında, denetçilerin ağırlıklı olarak yaşları % 50 oran ile 41-50 yaş aralığıdır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu 41-50 yaş arası bunu izleyen yaş grubu 31-40 ve 51-60 yaş aralığıdır. 20-30 yaş aralığında ise bağımsız denetçinin olmadığı görülmektedir.

**Tablo 3. 2.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri**

	Frekans	Yüzde(%)
<b>Kadın</b>	5	8,2
<b>Erkek</b>	56	91,8
<b>Toplam</b>	61	100,0

Tablo (3.2)'de cinsiyet ile ilgili dağılımlar görülmektedir. Tabloya göre bağımsız denetçilerin % 8,2'inin kadın, % 91,8'inin erkek olduğu görülmektedir.

**Tablo 3. 3.Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumları**

	Frekans	Yüzde(%)
<b>Evli</b>	54	88,5
<b>Bekar</b>	7	11,5
<b>Toplam</b>	61	100,0

Tablo (3.3.)'de bağımsız denetçilerin medeni halleri ile ilgili dağılımlar görülmektedir. Tabloya göre bağımsız denetçilerin % 88,5'i evli, % 11,5'i bekadır.

**Tablo 3. 4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya Göre Unvanları**

	Frekans	Yüzde(%)
<b>YMM</b>	12	19,7
<b>SMMM</b>	49	80,3
<b>Toplam</b>	61	100,0

Tablo (3.4.)'de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden, bağımsız denetçilik ruhsatı alan meslek sahiplerinin % 80,3 çoğunluk ile serbest muhasebeci mali



müşavir olduğu görülmektedir. YMM ruhsatına sahip denetçilerin ise yüzdesi 19,7'dir.

**Tablo 3. 5. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Fİilen Bağımsız Denetim Faaliyeti İcra Etme Durumları**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde(%)</b>
<b>Evet</b>	37	60,7
<b>Hayır</b>	24	39,3
<b>Toplam</b>	61	100,0

Tablo (3.5.)'de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mevcut zamanda bağımsız denetim faaliyeti yürütüp yürütmedikleri ile ilgili yüzdeler görülmektedir. Uygulanan anket sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin % 39,3'ü kurum tarafından yetkilendirildiklerini fakat henüz bir denetim bir faaliyeti gerçekleştirmediklerini, %69,7 ise denetim faaliyetinde bulduklarını ifade etmişlerdir.

**Tablo 3. 6. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Denetim Kadrosu Statüsü Durumu**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde(%)</b>
<b>Sorumlu Denetçi</b>	20	33
<b>Denetçi</b>	34	56
<b>Cevapsız</b>	7	11
<b>Toplam</b>	61	100,0

Tablo (3.6.)'da ankete katılan bağımsız denetçilere eğer varsa bağlı bulunduğu denetim kuruluşundaki statüsü sorulmuştur. Çıkan sonuca göre denetçilerin %37'si sorumlu denetçi olduğu, %63'ü denetçi olduğunu belirtmiştir. %18'lik dilimin bir kısmı soruya cevap vermemiştir bir kısmı herhangi bir bağımsız denetim kuruluşuna bağlı faaliyet göstermediğini ifade etmiştir.

**Tablo 3. 7. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Kaç Senedir Bağımsız Denetçilik Ruhsatı Bulunma Durumu**

	<b>1 yıl ve daha az</b>	<b>1-5 yıl</b>	<b>6-10 yıl</b>	<b>11-15 yıl</b>	<b>15 yıl ve üzeri</b>	<b>Toplam</b>
<b>Frekans</b>	17	44	0	0	0	61
<b>Yüzde(%)</b>	27,9	72,1	0	0	0	100,0

Tablo (3.7.)'de ankete katılan denetçilere, bağımsız denetçilik ruhsatını kaç yıldır ellerinde bulduklarını sorulmuştur. Bağımsız denetimin gözetimi konusu 26.09.2011 tarihli 660 sayılı KHK ile yürürlüğe girmesinden dolayı %72 gibi bir çoğunluk, 1-5 yıl arası bağımsız denetçilik belgesini edindikleri görülmektedir.

### 3.4.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin KGK Gözetim Faaliyetine İlişkin Görüşleri

KGK, denetim faaliyetinin doğru, şeffaf, tarafsız bir şekilde yapılarak finansal bilgi kullanıcılarına doğru, anlaşılır bilgi sunmak için daha önceden belirlenmiş denetim standartlarını, genel kabul görmüş standartlarını baz alarak rapor hazırlar. Kurumun faaliyetleri kısaca bağımsız denetim firmalarının, bağımsız denetçilerin uyguladıkları denetimleri teftiş etme, gözetleme, yetkilendirme denetim standartları oluşturma, kamu çıkarını düşündürmektir. Araştırmanın bu bölümünde bağımsız denetçilere KGK gözetim faaliyeti hakkında ifadelerde bulunmuş ve bu ifadelere katılım düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetçilere gözetim faaliyetinin bağımsız denetim standartlarına mı, kurumun oluşturduğu kurallara göre mi denetleneceği, gözetim sıklığına dair, gözetim raporu hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar, gözetim ve inceleme faaliyetlerini kimin yürütmesi gerektiğine dair ayrıca herhangi bir aykırılığı saptanan denetim firması ya da denetçiye uygulanması gerekenlerle ilgili kurumun düzenlemelerinden, görevlerinden, sorumluluklarından oluşan ifadelerde bulunulmuştur.

Çalışmanın bu aşamasında KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin ortalamalar ve standart sapmalar tabloda gösterilmiştir ve KGK bağımsız denetçilerine ait demografik değişkenlerin KGK gözetim faaliyeti ile olan ilişkilerine yönelik alt problemler aşağıdaki gibidir. Bu problemleri test etmek için t- testi ve anova testi kullanılmıştır. Araştırmada elde edilen bulgular ve bunların yorumları alt problemlerine göre aşağıda verilmiştir:

1. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
2. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri cinsiyet gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
3. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri medeni durum gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
4. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri 3568 sayılı Yasaya göre unvan gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
5. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri fiilen bağımsız denetim icra etme gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

6. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri denetim kuruluşundaki denetim kadrosu statüsü gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

7. Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri kaç yıldır bağımsız denetçilik ruhsatı bulunması gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

**Tablo 3. 8. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Gözetim Faaliyetleri' nin Bağımsız Denetçiler Açısından Önem Dereceleri**

İFADELER	Ortalama	Standart Sapma
1.Gözetim faaliyetinde öncelikle bağımsız denetim standartlarına uygunluk tespit edilmelidir.	4,19	,909
2.Gözetim faaliyetinde öncelikle KGK kuralları ve yasalara uygunluk tespit edilmelidir.	4,11	,797
3.KGK, denetim kuruluşlarının gözetim sıklığını denetledikleri şirket sayılarına göre belirlemelidir.	3,78	1,19
4.Bağımsız denetim kuruluşunun kendi iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin düzenlemeleri de incelenmelidir.	4,13	,832
5.KGK tarafından denetim firmaları ile ilgili inceleme ve gözetim raporlarının yılsonunda kamuya açıklanması denetimde şeffaflığı sağlayacaktır.	4,39	,917
6.Gözetim raporu hazırlanırken denetim firmasının kalite kontrol sistemi(denetim performansı uygulamaları, politikalar, prosedürler, eğitimler, bağımsız denetim standartlarına uyum) gözden geçirilmelidir.	4,06	,873
7.Gözetim raporu hazırlanırken her bir denetim sözleşmesi kapsamında gerçekleştirilen denetim faaliyetinin kalitesi değerlendirilmelidir.	4,08	,944
8.KGK tarafından benimsenen zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasına devam edilmelidir.	3,50	1,38
9.KGK, denetim kuruluşlarını sundukları denetim dışı hizmetler açısından da incelemelidir.	3,16	1,35
10.Denetim kuruluşlarının gözetiminde, KGK ile birlikte ulusal mesleki birliklerin de rolü artmalıdır.	3,77	1,23
11.Gözetim ve İnceleme faaliyetleri mesleki kurum veya kuruluşlar (TÜRMOB, EPDK, SPK, BDDK v.b.) tarafından yapılmalıdır (mesleğin kendi kendisini gözetimi)	3,08	1,42
12.Gözetim ve İnceleme faaliyetleri sadece KGK tarafından gerçekleştirilmelidir.	3,36	1,36
13.Aykırlıkları saptanan denetim firması veya denetçilerin faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak sınırlandırılmalıdır.	4,03	,965
14.Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptanan denetçi veya denetim firmasına para cezası uygulanmalıdır.	3,62	1,17
15.Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara kınama cezası veya meslek etiği eğitimleri verilmelidir.	4,00	1,12

Tabloda, çalışmaya katılan bağımsız denetim firmalarının KGK gözetim faaliyetleri konusunda denetçilerin vermiş oldukları “Katılıyorum, Katılmıyorum, Kesinlikle Katılıyorum ve Katılmıyorum ve Kararsızım” seçeneklerinin ortalamalarına ve standart sapmalarına bakarsak ortalamalar genel olarak 3’ün üzerinde veya 4’e yakın

çıkıştır bu durum bağımsız denetçilerin verilen ifadelerle çoğunlukla “Katılıyorum” ve “Kararsızım” seçeneklerini işaretlediklerini göstermektedir. Bağımsız denetçilerin 11. ve 9. ifadelerle verdikleri yanıtlarda kararsız oldukları görülmektedir. Çıkan sonuçlara göre yine 11., 12., 9., ve 8. soruların standart sapmaları diğerlerinden daha yüksek çıktığı ve ortalamadan uzaklaştığı görülmektedir. Yapılan düzenlemeler ile meslek örgütlerinin muhasebe ve denetim alanında yetkileri sona erdirilmiştir. KGK kurulmadan önce Türkiye’de yasal olarak muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi TMSK’ de, denetim standartlarını oluşturma yetkisi ise TÜRMOB’ daydı. Yetkileri alınan meslek örgütleri KGK’de sınırlı üyeler ile temsil edilmektedir. KGK kurulmasıyla kamu otoritesinin etkinliği artırılmıştır. Bu nedenlerle, çalışmaya katılan bağımsız denetçiler açısından mesleğin kendi kendisini gözetimi ve inceleme, gözetim faaliyetlerinde sadece KGK’nin faaliyette bulunmasına dair ifadelerde denetçilerin bir kısmının kararsız olduğu söylenebilir.

Dünyada yaşanan denetim alanında usulsüzlüklerin sebepleri arasında denetim firmalarının, müşterilerine danışmanlık hizmeti sunması da gösterilmektedir. Yeni düzenlemelerde bağımsız denetim firmaları sadece müşteri firmaların denetim, gözetim faaliyetini yürütecektir ve denetim firmasının danışmanlık hizmeti vermesi yasaklanmıştır. Bu nedenle, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu, bağımsız denetçilerin danışmanlık hizmeti vermesi konusunda kararsız kalmış olabilirler. 6102 sayılı TTK’de denetçi rotasyonuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Zorunlu denetçi rotasyonu ile denetçi bağımsızlığının ve denetçinin mesleki şüpheciliğinin artması hedeflenmektedir. Böylece denetimin kalitesi artırılmaya çalışılmıştır. Ancak denetime yeni başlamanın maliyetlerinin yüksek olması ve finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılabilmesinde müşteri işletmeyle ilgili tecrübenin önemli olması gibi sebeplerden dolayı denetçi rotasyonunun maliyeti bazı durumlarda faydasını geçebilmektedir. Bu nedenle çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu, “zorunlu denetçi rotasyonuna devam edilmelidir” ifadesine kararsız yanıt vermiş olabilirler.

### 3.4.2.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Bilgilerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Algılamalarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve One- Way Anova Testi

Çalışmanın bu aşamasında demografik değişkenlerin KGK gözetim faaliyeti ile olan ilişkilerine yönelik oluşturulan alt problemler test edilecektir. Bağımsız denetçilerin demografik bilgilerinin, KGK gözetim faaliyetiyle ilgili algılamaları arasındaki farklılıklar incelenecektir.

- *Birinci Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için anova testinin sonuçları tabloda verilmiştir.

**Tablo 3. 9. Bağımsız Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları**

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	1,546	3	,515	2,128	,107
Gruplar içi	13,561	56	,242		
Toplam	15,107	59			

Tablo 3.9, bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetiyle ilgili görüşlerinde, yaş gruplarının etkisi olup olmadığına ilişkin bulguları vermektedir. Yapılan analiz sonucunda Test of Homogeneity of Variances sonucu Sig değeri ,111 çıkmıştır, bulunan değer 0,05'ten büyük çıkmıştır yani varyanslar arasında farklılık yoktur, homojendir. Bu sonuçlara göre bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetine ilişkin görüşleri ile yaş gurupları arasındaki farkın anlamsız olduğu bulunmuştur (P: ,107  $p < 0,05$ ) çıkan sonuç doğrultusunda yaş grupları arasında ortalamalar bakımından fark yoktur denebilir. Yaş grupları ile kurumun gözetim faaliyeti arasındaki ilişki benzerlik göstermektedir. Bu nedenle belirli yaş grupları KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin ifadeler üzerinde herhangi bir tesire sahip değildir.

- *İkinci Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için bağımsız gruplar arası t- testinin sonuçları tablo 3.10'da verilmiştir.

**Tablo 3. 10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları**

Cinsiyet	N	$\bar{x}$	Ss	df	t	P
Kadın	5	3,73	,244	59	-,396	,693
Erkek	56	3,81	,519			

Tablo 3.10’da, KGK gözetim faaliyetine ilişkin görüşlerin, bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre değişip değişmediğine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Levene’s test of equality of variances sig= ,314 yani varyanslar homojen dağılmıştır. Tabloda görüldüğü gibi, bağımsız denetçilerin cinsiyetlerinin, gözetim faaliyetiyle ilgili düşünceleriyle ilgili aritmetik ortalamalar birbirine yakın çıkmıştır. ( $\bar{x}$  =3,73,  $\bar{x}$  =3,81) Elde edilen sonuçtan anlamlılık derecesini(p=,693) 0,05’ten büyük olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre, bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetine ilişkin görüşleri ile yaş gurupları arasındaki farkın anlamsız olduğu bulunmuştur

- *Üçüncü Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri medeni duruma göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için bağımsız gruplar arası t- testinin sonuçları tablo 3.11’de verilmiştir.

**Tablo 3. 11. Bağımsız Denetçilerin Medeni Duruma Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları**

Medeni Durum	N	$\bar{x}$	Ss	df	t	P
Evli	54	3,80	,528	59	,530	,598
Bekar	7	3,91	,191			

Medeni durumun, bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyeti düşünceleri üzerinde bir farklılık yaratıp yaratmadığını belirlemeye yönelik olarak bağımsız gruplar t- testi analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçtan anlamlılık derecesinin (p=,598), 0,05’ten büyük olduğu görülmektedir. Bu analiz sonucuna göre, KGK gözetim faaliyetine ilişkin tutumlar medeni duruma göre anlamlı bir farklılık oluşturmamaktadır.

- *Dördüncü Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri 3568 sayılı Yasa’daki unvana göre

anlamli bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için bağımsız gruplar arası t- testinin sonuçları tablo 3.12’de verilmiştir.

**Tablo 3. 12. Bağımsız Denetçilerin Unvana Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T-Testi Sonuçları**

3568 sayılı Yasaya Göre Unvan	N	$\bar{x}$	Ss	df	t	P
YMM	12	3,77	,591	59	,316	,753
SMMM	49	3,82	,483			

Unvan değişkeni dikkate alındığında, YMM unvanına sahip bağımsız denetçilerin, KGK gözetim faaliyeti algılamalarına dair ortalamasının 3,77; SMMM unvanına sahip denetçilerin ortalamasının ise 3,82 olduğu görülmektedir. Analiz sonucuna göre anlamlılık derecesinin ( $p=0,753$ ), 0,05’ten büyük olduğu ve bu sonuca göre, KGK gözetim faaliyetine ilişkin tutumlar 3568 sayılı Yasa’daki göre unvana göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir.

- *Beşinci Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum*; Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri fiilen bağımsız denetim faaliyeti icra etmelerine göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için bağımsız gruplar arası t- testinin sonuçları tablo 3.13’de verilmiştir.

**Tablo 3. 13. Bağımsız Denetim Faaliyeti İcra Etmeye Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T- Testi Sonuçları**

Fiilen Bağımsız Denetim Faaliyeti	N	$\bar{x}$	Ss	Df	t	P
Evet	37	3,79	,573	59	-,523	,603
Hayır	24	3,86	,373			

KGK gözetim faaliyetine ilişkin verilen ifadeler 3568 sayılı Yasaya göre unvana göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin test sonucu yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tabloda verilen değerlerden  $p=0,603$  anlamlılık derecesidir ve 0,05’ten büyük olduğu görülmektedir. Unvana göre verilen ifadeler arasında anlamsal bir farklılık yoktur.

- *Altıncı Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri denetçinin bağlı olduğu denetim kadrosu statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? ifadesinin test edilmesi için bağımsız gruplar arası t- testinin sonuçları tablo 3.14’de verilmiştir.

**Tablo 3. 14. Denetim Kadrosu Statüsüne Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Bağımsız T-Testi Sonuçları**

Denetim Kadrosu Statüsü	N	$\bar{x}$	Ss	df	t	P
Sorumlu Denetçi	20	3,70	,755	52	1,324	,191
Denetçi	34	3,89	,328			

Levene’s test of equality of variances sig= ,002 yani varyanslar homojen dağılmıştır. KGK gözetim faaliyetine ilişkin verilen ifadeler bağımsız denetçinin bağlı olduğu denetim kuruluşundaki statüye göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin test sonucu yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tabloda verilen değerlerden p=,191 anlamlılık derecesidir ve 0,05’ten büyük olduğu görülmektedir. Sorumlu denetçi veya denetçi olmanın KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin verilen ifadeler arasında anlamsal bir farklılık yoktur.

- *Yedinci Alt Problem ile İlgili Bulgular ve Yorum;* Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri bağımsız denetçinin kaç yıldır denetçilik ruhsatına sahip olmasına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? İfadesinin test edilmesi için One way Anova testinin sonuçları tablo 3.15’de verilmiştir.

**Tablo 3. 15. Bağımsız Denetçilerin Kaç Yıldır Ruhsat Edinmelerine Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları**

Varyansın Kaynağı	Kare Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	,106	1	,106	2,248	,049
Gruplar içi	15,003	59	,254		
Toplam	15,109	60			



Bağımsız Denetçilerin kaç yıldır bağımsız denetçilik ruhsatı edindiklerine göre KGK Gözetim Faaliyetiyle İlgili Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları yukarıdaki tabloda verilmiştir. Bu sonuçlara göre bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetine ilişkin görüşleri ile ruhsat edinme zamanları arasındaki farkın anlamlı olduğu bulunmuştur ( $p=0,049 <,05$ ) Ruhsat edinme tarihi ile kurumun gözetim faaliyeti arasındaki ilişki benzerlik göstermektedir. Bu nedenle ruhsatın kaç yıldır bağımsız denetçide olduğu KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin ifadeler üzerinde etkilidir. Bu sonuç bağımsız denetçilerin tecrübelerine göre KGK gözetim faaliyeti algılamalarında farklılık olduğu yani 0-5 yıl arası deneyime sahip bağımsız denetçilerle, 1-5 yıl arası deneyime sahip bağımsız denetçilerin algılarının farklı olduğunu göstermektedir.

#### **3.4.2.2. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyet ve Kaç Yıldır Bağımsız Denetçilik Ruhsatına Sahip Olma Durumlarına Göre KGK Gözetim Faaliyetiyle Arasındaki İlişkiyi Tespit İçin Ki-Kare Testi Sonuçları**

Ki kare testlerinde  $2 \times 5$ 'lik serbestlik derecesi 4 ve 3 olan analizlerde Fisher'in Exact Testi temel alınmıştır. İstatistiklerde .05 anlamlılık düzeyi temel alınmıştır.  $r \times c$  tablolarda her bir göze için hesaplanan teorik frekanslar içinde 5'den küçük olanların yüzdesi %20 den küçükse, Pearson ki-kare testi, eğer %20'den büyükse exact yöntem kullanılmalıdır analiz sonuç tablosunun da alt kısmında belirtildiği üzere teorik değeri 5 den küçük göze sayısının oranı %52.6- 70.2 arası olarak bulunmuştur ve bu oran %20 yi geçmesinden dolayı Pearson kikare test sonucunun güvenilir sonuç vermeyeceğinden dolayı Exact test kullanılmıştır.

*Sekizinci Alt Problem ve İlgili Bulgular;* Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile KGK' nın denetim kuruluşlarına denetim dışı hizmet verme durumları arasında bir ilişki var mıdır?

*Dokuzuncu Alt Problem ve İlgili Bulgular;* Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile KGK' nın zorunlu denetçi rotasyonu uygulaması arasında bir ilişki var mıdır?

*Onuncu Alt Problem ve İlgili Bulgular;* Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile KGK' nın aykırılığı saptanan denetçilerin sınırlandırması uygulaması arasında bir ilişki var mıdır?

*On birinci Alt Problem ve İlgili Bulgular;* Kaç senedir bağımsız denetçi olma ile gözetimin sadece KGK tarafından yapılması arasında bir ilişki var mıdır?

*On ikinci Alt Problem ve İlgili Bulgular;* Kaç senedir bağımsız denetçi olma ile gözetimde mesleki kurum kuruluşların rolü arttırılması arasında bir ilişki var mıdır? İfadelerinin test edilmesi için Ki-Kare testi yapılmış ve sonuçları tabloda verilmiştir.

**Tablo 3. 16. Ki-Kare Analizi Sonuçları**

Karşılaştırılma n Değişkenler		Kesinlikle Katılmıyom	Katılmıyom	Kararsızım	Katılıyom	Kesinlikle Katılıyom	$\chi^2$	Sig
KGK denetim kuruluşları nı denetim dışı hizmetler açısından da incelemeli	Kadın	0 %0	3 %60	1 %20	1 %20	0 %0	3,952	,475
	Erkek	7 %12,5	14 %25	8 %14,3	14 %25	13 %23,2		
Zorunlu denetçi rotasyonun a devam edilmeli	Kadın	1 %20	1 %20	1 %20	2 %40	0 %0	6,305	,186
	Erkek	8 %14,3	7 %12,5	1 %1,8	25 %44,6	15 %26,8		
Aykırlığı saptanan denetim firması veya denetçiler geçici, kalıcı olarak sınırlandırılmalı	Kadın	0 %0	0 %0	2 %40	1 %20	2 %40	6,340	,111
	Erkek	0 %0	7 %12,5	4 %7,1	25 %44,6	20 %35,7		
Gözetim sadece KGK tarafından yapılmalı	0	1 %5,9	3 %17,6	1 %5,9	7 %41,2	5 %29,4	2,444	,682
	1	8 %18,2	7 %15,9	3 %6,8	19 %43,2	7 %15,9		

	Y 1 1							
Gözetimde mesleki kurum ve kuruluşların rolü arttırılmalı	0 - 1	1 %5,9	3 %17,6	4 %23,5	6 %35,3	3 %17,6	5,995	,207
	Y 1 1							
	1 - 5	9 %20,5	12 %27,3	6 %13,6	6 %13,6	11 %25		
	Y 1 1							

Tabloya bakıldığında cinsiyet ve denetçilik ruhsatı edinme zamanlarına yönelik sıklık dağılımları ve ki-kare analizi sonucu görülmektedir. Ki-kare analiz sonuçları incelendiğinde; *sekizinci alt problemin* sonucu olarak  $p=0,475$  değerinin  $p>0,05$  olmasından dolayı %95 güvenlilikle bayan ya da erkek olma ile KGK' nın denetim kuruluşlarına denetim dışı hizmet verme ifadesine verilen yanıtlar arasında anlamlı bir ilişki olmadığını belirtebiliriz. Cinsiyete göre bu soruya verilen cevaplar birbiriyle ilişkili değildir. *Dokuzuncu alt problem* incelendiğinde tabloda görülen (Sig.=0,186) 0,05'ten büyük olduğundan aralarında anlamlı bir ilişki yoktur. Yani cinsiyete göre KGK' nın zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasına verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık yoktur. *Onuncu Alt Problem* incelendiğinde ise Ki-kare değerinin (6,340) istatistiksel anlamlılığı ,111 sonucu çıkmıştır. Yani bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile KGK' nın aykırılığı saptanan denetçilerin sınırlandırması uygulaması arasında bir ilişki yoktur. *On birinci alt problem ve ilgili bulguları* incelendiğinde (Sig=,682) olduğu görülmektedir bu sonuca göre bağımsız denetçilik ruhsatına sahip olma ile gözetimde sadece KGK olması ifadesine verilen ifadeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur. *On ikinci alt problemin* sonucu olarak  $p= ,207$  değerinin  $p>0,05$  olmasından dolayı %95 güvenlilikle kaç senedir bağımsız denetçi olma ile gözetimde mesleki kurum kuruluşların rolü arttırılması ifadesine uygun görülen görüşler arasında anlamlı bir ilişki olmadığını belirtebiliriz. Kaç senedir bağımsız denetçi olma durumuna göre bu soruya verilen cevaplar birbiriyle ilişkili değildir.

### 3.4.3. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin KGK Sorumluluklarına İlişkin Görüşleri

Kurul ve başkanlıktan oluşan Kamu Gözetim Kurumuna muhasebe ve finansal standartlarının, denetim standartlarının belirlenmesi, gözetim ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, bağımsız denetçilerin eğitim, sınav, yetkilendirilme işlemleri, meslek etik ilkelerinin belirlenmesi gibi birçok yetki verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ankete cevap veren bağımsız denetçilerden KGK'nin görev ve sorumluluklarının önem derecelerini belirlemeleri istenmiştir. Verilen yanıtların ortalamaları ve standart sapmaları alınmıştır.

**Tablo 3. 17. Kamu Gözetimi Kurumu'nun sorumluluklarının bağımsız denetçiler açısından önem dereceleri**

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
1.Denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamak	4,68	6,46
2.Kamu yararını gözetmek	4,57	,530
3.Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu sağlamak	4,52	,651
4.Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Denetim Standartları oluşturmak	4,62	6,57
5.Denetimin kalitesinin artırmak	4,71	,486
6.Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini yapmak	4,26	,711
7.Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı finansal bilgi sunmak	4,20	1,05
8.Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini teftiş etmek	4,23	,781

Tablo 3.17'de, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin KGK sorumlulukları konusunda vermiş oldukları önem derecelerinin dağılımları görülmektedir. Tabloya göre verilen ifadeler genel olarak bağımsız denetçiler açısından önemli görülmüştür. KGK sorumlulukları arasından 4,71 ortalama ile en yüksek önceliğin kurumun denetimin kalitesinin artırılması yönündeki görevi olmuştur. Bunun dışında önemli görülen diğer kriterler ise 4,68 ortalama ile denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlama, 4,62 ortalama ile uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartları oluşturmasıdır. 4,57 ile kamu yararı gözetme faaliyeti de kurumun önemli görevi olarak görülmektedir. KGK faaliyetlerinden olan denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlama ile denetimin kalitesini artırması görevi bağımsız denetçiler açısından çok önemli görülmektedir. Diğer tüm ifadeler ise bağımsız denetçiler açısından önemli varsayılmaktadır.

## SONUÇ

Bağımsız denetim kanunların, yönetmeliklerin, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değil aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Günümüz rekabet ortamının artması, işletmelerin giderek büyümesi denetimin yapısında değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Son yıllarda yaşanan denetim hata ve usulsüzlüklerinin de etkisiyle denetimin gözetimi zorunlu bir hal almıştır. Ülkeler yatırımcıyı korumak, finansal raporlama ve bağımsız denetime olan güveni sağlamak için sıkı tedbirler almak durumunda kalmış daha önce meslek örgütlerinin etkisi altında kalan bağımsız denetim alanı yeniden düzenlenmiş ve bu alanın gözetimine ilişkin kamu otoriteleri kurularak kamu gözetimi sistemi oluşturulmuştur.

Dünya uygulamalarına bakıldığında gerek muhasebe standartları gerekse denetim standartlarına yönelik kuruluşların büyük ölçüde meslek örgütleri bünyesinde olduğu, buna karşın bu kuruluşların gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı birimler tarafından yapıldığı gözlemlenmiştir. Ancak yaşanan finansal yolsuzluklar farklı arayışları gündeme getirmiş olup, bu kapsamda pek çok ülkede, muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin tamamen meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesinin artık kabul edilemez olduğu yönünde fikir oluşturmuştur. Pek çok ülkede meslekten bağımsız yeni düzenleyici kurumlar oluşturulmuştur. Bazı ülkelerde ise yeni bir kurum oluşturmaksızın mevcut kurumlara denetimin kamu gözetimi ile ilgili sorumluluklar verilmiştir. Türkiye’de ise mevcut kurumlara bu sorumluluğun dağıtılmasından ziyade bağımsız olan kamu gözetim kurulunun oluşturulması tercih edilmiştir.

Türkiye’de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumların kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yaptığı ve bunun sonucunda dağınık bir yapının olduğu gözlenmiştir. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi

kapsamında; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme ve tescil, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, bağımsız denetim kuruluşları ve denetim uygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Yapılan düzenleme ile SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığının ilgili oldukları sektörlerde yapmakta oldukları bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkileri tamamen sona erdirilmiş ve bu görev ve yetkiler yeni oluşturulan Kuruma devredilmiştir.

Çalışmada öncelikle, denetim, denetim türleri ve denetim standartlarının açıklanmasına yer verilmiştir. Denetim tanımının ardından denetimin türleri incelenmiş, denetim ile alakalı uluslararası kuruluşlar hakkında bilgi verilmiş ve denetim standartları anlatılmıştır. Daha sonra bağımsız denetimde kamu gözetiminin değerlendirilmesi amacıyla Türkiye’de ve diğer ülkelerde bağımsız denetimden bahsedilmiş, denetimin gözetimi ihtiyacının ortaya çıkışına sebep olan muhasebe skandalları incelenmiştir. Son olarak, skandalların sonucunda oluşturulan denetim gözetimi sisteminin farklı ülkelerdeki uygulamalarına yer verilmiş ve ülkemizdeki mevcut yapı ortaya konulmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye’de KGK gözetim faaliyetine ilişkin bağımsız denetçilerin algılarını belirlemeye yönelik olarak yapılan araştırma ve sonuçları açıklanmıştır. KGK gözetim faaliyetinden doğrudan bağımsız denetçilerin sorumlu olmaları sebebiyle Kamu Gözetimi Kurumu’nun listesinde yer alan bağımsız denetim firmaları seçilmiştir. Bu doğrultuda hazırlanan anket formu istatistiki yöntemler yoluyla analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre;

- Bağımsız denetçilerin bir kısmının zorunlu denetçi rotasyon uygulaması, gözetim faaliyetini mesleki kurum ve kuruluşların yapması, gözetim ve inceleme faaliyetinin sadece KGK tarafından yapılması konusunda kararsız kaldıkları saptanmıştır.

- Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri yaş gruplarına göre, cinsiyet gruplarına göre, medeni durum gruplarına göre, 3568 sayılı Yasaya göre unvan gruplarına göre, fiilen bağımsız denetim icra etme gruplarına göre, denetim kadrosu statüsü gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermediği, aralarında bir ilişki olmadığı saptanmıştır.

- Bağımsız denetçilerin KGK gözetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri kaç yıldır bağımsız denetçilik ruhsatı bulunması gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterdiği, aralarında bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

- Bağımsız denetçiler, KGK görev ve sorumluluklarından kurumun denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını sağlama konusunda ve denetimin kalitesini artırma konusundaki görevlerini oldukça önemli gördükleri saptanmıştır.

KGK gözetim faaliyetiyle, denetlenen bir ticari yaşamın olmasını sağlar ve denetimin ne şekilde, kimler tarafından, nasıl yapılacağı konusunda yol gösterir. Böyle bir çalışmanın bağımsız denetimle alakalı kurumsal yatırımcılar üzerine de yapılması kurumun gözetim faaliyeti hakkında fikir sağlayabilir. Konu ile ilgili bundan sonraki araştırmalarda kamu gözetim kurulunun denetim ve muhasebe standartları oluşturulması, yayımlaması hakkındaki görevi ile alakalı bir çalışmanın yapılması önerilebilir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Aksoy T(2006) *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni bir Paradigma*(Yetkin Yayınları, Ankara). *Genişletilmiş 2. Baskı, Cilt 1*
- Alptürk E(2008) *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi* (Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara)
- Arthur W.H, Wayne S.O(1975) *Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri* (Bilimsel Yayınlar Derneği Yayınevi)
- Ataman Ü, Hacırüstemoğlu R, Bozkurt N(2001) *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (Alfa Yayınları, İstanbul)
- Bakır M(2007) *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim*(Dilara Yayınevi)
- Büyüköztürk Ş(2002) *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum*, (Pegem Yayıncılık, Ankara)
- Büyüköztürk Ş, Çokluk Ö, Köklü N(2013) *Sosyal Bilimler için İstatistik*, (Pegem Yayıncılık, Ankara)
- Coşkun A, Güner MF, Okudan F(2013), *Denetim Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitim Notları*, (FÜSEM: Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi)
- Cömert N, *Denetimde Genel İlkeler ve Sorumluluklar*, Saüsem Yayınları, 2.Bölüm
- Çaldağ Y(2007), *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, (Gazi Kitabevi, Ankara)
- Güçlü F(2008)*Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler* (Detay Yayıncılık, Ankara).
- Güncellenmiş ve Genişletilmiş Denetim İlke ve Esasları*(2011), *Maliye Hesap Uzmanları Derneği*, 5.Baskı,1. Cilt, İstanbul)
- Güredin E(2000) *Denetim* (Beta Basım Yayım)
- Haftacı V(2011) *Muhasebe Denetimi* (Umuttepe Yayınları)



- Okur M(2007) *Bağımsız Denetimin Denetimi, Yeterlik Etüdü*(SPK Yayınları, Ankara)
- Özbek CY(2012), *Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme* (Nisan Kitabevi )
- Özdamar K(2003) *SPSS ile Biyoistatistik*, (Kaan Kitabevi, Eskişehir)
- Özkul L(2003) *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD' de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes- Oxley Kanunu' nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*, Yeterlik Etüdü(SPK Yayınları, İstanbul)
- Pirgaip B(2004) *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu* Yeterlik Etüdü( SPK Yayınları)
- Selimoğlu Kardeş S(2013) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim* (Saüsem Yayınları, Sakarya).
- Süer AZ(2014) *Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak' asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi* (İSMMM MO Yayınları, İstanbul)
- Ulucan ÖF, Almalı ÖZ(2010) *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*(Beta Yayınları, İstanbul)
- Usul H(2013) *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim* (Detay Yayıncılık, Ankara)
- Uzay Ş, Selimoğlu Kardeş S (2009) *Muhasebe Denetimi* (Gazi Kitabevi, Ankara).
- Uzay Ş(2013) *Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetim*, (Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya)
- Uzay Ş(2007)*Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi*, Türkiye'nin Jeonomisi ve Jeopolitikası, Türkiye Geleceğin Neresinde, Kitap Bölümü(Nobel Yayınevi)

Yavaşoğlu M(2001) *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar* ( Seçkin Yayınları, Ankara)

Yereli AN, Özdoğan B(2009) *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, (Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa)

Yereli AN, Susmuş T(2009) *Globalleşme Sürecinde YMM'lik Mesleği ve YMM'lerin Yeni TTK Tasarısının Muhasebe ve Denetim Alanına Bakış Açılarının Analizi: İzmir İli Uygulaması* (Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası, Manisa)

Yılmaz E(2003), *Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri*, Yeterlik Etüdü (SPK Yayınları, Ankara)

### **Makaleler**

Acar D, Senal S(2011)Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 35: 37-38

Acar D, Senal S, Usul H(2011), Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *BİLİG-Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(22):275

Akdoğan N(2006)Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS' ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (1): 2

Akdoğan U(2012) Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrasında SPK Düzenlemelerine Tabi İşletmelerde Dağıtılabilir Kâr Hesabı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56: 129.

Akgün Ali İ(2012) Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, 19(2):8

- Alkan Gİ, Doğan O(2012) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB' de Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 14(54):89
- Alpaslan Hİ, Hakesever Ö(2013) Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1):56.
- Arıkan Y(2013), Türkiye' de Bağımsız Denetim ve Geleceği, Türkiye Geleceğine Sırtına Dönüyor! *Mali Çözüm Dergisi*, 116: 10
- Arıkboğa Ş, Mentеш A(2009) Türkiye' de Kurumsal Yönetişim İklimi, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 59( 2):103.
- Arslan E(2010), Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası, *Mali Çözüm Dergisi*, 99: 202-203
- Aslan B (2010)Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, *Sayıştay Dergisi*, 77: 72-76
- Atmaca M(2012) Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1):193
- Başpınar A(2005) Türkiye' de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148: 38
- Bayazıtlı E(1991) Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması, Siyasal Bilgiler Fakültesi, 46(3):157
- Bezirci M, Karasioğlu F(2011)Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(21):581
- Cengiz S(2013) İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul' da Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2):409.

- Ceran Y(2009) Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(2):169
- Chung J, Farrar J, Puri P, Thorne L(2010), Auditor Liability to Third Parties after Sarbanes-Oxley: An International Comparison Of Regulatory and Legal Reforms, *Journal Of International Accounting Auditing&Taxation*, 19(1):68
- Çalışkan A(2006) Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim, *Sayıştay Dergisi*, 63: 52
- Çankaya F (2007) Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE*, 3(6): 134
- Çarıkcıoğlu Peyami, Muhasebe Denetimi ve Türkiye için Önemi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayı
- Çatıkkaş Ö, Yurtsever G(2007)Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMM Yayınları, 81: 84-85
- Çürük T(2004) Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 31(2):150.
- Dal S, Çalış EY(2013)Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, *Malî Çözüm Dergisi*, 118: 98.
- Dalkılıç F, Oktay S(2011) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik, *Mali Çözüm Dergisi*, 64-65
- Demirel S, Erek İsmail C, Çetin M(2011) Denetim Standartlarının Önemi, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 247-248
- Dinç Y, Cengiz S(2014) Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 222-223

- Dönmez A, Ersoy(2006) Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 36: 70
- Dumanoğlu S(2005) Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 20(1):348
- Dural F(2005) Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, *İSMMMO: Mali Çözüm Dergisi*, 70: 34
- Elitaş C, Karakoç M, Özdemir S(2011) Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları, *World of IFRS(UFRS Dünyası Dergisi)*, 3-5
- Erdoğan M, Utku Demirel B, Gürsoy K(2011) Kobi' ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(32):614
- Erdoğan M (2002) Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* 3(1):56.
- Ersoy A, Çakır S,(2008) Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 37: 17-18
- Esendemir E(2011) Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye' deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2):650
- Fırat A, Şahin M, Türkiye' de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*

- Gençoğlu Gücenme Ü, Arsoy Poroy A, Ertan Y, Bora T(2014) TMS/TFRS' ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64: 3
- Güler E(2011) Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA' s) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma, *S.Ü. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(21):104
- Güvemli O, Özbirecikli M(2011) Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1: 156
- Güvenek B(2009) Devletin Regülasyonlar Yoluyla Piyasalara Müdahalesi ve Türkiye Enerji Piyasaları, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18: 60
- Hatunoğlu Z (2010) TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19(1):236.
- Hossain S(2013), Effect of Regulatory changes on Auditor Indepence and Audit Quality, *International Journal of Auditing*, 13(3):248
- International Federation of Accountants (2012) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, 1:1
- Kandemir C, Kandemir Ş(2012) Enron Olayını Doğru Okumak-I Bir Çözümleme Denemesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, TÜRMOB Yayınları, 37: 104
- Kandemir T, Akbulut H(2013) Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye' deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20): 42

- Karakaş M(2008) Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye’ de Bağımsız İdari Otoriteler, *Maliye Dergisi*, 154:112-114
- Karakoç M(2013), Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59:31
- Karasu R(2014), Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1): 89-90
- Karataş M(2014) Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 43: 126
- Karcıoğlu R, Yanık R(2010)Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye’ nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (4): 231
- Kartal F(2013) Türkiye’ de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, 99: 10
- Katherine AG, Tracey CZ(2013) PCAOB Inspection Reports and Audit Quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2):137
- Kavut L, Taş O, Şavlı T(2009)Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, *İSMMM Yayınları*, 130: 62 -63
- Kayım A(2006) 1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal(Mali) Denetim: Revize 8.Direktif Neler Getiriyor?, *Mali Çözüm*, 155: 76
- Keleş D, Keleş Ü(2014) Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’ deki Uygulamaları, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 9: 69
- Kesik A(2005) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi* 9: 103

Koçberber S(2008) Dünya’ da ve Türkiye’ de Denetim Etiği, *Sayıştay Dergisi*, 68: 71

Memiş MÜ, Tüm K(2011) Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetimle İlişkisi, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 37: 147-148

Memiş MÜ, Güner MF(2011) Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, *Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi*, 20(2): 151-152.

Memiş MÜ(2007), Türkiye’deki İç Denetim Profilinin Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 16(1): 461-478

Odabaşı C, Ergen H(2015), Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar, *Kgk Uzder Yayınları*

Oktay S(2013), Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, *Maliye-Finans Yazıları*, 100: 51

Özçelik H, Şenol H, Aktürk A(2015) Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 66: 58

Özkan M, Terzi S(2010), Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri, *Mali Çözüm Dergisi*, 100: 29-30

Pamukçu A(2010), Bilanço Dışı Finansman Yöntemleri ve Muhasebeleştirme İşlemleri, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2):481

Parlakkaya R(2004) Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7: 123



Pekdemir R(2010) Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler, Mali Çözüm Dergisi, 124

Pekuz V, Demirbaş H(2015), Kamu Gözetimi Kurumu ile Bağımsız Denetimde Yeni Dönem, *KGK Uzmanları Derneği Yayınları*

Reynolds T C.R.(2014) Securing Protections for Whistleblowers of Securities Fraud in the United States and the European Union, *Chicago-Kent, Journal of International and Comparative Law*, 13(2):206.

Sağlar J, Kandemir C(2007), Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1): 23

Selimoğlu Kardeş S, Göktepe H(2007), Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, *Mali Çözüm Dergisi İSMMMO Yayın Organı*, 81: 19-38.

Selimoğlu Kardeş S, Yeşilçebi G(2014) Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64: 30-31

Song H, Zhongxia YE(2014) The Impact of PCAOB Reports Containing Audit Deficiencies on Non-U.S. Audit Firms: Initial Evidence, *Current Issues in Auditing*, 8(1):13.

Şanlısoy S, Özcan A(2006)Türkiye’de Bağımsız Düzenleyici Kurumların Bağımsızlığı, *Ekonomi, Toplum ve Siyaset Çalışmaları Dergisi- SİYASAL*, 3-4: 114-116.

Şendoğdu A(2009) Kurumsal Yönetişim İlkeleri Işığında Kriz Yönetimi Açısından Krizi Fırsata Çevirme: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 12(1-2): 18.

Temel H(2008) Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 48(519): 85

- The Public Accounting Oversight Board After Dodd-Frank (2011), *Review of Banking & Financial Law*, 30(2): 475-476
- Türedi H (2011)Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16: 25
- Ulusan H, Eren E, Köylü Ç(2012), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55: 18
- Uyar S, Çelik M(2009) IMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41: 142
- Uzay Ş, Tanç A, Erciyes M(2009), Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, *Mali Çözüm Dergisi*, 95: 128
- Uzay Ş(2012) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları, *Kayseri SMM Odası Erciyes Dergisi*, 8:1
- Uzay Ş(2006) Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye' de Uygulanabilirliği, *MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4):5
- Üstündağ S(2000) Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 31-57
- Yakar S(2015) Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54):259
- Yanık R (2013) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi* 27(4):360-361

Yardımcıoğlu M, Ada Ş(2013)Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 1: 52.

Yaşar A(2013) Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (1): 468-469.

Yavuz M(2011), Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 107: 151.

Yel T, Çiftçi ÖD(2013)Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS/TMS Konusunda Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2):103.

#### **Bildiriler**

Bayazıtlı E, İbiş C(2006) Türkiye’ de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X*, Kıbrıs, Aralık 6-10

Coşkun A(2009)Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’de Denetim, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul, Ekim

Coşkun Y, Kayacan M(2011) Küresel Kriz ve Finansal Aracılarda Risk Yönetimi: Beyaz Sayfa mı?, *İzmir Ekonomi Üniversitesi, Finansal Mühendislik Konferansı*, İzmir, Ekim

Hikmet N(2014) Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması, *9.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 3.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Paralel Oturum 4*, Kasım 386.

İbiş C, Akarçay A(2003) IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymetler Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci, 1. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 6, 4. Oturum, Nisan 16-19.

Kamu Gözetimi Kurumu(2013) 5.Bilgi Teknoloji Yönetişimi ve Denetimi Konferansı, 6-7 Mart

Köse A, Yılmaz F (2003) Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları, *6.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, Nisan 16-20

Sayar Z(2014) KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları, *11. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya Belek, Kasım 26-30.

Uzay Ş(2004) Türkiye' de Denetçi Bağımsızlığı, *MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference*, Kasım 3-5

Uzay Ş(2009) *Denetimde Kalite, Konya SMMMO, I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*, Mayıs 14-17

### **Tezler**

Bayraktar A(2007)Türkiye' de Muhasebe Hileleri Tarihi. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Edirne

Gürkan Nazmi Z(2009) Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Yüksek Lisans Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 28-29, Isparta

Hüner BD(2014) Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Programı, İstanbul

Karkacıer A(2009) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir

Senal S(2011) Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, Isparta

Şahin E(2010) Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüze Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum' da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010,12, Çorum

Yurdakul H(2005) Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları. Master Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara

### **İnternet Kaynakları**

About IAASB, (Çevrimiçi) <http://www.ifac.org/IAASB/> ( Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Afyonluoğlu M, Peer Review Nedir? <https://afyonluoglu.wordpress.com/category/e-government/> (Erişim Tarihi: 10.05. 2015)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Taslak) md 4 (Erişim Tarihi 02.06.2015)

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete) md 1-2 (Erişim Tarihi 26.12.2016)

Corporate Law Economic Reform Program, Policy Reforms <http://archive.treasury.gov.au/> (Erişim Tarihi:14.03.2015)

Hazine.gov.tr (Erişim Tarihi 08.01.2015)

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı(OECD), [http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi\\_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa](http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa),( Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2015, 1)

Kgk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 09.01.2015)

Kgk.gov.tr. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Duyurusu(Erişim Tarihi: 10.08.2016)

Kgk.gov.tr. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, 2016 Yılı Değişiklik (Erişim Tarihi 26.12.2016)

OECD Dış Politika <http://www.mfa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2015)

Public Oversight of the Audit Profession, Fédération des Experts Comptables Européens-**European Federation of Accountants** (Erişim Tarihi 19.12.2006)

Sigortacılık Kanunu (Resmi Gazete) Sayı 26552, (Erişim Tarihi 25.12.2016)

Şirin Mehmet, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklem Yöntemleri, <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararası%20denetim%20standartları.pdf> (Erişim Tarihi:01.12.2014)

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, md.2 (Erişim Tarihi 26.12.2016)

## **EKLER**

### **EK 1: Anket Soruları**

## **KAMU GÖZETİMİ KURUMU'NUN GÖZETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket çalışması ile Kamu Gözetimi Kurumu' nun gözetim faaliyetlerinin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Araştırmadan elde edilecek bilgiler sadece bilimsel amaçla kullanılacaktır. Bu doğrultuda aşağıda yer alan sorulara vereceğiniz samimi cevaplardan ötürü şimdiden teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Tuğba GÜLÇEK  
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi  
E-Posta: t.glcek@gmail.com

### **1. BÖLÜM: DEMOGRAFİK BİLGİLER**

#### **1. Yaşınız**

- (...) 20-30  
(...) 31-40  
(...) 41-50  
(...) 51-60  
(...) 61 ve üzeri

**2. Cinsiyetiniz**

- (...) Kadın  
(...) Erkek

**3. Medeni Durumunuz**

- (...) Evli  
(...) Bekâr

**4. 3568 Sayılı Yasaya Göre Ünvanınız**

- (...) YMM  
(...) SMMM

**5. Fiilen bağımsız denetim faaliyeti icra ediyor musunuz?**

- (...) Evet  
(...) Hayır

**6. Bağlı Bulduğunuz Denetim Kuruluşundaki Denetim Kadrosu Statünüz.**

- (...) Sorumlu Denetçi  
(...) Denetçi

**7. Kaç yıldır Bağımsız Denetçi ruhsatınız bulunmaktadır?**

- (...) 1 yıl ve daha az  
(...) 1-5 yıl  
(...) 6-10 yıl  
(...) 11-15 yıl  
(...) 15 yıl ve üzeri

**2.BÖLÜM: Aşağıda Kamu Gözetimi Kurumu' nun gözetim faaliyetlerine ilişkin ifadeler verilmiştir. Bunlardan sizin görüşünüzü ifade eden seçeneği işaretleyiniz.**

<b>KGK GÖZETİM FAALİYETİNE İLİŞKİN İFADELER</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
1. Gözetim faaliyetinde öncelikle bağımsız denetim standartlarına uygunluk tespit edilmelidir.	1	2	3	4	5
2. Gözetim faaliyetinde öncelikle KGK kuralları ve yasalara uygunluk tespit edilmelidir.	1	2	3	4	5
3. KGK, denetim kuruluşlarının gözetim sıklığını denetledikleri şirket sayılarına göre belirlemelidir.	1	2	3	4	5
4. Bağımsız denetim kuruluşunun kendi iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin	1	2	3	4	5

düzenlemeleri de incelenmelidir.					
5. KGK tarafından denetim firmaları ile ilgili inceleme ve gözetim raporlarının yıl sonunda kamuya açıklanması denetimde şeffaflığı sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
6. Gözetim raporu hazırlanırken denetim firmasının kalite kontrol sistemi(denetim performansı uygulamaları, politikalar, prosedürler, eğitimler, bağımsız denetim standartlarına uyum) gözden geçirilmelidir.	1	2	3	4	5
7. Gözetim raporu hazırlanırken her bir denetim sözleşmesi kapsamında gerçekleştirilen denetim faaliyetinin kalitesi değerlendirilmelidir.	1	2	3	4	5
8. KGK tarafından benimsenen zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasına devam edilmelidir.	1	2	3	4	5
9. KGK, denetim kuruluşlarını sundukları denetim dışı hizmetler açısından da incelemelidir.	1	2	3	4	5
10. Denetim kuruluşlarının gözetiminde, KGK ile birlikte ulusal mesleki birliklerin de rolü artmalıdır.	1	2	3	4	5
11. Gözetim ve İnceleme faaliyetleri mesleki kurum veya kuruluşlar (TÜRMOB, EPDK, SPK, BDDK v.b.) tarafından yapılmalıdır (mesleğin kendi kendisini gözetimi)	1	2	3	4	5
12. Gözetim ve İnceleme faaliyetleri sadece KGK tarafından gerçekleştirilmelidir.	1	2	3	4	5
13. Aykırılıkları saptanan denetim firması veya denetçilerin faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak sınırlandırılmalıdır.	1	2	3	4	5
14. Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptanan denetçi veya denetim firmasına para cezası uygulanmalıdır.	1	2	3	4	5
15. Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara kınama cezası veya meslek etiği eğitimleri verilmelidir.	1	2	3	4	5

**3.BÖLÜM: Aşağıdaki Kamu Gözetimi Kurumu'nun sorumluluklarının size göre önem derecelerini belirleyiniz.**

<b>KGK'NIN SORUMLULUKLARI</b>	<b>Hiç Önemli Değil</b>	<b>Önemli Değil</b>	<b>Ne Önemli Ne Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Çok Önemli</b>
1.Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılır finansal bilgi sunmak	1	2	3	4	5
2.Denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamak	1	2	3	4	5
3.Denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak	1	2	3	4	5
4.Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini sağlamak	1	2	3	4	5
5.Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Denetim Standartları oluşturmak	1	2	3	4	5
6.Kamu yararını gözetmek	1	2	3	4	5
7.Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini teftiş etmek ve incelemek	1	2	3	4	5
8.Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini yapmak	1	2	3	4	5

**Adınız Soyadınız (İsteğe bağlı)**

**E-Posta Adresiniz (İsteğe bağlı)**