T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Rana ATASOY

Tez Danışmanı
Doç.Dr. Orhan ÇELİK

Ankara-2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç.Dr. Orhan Çelik

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

Tez Sınavı Tarihi .....

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(……/……/2010…)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

……

İmzası

……

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **i**
KISALTMALAR CETVELİ ..... **v**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vii**
GİRİŞ **1**
1. BÖLÜM .....
FİNANSAL TABLOLARIN ÖNEMİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİ **4**
1.1. FİNANSAL TABLOLARIN ÖNEMİ, DÜZENLENME AMACI VE DENETİMİ 4
1.1.1. Finansal Tablo Kullanıcıları 5
1.1.1.1. Şirket Dışı Kullanıcılar 6
1.1.1.2. Şirket İçi Kullanıcılar 7
1.1.2. Asimetrik Bilgi 7
1.1.3.Finansal Tabloların Güvenilirliği 8
1.2. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ 9
1.2.1. Bağımsız Denetim 10
1.2.2. Bağımsız Denetimin Katma Değeri 12
1.2.3. Bağımsız Denetime Tabii İşletmeler 14
1.2.4. Bağımsız Denetimin İtibarı 16
1.3. MUHASEBE SKANDALLARI 17
1.3.1. Enron Olayı 19
1.3.2. Arthur Andersen Denetim ve Danışmanlık Şirketi 21
1.3.3. Arthur Andersen İle İlgili Yorumlar 22
1.3.4. ABD'de 2002 Yılında Yaşanan Diğer Şirket Problemleri 24
1.3.5. Güven Bunalımı 26
1.3.6. Bağımsız Denetim Sektöründe Yaşanan Problemin Nedenleri 28
1.3.6.1. Müşteri İle Yatay Bütünleşme 29
1.3.6.2. Uzun Süreli Müşteri İlişkileri 30
1.3.6.3. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri 32
1.3.6.4. Standart ve Uygulamaların Ulusal Düzeyde Kalması 34
1.3.6.5. Denetim Maliyetlerini Azaltma Baskıları 34
1.3.6.6. Denetimin Gözetiminde Yaşanan Problemler 36

1.3.6.6.1. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA).....36
1.3.6.6.2. Kamu Gözetim Kurulu (POB) 37
1.3.6.6.3. Profesyonel Etik Yönetim Komitesi (PEEC)..... 38
1.3.6.6.4. Meslektaş Gözüyle İnceleme 38
1.3.6.6.5. Amerikan Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC)..... 41
2. BÖLÜM..... 42
KAMU GÖZETİM SİSTEMLERİ (DENETİME DUYULAN GÜVENİN YASAL DÜZENLEMELERLE TEMİNİ) 42
2.1. ABD'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR .. 43
2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) 43
2.1.1.1. Sarbanes Oxley Yasasının Ana Başlıkları..... 44
2.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) 47
2.1.1.2.1. Gözetimin Hiyerarşik Yapısı 48
2.1.1.2.2. PCAOB'nin Oluşumu 48
2.1.1.2.3. PCAOB'nin Görevleri 49
2.1.1.2.3.1.Halka Açık Şirketlerin Denetçilerini Yetkilendirmek/ Kaydetmek... 49
2.1.1.2.3.2. Denetim, Kalite Kontrol, İş Ahlakı, Bağımsızlık ve Diğer İlgili Standartları Oluşturmak..... 52
2.1.1.2.3.3. Kayıtlı Muhasebe Firmalarının Denetimi..... 54
2.1.1.2.3.4. Disiplin İşlemleri 55
2.1.1.2.3.4.1. İncelemede İşbirliğinden Kaçınma 56
2.1.1.2.3.4.2. Disiplin İşlemleri..... 57
2.1.1.2.3.4.3. Uygulanacak Yaptırımlar..... 57
2.1.1.2.3.4.4. Risk Değerlendirme Faaliyetleri 58
2.1.1.2.3.5. PCAOB'nin İç Gözetimi 59
2.1.1.2.3.6. Fon Kaynakları 59
2.1.1.2.3.7. Uluslararası İlişkiler 60
2.1.2. Denetçiler ve Akademik Çevrelerin PCAOB'nin Oluşumuna Tepkileri 61
2.1.3. 2009 Yılı Sonu İtibariyle PCAOB Faaliyetleri 67
2.2. AB'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR 68
2.2.1. Sekizinci Direktife Göre Kamu Gözetimi İlkeleri..... 70
2.2.2. Sekizinci Direktife Göre Kalite Güvence Sistemi..... 72

2.2.3. Sekizinci Direktif ve SOA'nın Karşılaştırılması 73
2.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu Çalışmaları 74
2.2.5. Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu'nun (Egaob) Çalışmaları 76
2.3. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ORGANİZASYONU'NUN ÇALIŞMALARI 78
2.4. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU'NUN ÇALIŞMALARI 81
2.5. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEYİCİLERİ FORUMU'NUN ÇALIŞMALARI (IFIAR) 82
2.6. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ 84
2.6.1. SPK'nın Bağımsız Denetimin Denetimi Çalışmaları 85
2.6.1.1. Bağımsız Denetim Lisans Belgesi Verilmesi 86
2.6.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi ve Sürekli Gözetimi 87
2.6.1.3. Bağımsız Denetim Firması Rotasyonu 87
2.6.1.4. Mesleki Sorumluluk Sigortası 88
2.6.1.5. Yasaklanan Hizmetler 88
2.6.2. BDDK Tarafından Gerçekleştirilen Bağımsız Denetimin Gözetimi 89
2.6.2.1. Yasaklanan Hizmetler 90
2.6.2.2. Rotasyon 91
2.6.2.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası 91
2.6.2.4. BDDK tarafından Oluşturulan Meslektaş Gözüyle İnceleme Sistemi 91
2.6.3. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Gerçekleştirilen Sigorta ve Reassürans Şirketlerinin Bağımsız Denetiminin Gözetimi 92
2.6.4. 3568 sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Denetimin Gözetimi 93
2.6.5. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimine Getirilen Eleştiriler 95
2.6.5.1. Ulusal Denetim Standartlarının Eksikliği 96
2.6.5.2. SPK Denetimi Hususunda Getirilen Eleştiriler 97
2.6.5.3. ROSC Raporunda Sunulan Eleştiriler ve Öneriler 98
2.6.6. Türkiye'de Kamu Gözetim Sisteminin Kurulması İle İlgili Yorumlar 101
2.7. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU YASA TASARISINDA DENETİM 103
2.8. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU TASARISI 107
2.8.1. Tasarının Gerekçesi 107

2.8.2. Tasarının Amacı 108
2.8.3. Tanımlar 109
2.8.4. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumunun Kurulması 110
2.8.4.1. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulunun Oluşumu 111
2.8.4.2. Kurul Üyelerinde Aranan Koşullar 112
2.8.4.3. Görev Süreleri 112
2.8.4.4. Kurul Üyelerine Getirilen Yasaklar 113
2.8.4.5. Kurulun Çalışma Esasları..... 114
2.8.4.6. Kurulun Görev Ve Yetkileri..... 114
2.8.5. Kurum Personeli..... 115
2.8.6. Hizmet Satın Alınması ve Geçici Komisyon Oluşturulması..... 116
2.8.7. Kurumun Finansmanı 116
2.8.8. Kurumun Dış Denetimi..... 117
2.8.9. Kurumun Denetim ve İncelemeleri 118
2.8.10. Bağımsız Denetimden Doğan Sorumluluk..... 119
2.8.11. Bağımsız Denetçilerin Kuruma Karşı Sorumlulukları 119
2.8.12. Suç ve Cezalar 120
2.9. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU TASARISI'NIN AB DİREKTİFİ VE PCAOB İLE KIYASLANMASI 121
2.9.1 Kuruluş Yapısı 125
2.9.2. Gözetimin Kapsamı..... 125
2.9.3. Standart Belirleme..... 126
2.9.4. Kalite Güvence Sistemleri 128
2.9.5. Ceza ve Yaptırımlar 129
2.9.6 Kurumun Finansmanı..... 129
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 130
ÖZET..... 134
ABSTRACT..... 136
KAYNAKÇA 138

KISALTMALAR CETVELİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
ASB	: Auditing Standards Board-AICPA
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CAP	: Compliance Advisory Panel-IFAC
CEO	: Chief Executive Officer
CFO	: Chief Financial Officer
EFTA	: European Free Trade Association
EGAOB	: European Group of Auditors' Oversight Bodies
FASB	: Financial Accounting Standards Board (ABD)
FEE	: The European Federation of Accountants
GAO	: General Accounting Office (ABD)
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	: International Accounting Standards
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFIAR	: The International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	: International Financial Reporting Standards
ISA	: International Standards on Auditing
ISB	: Independence Standards Board

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

IOPA : International Oversight and Performance Assurance

IOSCO : International Organisation of Securities Commissions

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

OFARA : Office of Financial Analysis and Risk Assesment

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board

PEEC : Professional Ethics Executive Committee

POB : Professional Oversight Board

SEC : Securities and Exchange Commission (ABD)

SECPS : SEC Practice Section

SOA : Sarbanes-Oxley Act

SPE : Special Purpose Entities

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

US GAAP : United States of America Generally Accepted Accounting Principles

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: ABD Tarihinde Finansal Tablo Yolsuzlukları Nedeniyle Yaşanan En Büyük Dört Şirket İflası 18

Tablo 2: Şirket Skandalları ve Bağımsız Denetçileri 25

Tablo 3: ABD'de Yatırımcıların Portföy Kompozisyonları 28

Tablo 4: PCAOB'nin Yetkileri ve Oluşumu Konusunda Bağımsız Denetçilerin Görüşleri 64

Tablo 5: PCAOB'nin Oluşturduğu Denetim Standartları Tatmin Edici midir? 65

Tablo 6: Denetçiler ve Fortune 500 listesi Mali işler Müdürlerinin PCAOB'ye İlişkin Görüşleri 66

Tablo 7: Gözetim Sisteminin Türkiye'de Oluşturulması ile İlgili Denetçilerin Görüşleri 101

Tablo 8: Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısının Ana Hatlarının AB Direktifi ve PCAOB ile Kıyaslanması 121

Tablo 9: Ülkenizde Denetim Standartları Kim Tarafından Belirlenmektedir? 127

Tablo 10: Ülkenizde Kalite Güvence Sisteminin Gözetiminden Kimler Sorumludur? 128

GİRİŞ

2000'li yılların başında ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve daha sonra Avrupa'da yaşanan büyük şirket iflaslarında, suçlananlar yalnızca şirket yöneticileri değil aynı zamanda söz konusu şirketlerin finansal tablolarının denetimini gerçekleştiren büyük bağımsız denetim firmaları da olmuş, denetim sektörü hiç istemeyeceği bir şekilde kendini manşetlerde bulmuştur.

Suçlamalarda, şirket başarısızlıklarının kamuoyundan gizlenmesinde, finansal tabloların yanıltıcı bir şekilde sunulmasının da etken olduğu belirlenmiş ve bu sebeple bağımsız denetim raporlarının altında imzası bulunan bağımsız denetçiler, her ne kadar yargı karşısında her zaman suçlu bulunmasalar da, kamuoyu gözünde güvenilirlikleri yitirmekten kurtulamamışlardır.

Yaşanan güven kaybı bağımsız denetçiler ya da halka açık şirketlerle sınırlı kalmamış, özellikle sermaye piyasaları ve diğer sektörlere hatta devlete karşı duyulan güvenin azalmasına yol açmıştır.

Kamuoyunda yaşanan bu güven kaybının telafi edilmesi amacıyla ilk olarak ABD ve daha sonra Avrupa'daki kanun yapıcılar ve düzenleyici kurumlar, reform niteliğinde tedbirler almışlardır.

Alınan tedbirlerin belki de en önemlisi bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek özerk yapıda kurumlar oluşturulması olmuştur ki söz konusu kurumlar bağımsız denetim firmalarının raporlarının hazırlanmasında kamu çıkarını gözetmek ve bağımsız denetçilerin gözetiminin yanısıra bağımsız denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.

Ülkemizde de, Avrupa Birliği'nin (AB) 8. Direktifinin üye ülkelerde bir bağımsız denetim gözetim kurulu oluşturulmasını gerektirmesi nedeniyle, AB uyum süreci çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Taslak Kanunu hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur.

Söz konusu gelişmeler neticesinde ülkemizi de yakından ilgilendiren denetim gözetim sistemi yapısının, dünyadaki çeşitli uygulamalarının incelenerek, yorumlanması ve Türkiye'deki taslak kanun ile kıyaslanarak incelenmesi son derece önemlidir.

Halihazırda yaşanan bu gelişmeler ışığında çalışmanın amacı, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Taslak Kanunu'nun incelenmesine ışık tutması amacıyla bağımsız denetime duyulan güvenin temini açısından sektörün denetlenmesinde özerk yapıda oluşturulan gözetim sistemlerinin incelenmesidir. Söz konusu inceleme kapsamında, Bağımsız denetimin gözetim ve denetiminde ABD'de ve AB'de gözetim sisteminin tasarımı ve gerçekleştirilen uygulamalar ve uluslararası düzeyde konu ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar araştırılacaktır. Daha sonra yurtdışı düzenlemelerle gerçekleştirilecek kıyaslama neticesinde Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı'nın incelemesi gerçekleştirilerek Tasarı ile ilgili yorumların sunulması amaçlanmaktadır.

Birinci bölümde, finansal tabloların ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin farklı kesimlerden kullanıcılar açısından taşıdığı önemin yanısıra, finansal tabloların güvenilirliğinde bağımsız denetimin üstlendiği role değinilecektir. Bölümün devamında Enron'la başlayan süreçte, denetçilerin yoğunlukla suçlandığı ABD'de yaşanan güven bunalımı ve denetim sektöründe yaşanan problemlerin nedenleri üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde, yaşanan güven probleminin çözümü için ABD, AB ve uluslararası platformda çözüm için getirilen gözetim sistemi tasarımları ve uygulamaları incelenecek, söz konusu uygulamaların neticeleri ile ilgili gerçekleştirilen araştırmalara yer verilecektir. Bu bölümde son olarak Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı maddeleri detaylı bir şekilde incelenecek ve Tasarı hakkındaki değerlendirme ve görüşlerimiz yer alacaktır.

1. BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ÖNEMİ, GÜVENİLİRLİĞİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİ

Muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir "bilgi sistemi"dir.[1]

Finansal tablolar olarak ifade edilen ve muhasebenin kanıtlama ve raporlama işlemlerini içeren sürecin ürettiği çıktılar, işletme ile ilgilenen farklı çıkar grupları açısından değişik amaçlarla kullanılır. Bunun doğal sonucu olarak bu raporların hazırlayıcı ve kullanıcılarının raporlardan değişik amaç ve beklentileri olacaktır.[2]

1.1. FİNANSAL TABLOLARIN ÖNEMİ, DÜZENLENME AMACI ve DENETİMİ

Finansal tablolar, kullanıcıların karar alma süreçleri açısından son derece önemlidir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına[3] (IAS) göre Finansal Tabloların düzenlenme amacı, şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akımları

---

[1] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2007, s.9

[2] Rahmi Yücel, **Firma Değerlemesinde Muhasebe Kârlarının Rolü: İMKB'de Ampirik Bir Çalışma**, Doktora Tezi, 2005 s. 5

[3] Uluslararası Muhasebe Standartlarını-International Accounting Standards (IAS) oluşturma görevi 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-(IASC) tarafından yürütülmüştür. IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, IFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. Ancak IASB, daha önce IASC onayı ile yayınlanan UMS'lerin de yürürlükte kalmasını benimsemiştir. Bu nedenle halizhazırda standartlar UMS/UFRS olarak iki ayrı isimle adlandırılmaktadır.

ile ilgili olarak finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararlar açısından faydalı olmaktır.

Türkiye Muhasebe Standardı-1[4] (TMS-1) Finansal Tabloların sunuluşu standardında ise finansal tabloların amacı aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

"Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili şu bilgileri sunar: Varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler (karlar ve zararlar dahil), ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışları. Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur."[5]

1.1.1. Finansal Tablo Kullanıcıları

Çoğu kişi, kurum ya da kuruluş, işletmeyle olan ilişkilerine ve işletme hakkındaki bilgilerine dayalı olarak, ekonomik kararlar vermek durumundadır.[6]

---

[4] Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal standartlar olusturmak amacıyla, 9 Subat 1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müsavirler ve Yeminli Mali Müsavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş söz konusu kuruluş tarafından 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlanmıştır.
2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1'incimadde ile, ulusal muhasebe standartlarını olusturma konusunda yetkili olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

[5] http://www.tmsk.org.tr

[6] Rahmi Yücel, **Firma Değerlemesinde Muhasebe Kârlarının Rolü: İMKB'de Ampirik Bir Çalışma**,Doktora Tezi, 2005, s.2

Finansal tablolar, temelde aşağıda detaylandırılan iki farklı çıkar grubuna hizmet etmek üzere düzenlenmektedir;

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer şirketdışı kullanıcıların karar alma sürecini etkileyici bilgiler sağlamak,
- Şirket yönetimine ve diğer şirketiçi kullanıcılara, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sağlamak.

1.1.1.1. Şirket Dışı Kullanıcılar

Temelde yatırımın taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenen yatırımcılar için, satın alma, elde tutma veya satma kararları verilirken, işletmelerin mevcut mali durumlarını ortaya koyan, dönemler itibariyle işletmenin faaliyet sonuçlarını (satış miktarları, satışların maliyetleri, kar tutarları, vs), nakit oluşturma kapasitesini gösteren finansal tablolar önemli bilgiler sunmaktadırlar.

Bu kapsamda, örneğin, işletmelerin karlılığına, mali gücüne veya aktif büyüklüğüne ait rakamlar ve/veya işletme net varlıklarının bilançodaki değeri ile piyasadaki değeri arasındaki karşılaştırmalar, yatırım kararlarında oldukça belirleyici olabilmektedir.

Tahvil-bono vasıtasıyla borç veren yatırımcılar ya da bankalar ise işletmenin finansal koşullarını değerlendirmek ve borç ya da kredi verirken riske bir değer biçmek isterler.

Yanlış ve yanıltıcı finansal tabloları hazırlayan ya da hazırlanmasına yardım edenler yatırımcıların doğru bilgiler ışığında karar alma haklarını ellerinden almaktadır.[7]

[7]Lynn E. Turner **"Enron ve diğer kamuya açık şirketlerde yaşanan olaylar neticesinden yatırımcının korunması"** konuşma notları Şubat 26, 2002. s.1

Kredi verme işlemi sonrasında ise borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkanlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. [8]

Çeşitli devlet kuruluşları, kanun ve yönetmeliklerin belirlediği biçimde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek için işletmenin finansal faaliyetleriyle ilgilenirler.[9]

1.1.1.2. Şirket İçi Kullanıcılar

Finansal tablolar aynı zamanda işletme yönetiminin performansını veya yönetimin idaresine verilen kaynakları kullanımının hesabını gösterir.

Şirket sahipleri adına hareket eden yönetimin yeterliliğini ve hesaplarını gözden geçirmek isteyen kullanıcılar bu değerlendirmelere dayanarak ekonomik kararlar verebilirler. Söz konusu kararlar; işletmedeki yatırımlarını devam ettirmek veya satmak veya yönetimi yeniden atamak ya da değiştirmek şeklindeki kararları içerebilir.

1.1.2. Asimetrik Bilgi

Bilgi asimetrisi, karşılıklı ilişkiye giren taraflardan birinin diğerinin sahip olduğu bilgilere sahip olmaması durumu olarak tanımlanabilir. Bilginin yokluğu bir karar alıcı için belirsizlik gündeme getirmektedir. Bilgi asimetrisi her türlü piyasaya uygulanabilecek türden benzer sorunlara neden olsa da literatürde özellikle iş gücü piyasası, finansal piyasalar ve sigorta piyasaları üstünde durulmaktadır.[10]

Finansal tablo kullanıcıları ile hazırlayıcılarının farklı olması asimetrik bilgiye neden olmakta; bu durum iki taraf arasında var olan çıkar çatışmaları nedeniyle finansal tablolarda sunulan bilgiye olan güveni önemli ölçüde azaltmaktadır.

---

[8] Alparslan Yıldırım,**Denetim Kuruluşları Denetlenebilir mi?**12 Nisan 2009
[9] Yücel, 2005, s. 9
[10] Orhan Çelik, **İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi**,,Siyasal Kitabevi, 2007 s.45

Zira, asimetrik bilgi, işletme yönetimine, muhasebe kayıtlarını kendine ait yükümlülüklerin yerine getirilme olasılığını yüksek gösterecek şekilde ayarlama fırsatını tanımaktadır[11].

Finansal tabloların hazırlayıcısı konumundaki yöneticiler çok çeşitli amaçlarla finansal tablolarda bilgi manipülasyonu yapabilmektedir.

Muhasebe bilgisinin manipülasyonunu teşvik eden unsurlar; şirketin hisse senedi fiyatını ve riskini etkilemek, kredi verenler, yatırımcılar ve çalışanlarla ilişkileri düzenlemek, yönetici teşviklerini manipüle etmek, siyasal ve düzenlemelerden kaynaklanan riskleri ortadan kaldırmak, yatırımcıların şirketle ilgili olarak algıladıkları riski azaltmak, şirketin gelecekteki performansı hakkında piyasaya olumlu sinyal vermek, vergi avantajı sağlamak olarak ifade edilebilir.[12]

Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığından kaynaklanan hata yapma riski de göz önünde bulundurulduğunda, finansal tablolarda sunulan bilgilerin kasıtlı ya da kasıtsız olarak- hata ve yanlışlıklar içerme ihtimali her zaman bulunmaktadır.

1.1.3. Finansal Tabloların Güvenilirliği

2000'li yılların başlarında yaşanan finansal skandallar ve bu skandalların oluşumu ya da tespit edilememesinde finansal raporlamanın rolünün belirlenmesinin ardından araştırmacılar ve akademisyenler finansal tabloların güvenilirliği üzerine yoğun araştırmalar yapılmaktadır.

---

[11] Burak Pirgaip, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları Ile Harmonizasyonu**, SPK Yeterlilik Etüdü, Mayıs 2004 s. 16

[12] Çelik, 2007 s.113

Finansal bilgilerin güvenliğinin sağlanmasında en önemli araç bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim işlevinin tam olarak yerine getirilebilmesi için bir çok düzenleme yapılmaktadır. Bu düzenlemeler büyük ölçüde yatırım güvenliğini sağlamak ve bu şekilde ekonomik kaynak dağılımının etkinliğini sağlamaktır.[13]

Finansal tablolara ve denetime duyulan güvendeki azalış, yatırımcıların geri çekilmelerine ve sermaye maliyetinin de artmasına neden olmaktadır. Bu da ekonomik verimliliği azaltmaktadır.[14]

1.2. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

Ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), bağımsız denetimi; "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır"[15] şeklinde tanımlamaktadır.

Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır.

Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişmesi, işletme sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması, çokuluslu işletmelerin sayısının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması, ilgi

---

[13] Çelik, 2007, s.120

[14] Ercan Bayazıtlı, Cemal İbiş, "Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu - X, 6-10 Aralık 2006, Kıbrıs, İZSMMO Yayınları, s. 57

[15] SPK, "**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**", Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete, Madde 4.

gruplarının sayısının ve bilgi gereksiniminin artması, çıkarların çatışması ile kamuyu aydınlatmanın öneminin artması muhasebe ve denetim mesleğini etkileyen gelişmeler olarak değerlendirilebilir.[16]

Şeffaflık, sermaye piyasalarının gelişmesine yardımcı olan bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetim, şeffaflığın sağlanmasına katkıda bulunan önemli bir araçtır. Bu süreçte Bağımsız denetim mekanizması, finansal tablolar aracılığıyla açıklanan bilginin, kamuya işletmenin durumunu dürüst bir biçimde yansıtmasına katkı sağlayabilir.[17]

1.2.1. Bağımsız Denetim

Farklı yapılardaki organizasyonlar için bir kontrol mekanizması ya da aracı olarak düşünülen bağımsız denetim ile ilgili herhangi bir çalışma yapılmadan önce bağımsız denetimin oluşmasının teorik temellerinin irdelenmesinde fayda olacaktır.

Diğer disiplinlerde olduğu gibi denetim ile ilgili bir teorik altyapının oluşturulma gerekliliği ekonomide yer alan aktörlerin (yatırımcılar, yöneticiler, bankalar, analistler, devlet vb.) finansal karar alma süreçlerini sağlam temeller üzerine oturtma isteklerinden doğmuştur. Söz konusu aktörlerin her biri varlıklarını en üst seviyeye taşımak için ekonomik değişkenler ve ekonomik değişkenler arasındaki ilişkiler hususunda bilgilendirilmek istemektedir. İşte bu noktada denetim ortaya çıkmaktadır.

Yapılan araştırmalar,[18] milattan önceki dönemde Mısır, Yunanistan ve Çin'de yeralan uygarlıklarda finansal verilerin denetlendiğini ortaya koysa da bugün anladığımız şekliyle finansal tabloların bağımsız denetimi 1840'lardan (Sanayi

---

[16] Zafer Sayar, "**Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler**", Ankara 2005, s.2-3.

[17] Bağımsız Denetim Derneği, **Bağımsız Denetim Sektörü**, http://www.tbb.org.tr, 20.01.2007.

[18] Azham Ali Azham, Teck-Heang1Lee, **The evolution of auditing: An analysis of the historical development**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Dec. 2008, Vol.4, No.12, s.2

Devrimi) bu yana devam etmektedir. Bağımsız denetim kavramının ilk ortaya çıktığı dönemde esas amaç, işadamları, hükümetler ve diğer kamu organlarının muhasebe kayıtlarının doğru ve dürüst bir biçimde tutulduğunun teyit edilmesi iken sanayi ve ticaretteki gelişmelerle birlikte denetimin kapsamı da genişlemiştir.

Limperg geliştirdiği teoremle,[19] toplumun güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyacını ve denetim tekniklerinin bu ihtiyacı karşılaması durumunu açıklar. Limperg'in çalışmalarının merkezinde bağımsız denetçinin sosyal sorumluluğu ve bağımsız denetimlerin toplumun ihtiyaçlarını karşılama mekanizmaları yer almaktadır. Limperg'in çalışmaları nasıl bir denetim yapılmalı sorusuna cevap aramakta ve denetimin sosyal önemini ve etkilerini vurgulamaktadır.[20]

Limperg' in teorisine göre;[21]

- bağımsız denetçi, finansal tablo kullanıcıları adına hareket eden gizli bir ajan niteliği taşımaktadır,[22]
- bağımsız denetim raporunun değeri (rapora duyulan güven) bağımsız denetçinin görüşünü belirtirken faydalandığı uzmanlığından ve bağımsızlığından kaynaklanmaktadır,
- bağımsız denetçi görevini yerine getirirken (denetim raporunu hazırlarken), söz konusu raporu kullanıcılarının rasyonel beklentilerini karşılamayı hedef almış olmalıdır,
- bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablo kullanıcılarının en üst düzeyde tatmin edilebilmesi için denetçilerin toplumda kendileri

[19] 1920-1930 döneminde yazdığı makalelerde Hollanda'lı Profesör Theodore Limperg "Inspired Confidence" Teoremini geliştirmiştir.
[20] Theodore Limperg, **The Social Responsibility of the Auditor**, Limperg Instituut, 1985
[21] Bahram Soltani, **Auditing an Integrated Approach,** Prentice Hall 2007, s 9
[22] Douglas Carmichael PCAOB Chief Auditor, **The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor** , konuşma notları s. 5

hakkında oluşan beklentileri maksimum düzeyde karşılayabilmeleri gerekmektedir,

- bağımsız denetim mesleği dinamik bir yapıdadır, yani iş hayatındaki değişimler denetim mesleğini de değiştirecektir

Literatürde ilk olarak Limperg'in değindiği bağımsız denetçiye duyulan güven hususu günümüzde de denetim mesleğinin özü ve varoluş nedenidir.

Dünya'da 2000'lerin başında yaşanan finansal skandallar neticesinde, denetim sektörüne duyulan güvenin sarsılmasıyla birlikte yalnızca akademisyenler değil denetim sektörü mensupları ve hatta kanun koyucular Limperg'in teorisinin denetimin özü olduğunu ve son yıllarda hızla gelişen denetim sektöründe, denetimin ana felsefesinin yani denetimin bir sosyal sorumluluk olgusu olduğunun unutulmasından kaynaklanan problemler yaşandığını ifade etmişlerdir.

ABD Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu[23] **(**PCAOB) Başkanı Douglas Carmicheal'ın belirtiği üzere "Denetimin en önemli işlevi toplumun ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Ancak toplumun ihtiyaçları sabit değildir ve zaman içerisinde değişkenlik gösterir, bu bağlamda denetimin de değişmesi ve kendini geliştirmesi gerekmektedir"[24]

1.2.2. Bağımsız Denetimin Katma Değeri

İşletmelerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması açısından doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç vardır. Doğru ve güvenilir bilgiye erişmenin güvencesi ise denetimdir.

---

[23] Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB
[24] İbid s.5

Bağımsız denetim raporlarından, işletme ortakları, işletmeye ortak olmak isteyenler, kredi kuruluşları, yöneticiler, düzenleyici otoriteler, kamu kurumları ve diğer bilgi ve karar alıcılar yararlanmaktadır.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız bir denetçinin görüş bildirmesine olanak sağlamaktır.

Bağımsız denetimin sağladığı katma değer; mali tablo kullanıcılarının istedikleri bilgilere bağımsız ve belirlenen standartlara uygunluk derecesi değerlendirilmiş olarak ulaşmaları olarak ifade edebiliriz.

Denetlenen firma açısından bakıldığında, işletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptanması,[25] hile ve hata riskini azaltması, ve doğru kararlar alınmasına yardımcı olunması gibi faydaları mevcuttur.

Yatırımcılara finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili güvence sağlar. Şirketlerin vergi açısından yaptıkları hileleri engelleyici bir etkisi varıdır. Ayrıca, denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.[26]

Bu nedenle, çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde belirli işletmelerin mali tablolarının hazırlanması ve bağımsız denetime tabi olarak kamuya açıklanması zorunludur, diğer bir kısım işletme ise kendi isteği doğrultusunda bağımsız denetim hizmeti almaktadır

[25] Erol Çelen "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi" Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55, 2001 Haziran s:26

[26] İbid, s.27

1.2.3. Bağımsız Denetime Tabii İşletmeler

Bağımsız denetim hizmeti alınması yasal bir zorunluluk gereği olabileceği gibi zorlayıcı bir neden bulunmadan ilgililerin, işletme sahip ve yöneticilerinin isteği doğrultusunda da gerçekleşebilir.

Kuruluşların zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olmaları husunda ülkeler arasında uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamı açısından, bu bölümde sadece ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi kuruluşlar incelenecektir.

Halihazırda ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında SPK düzenlemelerine tabi olan aşağıdaki şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabi olmak zorundadır;[27]

a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
b) Aracı kurumlar,
c) Portföy yönetim şirketleri,
ç) Yatırım fonları,
d) Emeklilik yatırım fonları,
e) Yatırım ortaklıkları,
f) Konut finansmanı fonları,
g) Varlık finansmanı fonları,
ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,
h) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,

[27] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) http://www.spk.gov.tr

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Kanun kapsamında halka açık sayılan ortaklıklar,

i) Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve

j) SPK tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na tabi bankalar ve finansal kurumlar ise finansal tablolarını belli aralıklar bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar.[28] Ayrıca, yine 5411 sayılı Kanun'dan alınan yetkiyle, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerine ilişkin olarak daha önce Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan gözetim ve denetim yetkisi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) devredilmiştir.[29]

Sigortacılık sektörünün bağımsız denetimi "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği" hükümleri çerçevesinde Hazine Müsteşarlığı tarafından yürütülmektedir.[30]

03.10.2003 tarihinde yürürlüğe giren "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" uyarınca enerji piyasasında lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin denetim kuruluşlarınca denetlenmesi gerekmektedir.[31]

---

[28] 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.

[29] 10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik.

[30] 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılması Hakkında Yönetmelik

[31] 3 Ekim 2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"

Halihazırda geçerli olan bu zorunlu denetimlerin yani sıra ülkemizde ve dünyada çok sayıda şirket kendi isteği ile denetim hizmeti almaktadır.

Bu hususta Kanada'da yapılan bir düzenleme değişikliği şirketlerin zorunlu olmadıkları hallerde de denetim hizmetleri almak isteyip istemeyecekleri hususunda bir analiz yapılmasına imkan vermiştir. Buna göre; 14 Haziran 1996 tarihinde, Kanada'da büyük özel şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmaları zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile birlikte denetim yaptırıp yaptırmama konusunda seçme hakkına sahip olmuş olan, daha önceden denetim hizmeti alan şirketlerin %73'ü kanuni zorunluluğun kaldırılmasının ardından denetim hizmeti almaya devam etmiştir. Yapılan araştırmalarda denetim hizmeti almaya devam eden şirketlerin %35'ten fazlası şirket sahiplerinin isteği nedeniyle, %30'u bağlı bulunan ana şirketin isteği nedeniyle, %17'si ise finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla bağımsız denetim hizmeti almaya devam ettiklerini ifade etmişlerdir.[32]

Söz konusu araştırma göstermektedir ki, kanun koyucunun zorlamasının olmadığı hallerde dahi finansal tabloların güvernilirliği açısından denetim vazgeçilmez bir olgu olarak kalacaktır.

1.2.4. Bağımsız Denetimin İtibarı

Yapılan araştırmalarda, denetim firmalarının itibarı ve denetim prim ücreti yani verilen denetimin mali ederi (tutarı) incelenerek yakın bir korelasyon tespit edilmiştir. Büyük uluslararası denetim firmaları sektördeki uzmanlıklarına ek olarak isimlerinin toplumdaki itibarı vasıtasıyla daha yüksek primler ile çalışmaktadır. Dış

[32] Wanda Wallace, **The Economic Role of The Audit In Free And Regulated Markets: A Look Back And A Look Forward,** Research in Accounting Regulation, Volume 17, 2004 s. 269

kullanıcılar açısından bakıldığında, denetim raporunun altında itibarlı bir firmanın imzasının bulunması finansal tabloların gerçeğe uygun düzenlendiğinin ek bir güvencesi olarak görülmektedir.[33]

2001 yılında denetim firması Arthur Andersen'ın adının karıştığı Enron skandalı ve sonrasında ABD ve AB'de yaşanan diğer skandallarda bağımsız denetçilerin sıklıkla suçlanmaları, denetim sektörünün toplum gözünde itibar ve güvenirliliğini kaybetmesine yol açmıştır.

Arthur Andersen adının skandala karışması ve firmanın bazı belgeleri imha etmekle suçlanmasını takip eden üç gün içerisinde, söz konusu firmanın Enron dışındaki müşterilerinin hisse senedi fiyatlarında istatistiksel anomali gösteren düşüşler yaşandığı tespit edilmiştir. Daha detaylı incelendiğinde Andersen'ın skandala karışan Houston ofisi müşterilerinin, diğer ofislerin müşterilerine nazaran bu düşüşlerden daha yüksek düzeyde etkilendiği ortaya çıkmıştır.[34] Bu durum da göstermektedir ki denetim firmasının itibarının zedelenmesi, firma tarafından denetlenen müşterlerinin neredeyse hepsinin finansal tablolarına duyulan güveni zedelemektedir.

1.3. MUHASEBE SKANDALLARI

ABD ve Avrupa'daki belli başlı şirketlerde 2001 yılında yaşanan krizler ve iflaslar sonrasında uluslararası finansal piyasalara duyulan güven çok ciddi bir biçimde sarsılmıştır.[35] Çöküşler sonrasında en çok tartışılan konu söz konusu şirketlerin finansal tablolarındaki hata, hile ve suistimallar ve bağımsız denetçilerin bu hususlarda oynadıkları rol olmuştur.

---

[33] Austin L. Reitenga, Cheryl L . Linthicum, Juan Manuel Sanchez, **Social Responsibility and Corporate Reputation: The Case of the Arthur Andersen Enron Audit Failure**, Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming, February , 2009 s. 3

[34] Kirk L. Philipich, Paul L. Chaney, **Shredded reputation: the cost of audit failure**. Journal of Accounting Research 40, 2002 s.1221–1245.

[35] Sue Malthus and Kevin Scoble, **Independent Oversight of External Auditors: Is there a need in New Zealand?,** Nelson Marlborough Institute Of Technology**,** Working Paper Series No. 3/2005

Aynı dönemde AB'de de farklı şirketlerde finansal tablo yolsuzlukları ortaya çıktıysa da bunların uluslararası düzeydeki yankıları Enron, Worldcom, Fannie Mae, Waste Manegement, SunBeam, Qwest, Xerox, Adephia ve Tyco gibi ABD şirketlerinin ki kadar olmamıştır.[36]

Yaşanan finansal tablo hilelerinin maliyetleri son derece ağır olmuştur. ABD Piyasası'nın Enron, World Com. Qwest, Tyco ve Global Crossing şirketleri nedeniyle uğradığı toplam zarar 460 milyar ABD Doları tutarındadır.[37]

Tablo 1: ABD Tarihinde Finansal Tablo Yolsuzlukları Nedeniyle Yaşanan En Büyük 4 Şirket İflası

Şirket	Aktif Büyüklüğü (Milyar ABD Doları)	İflas Başvuru Tarihi
World.Com	101.9	Temmuz,2002
Enron	63.4	Aralık, 2001
Global Crossing	25.5	Ocak, 2002
Adelphia	24.4	Haziran, 2002

Kaynak: Albrecht 2008, s.35

Muhasebe skandallarından Enron, ABD ve dünya kamuoyunda iki ayrı nedenle büyük bir tepki ve şaşkınlık yaratmıştır.

Bunlardan birincisi, sermaye piyasalarının en güçlü olduğu ve en iyi biçimde düzenlendiği düşünülen ABD koşullarında bu olayın meydana gelmesinin, böylesi bir durumla her yerde karşılaşılabileceği olasılığının gündeme getirmesidir. İkinci olarak, bağımsız denetçilerin ciddi boyutta ihmali ya da suça dahli ve kanıtların ortadan kaldırılması suçlaması nedeniyle cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları, öyle büyük ölçüde etkiler yaratmıştır ki sonuçları şirketlerin iflasına kadar varmıştır.[38]

[36] Chad Orsen Albrecht, **International Fraud: A Management Perspective**, Doctoral Thesis, Universitat Ramon Lull, May 30, 2008 s.35

[37] Zabihollah Rezaee, **Causes, Consequences, and Deterence of Financial Statement Fraud**, Critical Perspectives on Accounting 16 2005, s. 2

[38] Orhan Çelik, **Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye**, s:2

1.3.1. Enron Olayı

Enron olayı, temelde, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesi ve özellikle bu gösterimde denetim şirketinden yardım almasıdır.

İflas ettiği tarihte, ABD'nin yedinci büyük şirketi olan Enron 1980 yılında Houston'da enerji üretimi ve dağıtımı yapmak üzere kurulmuş ve kurulduğu anda ABD'nin en büyük gaz dağıtıcısı haline gelmiştir. Zamanla esas faaliyet alanının yanısıra, enerji ticareti başta olmak üzere e-ticaret, kağıt ürünleri, plastik, metal, fiber optik gibi pek çok yeni alana girmiş bu amaçla Özel Amaçlı Varlıklar (SPE)[39] adı altında ikincil şirketler kurmuştur. Fakat Enron'un kurduğu bu özel amaçlı varlıklar, Enron kadar hızlı büyüyememiştir.[40]

Enron'un sahibi olduğı bu özel amaçlı varlıkların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolara dahil edilmesi gereken sonuçları, bu tablolarda yer almamış, nazım hesaplarda takip edilmiştir. Enron, yaptığı yatırımların değer kaybetmesinden kaynaklanan büyük zararlarını bu küçük ortaklıklarına aktarmış, daha sonra bu işletmelerin finansal sonuçlarını konsolide finansal tablolar kapsamına almayarak zararları yatırımcılardan gizlemiştir.[41]

---

[39] Special Purpose Entities (Özel Amaçlı Varlık): IASB, FASB gibi kuruluşlar tarafından yapılan çeşitli düzenlemelerde sıklıkla telaffuz edilmelerine rağmen, ÖAV'lar için üzerinde mutabakata varılmış kesin bir tanım bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ÖAV, tek bir etkinlikte veya tek bir amaç için bir dizi faaliyette bulunmak üzere tasarlanmış; anonim ortaklık, limited ortaklık, kollektif ortaklık, trust vb. gibi birçok hukuki form alabilen işletme tipi olarak tanımlanabilir. Çok geniş bir alanda faaliyet gösterebilen ÖAV'ların temel işleyiş biçimleri, sponsor olarak adlandırılan ana ortaklığın varlıklarının bir kısmını, borç ve/veya özkaynakla finanse edilen ÖAV'a nakit veya bir başka varlık karşılığı devretmesi olarak özetlenebilir. (Burak Artunç, **Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasbeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımı**, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara, 2002, s. 2)

[40] Cengiz Toraman, Enron Olayı ve bu olaydan çıkarılması gereken dersler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2002 s.86

[41] Ayça Zeynep Süer, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler** , İ.Ü İşletme Fakültesi ,s.4

Bu yöntemle 1997-2000 yılları arasında Enron'un karı en az 586 Milyon ABD Doları (yaklaşık %20) fazla gösterilmiş ve vergi muafiyetinden yararlanabilmek için 900'den fazla off-shore şirket kurulmuştur.

2001 yılına gelindiğinde ise Enron şirketinin bazı üst düzey yetkililerinin zimmetlerine büyük miktarlarda para geçirdiği haberleri kamuoyunda geniş yankı bulmuştur. Şirketin Finans Müdürünün (CFO), bilanço dışı (nazım) hesapları kullanarak şirketten para kaçırdığı ortaya çıkmış ve Enron tepe yöneticilerinin ellerindeki Enron hisselerinin büyük bir kısmını satmaya başlamalarıyla birlikte skandal manşetlere en ön sayfadan taşınmıştır.

ABD'li analistler şirket finansal tablolarından gerçekleştirdikleri analizlerde bazı şüpheli sonuçlar elde etmişler ve şirket bilançosunun makyajlandığı iddialarını ortaya atmışlardır.

Söylentilerin yayılmasının ardından Enron'un bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun[42] (SEC) soruşturma başlatması nedeniyle Enron'un son beş yıllık finansal tablolarını yeniden düzenlemiş ve Enron'un çok ciddi bir borç yükünün altında olduğu gerçeği ile karşı karşıya kalınmıştır.[43]

Söz konusu gelişmelerin ardından bir yıl önce 83 ABD Doları seviyesinde işlem gören Enron hisse senedi fiyatları 1 ABD Dolarının altına düşmüştür. Toplam 16.8 milyar ABD Dolarlık borç yükü neticesinde Enron şirketi, 2001 yılı Aralık ayında iflasını istemiştir.

[42] Securities Exhange Commission-SEC
[43] Toraman, 2002 s.85

1.3.2. Arthur Andersen Denetim ve Danışmanlık Şirketi

1985-2001 dönemindeki 16 yıl boyunca Enron'un bağımsız denetim ve aynı zamanda danışmanlığını üstlenen Arthur Andersen'ın, şirket üst yönetiminin borçlarını gizlemek amacıyla karmaşık yapılar oluşturmasına ve kamuya açıkladıkları finansal tabloları, yatırımcıların beğeneceği şekilde sunmalarına yardım ettikleri iddialarının ortaya atılması skandala başka bir boyut getirmiştir.

Arthur Andersen en büyük müşterilerinden biri olan Enron'dan 2000 yılında çoğunluğu danışmanlık hizmetlerinden olmak üzere, 52 Milyon ABD Doları kazanmıştır.

9.3 milyar ABD Dolarlık cirosu ve dünya çapında 84 bin çalışanıyla dünyanın beş büyük denetim firmasından biri olan Arthur Andersen, Enron'un uzun zamandır batmakta olduğunu gördüğü halde olaya göz yummuş, şirketin durumunun iyi olduğunu açıklayan raporların altına imza atmıştır.

Skandalın bir diğer boyutu ise, Enron olayında Arthur Andersen'ın ikinci denetimini (meslektaş gözüyle denetim-peer review) yapan Deliotte&Touche'un, Enron olayından önce Andersen'ın meslektaş gözüyle denetimini tamamlayarak raporunu hazırlamış ve Andersen'ın Enron ile ilgili denetim raporunun geçerli olduğunu ifade etmesi olmuştur.[44] Dünyanın en prestijli denetim firmalarından Arthur Andersen'ın ve daha sonra da Deliotte Touche'un bu işlemleri, bağımsız denetçinin rolünün sorgulanmasına neden olmuştur.[45]

---

[44] Bölüm 1.2.5.6.1.3'de detaylı olarak anlatıldığı üzere o dönemde AICPA tarafından,düzenlenen peer review sitemi ile bağımsız denetim firmaları birbileri üzerinde denetimler gerçekleştiriyorlardı.

[45] Johan Andreasson and Jens Pettersson **Public Company Oversight Board,** Master Thesis Jönköping University, June 2006 s.4

Denetimini gerçekleştirdiği Enron'la ilgili tonlarca belgeyi imha ettiği ortaya çıkan Arthur Andersen müşterilerini birer birer kaybetmeye başlamış, otuz yıldır birlikte çalıştığı Merck ve Freddie Mac gibi prestijli şirketler Andersen'ı bırakmıştır. Ardından Ford Motor Company, Delta Airlines ve Fedex gibi büyük müşterileri de Andersen'ı bırakma kararını açıklamışlardır.

ABD Adalet Bakanlığı'nın şirkete yargı yolunu açacağı söylentileri ve şirket adına açılan milyarlarca ABD Dolarlık tazminat davaları, denetim şirketini zorunlu olarak yeni arayışlara götürmüş, Andersen kendini satın alması için önce Deloitte&Touche, daha sonra Ernst &Young ile görüşmelere başlamıştır.

Arthur Andersen, 2002 yılında Enron'da gerçekleştirdiği denetim ve hazırladığı denetim raporları ile ilgili olarak suçlu bulunmasının ardından kendi isteği ile denetim faaliyetlerini durdurup, lisansını iade etmiş ve dünya üzerindeki operasyonları farklı denetim firmaları tarafından satın alınmıştır.

Yüksek Mahkeme 31 Mayıs 2005'de Arthur Andersen aleyhine alınmış olan Mahkeme kararının bozulması yönünde karar vermiştir ancak 2010 yılı itibariyle söz konusu denetim firması sadece Chicago'da faaliyet gösteren 200 elemanlı bir firma olarak hayatına devam etmektedir. Bu firma denetim yapmamakta sadece devam eden dava ve tazminat süreçlerinin takibi ve diğer devir işlemleriyle ilgilenmektedir.[46]

1.3.3. Arthur Andersen ile İlgili Yorumlar

Arthur Andersen ile ilgili yapılan yorumların genelinde "Enron'un, Arthur Andersen'ın en büyük müşterilerinden biri olması sebebiyle ilişkiyi devam ettirmek ya da Enron'u kaybetmek arasındaki getiri farklarının çok büyük olduğu, bu durumunda Andersen'ın bazı yöneticilerini suça iştirake ya da en azından suçu görmezden gelmeye sevk etti" ifadesi yer almaktadır.

[46] http://www.arthurandersen.com/

Arthur Andersen çok uzun yıllar (1985-2001 arası toplam 16 yıl) Enron ile çalışmıştır ve Enron birçok çalışanını zaman içerisinde Arthur Andersen'ın eski çalışanları arasından almıştır. Dolayısıyla Arthur Andersen çalışanları açısından da ilişkinin devam etmesi tercih edilmiştir.

Arthur Andersen'ın; Enron'un aynı zamanda danışmanı olması net bir şekilde çıkar çatışmasına neden olmuştur. Bağımsız denetçi olarak Arthur Andersen, Enron'un muhasebe problemleri olduğu şeklinde bir denetim raporu hazırlarsa, bu durum danışmanlık şirketinin gelirini azaltabilecektir.[47]

Bazı yorumcular, Arhur Andersen denetçilerinin, Enron hesaplarının ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri[48] (US GAAP) şartlarına uygun olduğuna kendilerine inandırmış olduklarını düşünmektedir. Mahkeme sürecinde, Enron bazı özel amaçlı varlıklarının bilançoda gösterilmesi gerektiği halde gösterilmediğini kabul ettiğinde, Arthur Andersen, Enron'u doğru karar vermek için gerekli tüm bilgileri sağlamamakla suçlamış ancak Enron bu suçlamayı reddetmiştir.[49]

Enron, denetimleri sırasında özel amaçlı varlıklarıyla ilgili olarak Arthur Andersen firmasında bir iç tartışma olduğu ve bunların muhasebeleştirilmesinde bazı tereddütler olduğu düşünülmektedir. Firma, büyük olasılıkla ya resmin tamamını görememiş ya da Enron US GAAP'ın detaylı gereksinmelerine uyduğu sürece resmin tamamını görmenin gereksiz olduğunu düşündü denilmektedir.[50]

Arthur Andersen olayını yorumlayanların çoğu, denetim şirketinin ihmal değil suça ortaklık ettiği ve Enron'un karmaşık yapıdaki bu özel amaçlı ortaklıklarına

---

47 Brian, Singleton-Green, Tercüme Cengiz Toraman. **Enron' un Sonuçları,** Mufad Dergisi, Temmuz 2002 s. 93

48 United States of America Generally Accepted Accounting Principles -GAAP

49 Süer, s.5

50 Singleton, Brian-Green, Tercüme Yrd.Doç. Dr. Cengiz Toraman,**Enron: Dolandırıcılık Sistemi Nasıl Çalıştı**", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2002.

ilişkin muhasebe uygulamalarını US GAAP'a uydurma çabaları olduğunun açıkça ortada olduğunu ifade etmektedir. Arthur Andersen bu amacını gerçekleştirmek için muhasebe standartlarındaki boşluklardan yararlanmıştır.[51]

Arthur Andersen şirket içi dökümanları; Enron'un yüksek risk içeren muhasebe uygulamalarına ilişkin kanıtlar sunmaktadır. Andersen'ın 1999 ve 2000 yılında Enron için hazırladığı müşteri risk analizinde, şirketin maksimum risk kategorisinde olduğu belirtilmiştir. Bu analizlerde maksimum risk ölçümünü anlatan bazı özellikli yorumlar yer almıştır: "Enron'un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlem yapılmaktadır" denmiştir.[52]

Arthur Andersen'ın üst yönetiminin, Andersen denetçileri tarafından Enron ile ilgili olarak kendilerine iletilen bu kaygıları dikkate almadığı ve bu durumun da Arthur Andersen firmasının yolsuzluğun seyircisi değil baş aktörlerinden biri olduğunun göstergesi olduğunu ifade eden pek çok yorum bulunmaktadır.[53]

1.3.4. ABD'de 2002 Yılında Yaşanan Diğer Şirket Problemleri

11 Eylül saldırılarının ABD halkı üzerinde yarattığı yoğun korku ve güvensizliğe ek olarak yaşanan Enron skandalının ardından 2002 yılında ABD'de çoğunluğu büyük ölçekli firmalar ve bunların bağımsız denetçileri, haklarında açılan davalar ya da soruşturmalar nedeniyle gündeme taşınmışlardır:[54]

---

[51] Ayça Zeynep Süer **"Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının yeri ve önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları üzerindeki etkisi**" Yüksek Lisans Tezi - İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s.62

[52] United States Permanent Subcommittee Report, **The Role of The Board of Director's in Enron's Collapse**, s.18

[53] Charlie Cullinan, **Enron As A Symptom Of Audit Process Breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act Cure The Disease?**, Critical Perspectives on Accounting 15 (2004) s.860

[54] Chioffi, 2003, s.10

Tablo 2: Şirket Skandalları ve Bağımsız Denetçileri

ŞİRKET	BAĞIMSIZ DENETÇİ
Adelphia	Deloitte&Touche
AOL/Time Warner	Ernst&Young
Bristol-Meyers-Squibb	PriceWaterhouse Coopers
Computer Associates	Ernst&Young
Enron	Arthur Andersen
Global Crossing	Arthur Andersen
Merck	Arthur Andersen
MicroStrategy	PriceWaterhouse Coopers
People Soft	Ernst&Young
PNC Financial Services	Ernst&Young
Qwest	Arthur Andersen
Tyco	PriceWaterhouse Coopers
Waste Management	Arthur Andersen
World Com.	Arthur Andersen
Xerox	KPMG

Kaynak: Vanessa A. Chioffi,Can Legislation Restore Public Trust?An analysis of Sarbanes-Oxley Act.,Master Thesis, MIT, Sloan School of Management, 2003, s.10

Kurumsal yönetim sistemlerinin en önemli gözetim mekanizmalarının başında gelen bağımsız denetçiler, Enron ve daha sonrasında yaşanan muhasebe skandalları neticesinde gündemin odak noktası olmuş ve sektör sorgulanmaya başlamıştır. Andersen'ın çöküşü denetim mesleğini ve bağımsız denetçileri manşetlere taşımış ve meslek yoğun eleştirilerin hedefi haline gelmiştir.

"Bağımsız denetim mesleği bu kadar suçlama ve eleştiriyi hak etmiş midir?" sorunsalı hususunda akademisyenler, kanun koyucular, politik çevreler ve bağımsız denetçiler farklı görüşler sunmuşlardır.

SEC, skandallar henüz tam olarak gün yüzüne çıkmadan önce bile bağımsız denetim ile ilgili eleştiriler getirmekte olup yaşanan skandallar Komsiyon'un bu yöndeki inançlarını kuvvetlendirmiştir. 1998-2001 yılları arasında SEC'in baş muhasebecisi Lynn Turner "Enron olayı, SEC personelinin muhasebe ve denetim ile ilgili olarak daha önceden belirlediği pek çok açığı –etkili bir sektör disiplin süreci, denetim mekanizması hataları gibi- daha etkili denetim standartlarına duyulan ihtiyacı ve denetçilerin bağımsızlığını etkileyen finansal çatışmaları ortaya çıkarmıştır[55] demiştir.

Denetim mesleğinin içinden bu görüş karşıtı pek çok ses yükselmiş, denetim sektörünün haksız yere eleştirildiğini görüşünü savunan pek çok denetçi olmuştur. Örneğin; "Enron, World.com gibi şirketlerin başarısızlığı, finansal tablolarının bağımsız denetiminin uygunsuz şekilde yapılmış olmasına bağlanmaktadır. Bağımsız denetim, Kongre'nin SEC'in denetimlerini gerçekleştirmesi için gereken altyapıyı oluşturmamış olması nedeniyle haksız yere suçlanmaktadır. Son dönemde hisse senedi fiyatlarında yaşanan düşüşün ağır faturasının denetim mesleğine kesilmesi sanşsız bir yorumdur. Andersen'ın ortaklarının işlerini layıkile yapmamış olması nedeniyle kamuoyu tüm denetim sektörünü suçlamaktadır."[56] denilmiştir. Sektörün olaya getirdiği yorumlarda yaşanan skandalların ilgili denetim yetkililerinin ya da ilgili denetçilerin ihmalinden kaynaklanan münferit olaylar olduğu ve sektörün tümünün zan altında bırakılmasının yanlış olacağı belirtilmiştir.

1.3.5. Güven Bunalımı

Enron ve sonrasında yaşanan skandallar neticesinde şirketlere duyulan kamuoyu güveninde ciddi sıkıntılar yaşanmıştır.

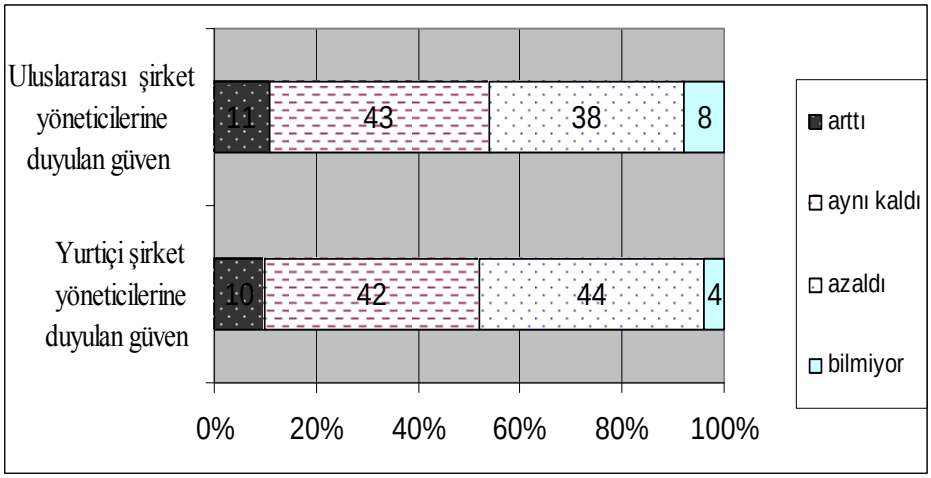
---

[55] Turner, 2002, s.2
[56] Brown, 2007 s. 10

2002 yılı sonunda gerçekleştirilen bir anket çalışması[57] 2003 yılının en önemli konusunun güven olacağını ortaya koymuştur. Bu ve bu tarzda gerçekleştirilen diğer anketlerin sonuçların kamuoyunda sadece iş dünyasına değil, hükümetlere duyulan güven bunalımını da ortaya çıkarmıştır.

Dünya Ekonomik Forumu tarafından G20 ülkelerinde 15 bin kişinin katılımıyla Kasım-Aralık 2002 döneminde gerçekleştirilen anket sonuçları bir önceki yıla göre şirketlere duyulan güvenin ciddi bir aşınmaya uğradığını göstermektedir.[58]

Şekil 1: 2002 Yılında Güven Seviyelerinde Yaşanan Değişim



Kaynak: Chioffi, 2003, s.27

Yapılan başka bir araştırmanın sonuçları, bireysel yatırımcıların ABD sermaye piyasasına olan kısa ve uzun vadeli güvenlerinin en düşük noktalara ulaştığını, portföylerinden her zamankinden daha düşük getiri beklediklerini ve portföy varlıklarının kompozisyonu değiştirerek daha fazla nakit tutmaya başladıklarını göstermektedir.[59]

---

[57] Gallup International tarafından 36 bin kişi ile gerçekleştirilen The Voice of the People anketi http://www.gallup-international.com/

[58] Chioffi, 2003 s.27

[59] Pirgaip , 2004 s.16

Tablo 3: ABD'de Yatırımcıların Portföy Kompozisyonları

PORTFÖY VARLIKLARI	1998	2002
Hisse Senedi veya Yatırım Fonu	71%	65%
Nakit	18%	23%
Tahvil	%10-11	%10-11

Kaynak: Chioffi, 2003,s.26

Denetim mesleği ciddi bir güven bunalımı yaşanan dönemde bağımsız denetçilerin fark ettikleri en önemli husus, verdikleri hizmeti sürdürebilmelerinin, halkın onlara ve onların verdiği hizmete değer verdiği sürece mümkün olabileceği gerçeği olmuştur. Aksi takdirde yani halkın denetime güven duymaması halinde denetim mesleğinin varolma nedeninin ortadan kalktığı bir kez daha anlaşılmıştır.

Bir profesyonel grubun kendine atfettiği roller toplum tarafından kabul ya da red edilebilir. Toplum bu rolü kabüllenmezse o profesyonel grup için yok olmaktan başka seçenek kalmayacaktır. Koşullar ve toplumun beklentileri değiştikçe profesyoneller rollerini bu bağlamda değiştirmek ve geliştirmek zorundadırlar.[60]

1.3.6. Bağımsız Denetim Sektöründe Yaşanan Problemin Nedenleri

Denetim sektörü ilk defa bu kadar ciddi eleştirilere maruz kalırken, kanun koyucular, akademisyenler ve sektörün kendisi sorunun nedenlerinin tespiti amacıyla çalışmaya başlamışlardır. ABD Senato Komitesi, ABD Sayıştayı'na[61] (GAO) bir soru önergesi yöneltmiş ve "Yaşanan problemlerin yatırımcıların finansal raporlamaya ve sermaye piyasalarına duydukları güveni doğrudan etkilediğini

[60] Azham,Lee 2008 s.7
[61] General Accounting Office-GAO

dolayısıyla finans sisteminin tümünün yara aldığını" belirtmiş, finansal raporlamadaki hataların neden kaynaklandığının açıklanmasını istemiştir.[62]

Kanun koyucuların ve sektör temsilcilerinin yanısıra, akademik çevrelerde de yaşanan problemlerin nedenleri yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmış ve denetim sektöründe yaşanan problemlerin kaynakları hakkında çok farklı görüşler sunulmaya başlanmıştır.

1.3.6.1. Müşteri ile Yatay Bütünleşme

Yaşanan kriz sonrasında denetim sektörüne yöneltilen eleştirilerin en başında, denetim firmalarının müşterileriyle yatay bütünleşmeye gitmeleri nedeniyle, bağımsızlıklarını kaybetmeleri gelmiştir. Yatay bütünleşmeden kasıt, denetim firmalarının müşterilerine denetim dışında hizmetler vermeleridir.

US News and World Report'un 23 Temmuz 2001 tarihli haberine göre şirketler tarafından bağımsız denetim firmalarına 2000 yılı içinde ödenen toplam ücretlerin sadece %27'si finansal tablo denetim hizmetleri ile ilgilidir. Yani denetim hizmetleri, denetim firmalarının esas kazanç kaynağı olmaktan çıkmıştır.[63] Denetim firmaları bağımsızlıkları ile yüksek kar etme fırsatlarını arasında bir çelişkiyi yaşamışlardır.

Öyle bir duruma gelinmiştir ki esas faaliyet alanı olan denetim hizmeti verilmesi sadece müşteri ile ilişkinin başlanmasını ve diğer alternatif hizmetler sunulmasını sağlayan bir ilk adım olarak görülmeye başlanmıştır.[64]

---

62 Chioffi, 2003 s.11
63 Rezaee,2005 s.294
64 Daniel Goelzer,PCAOB Board member, **Restoring Public Confidence**, 2003 s.1

Verilen bu alternatif hizmetler, özellikle bazı denetçilerin esas odak noktaları olması gereken denetim yerine iş danışmanı olmaya doğru kaymalarına neden olmuştur.

Bu durum Arthur Andersen vakası incelendiğinde çok net görülebilir, Andersen, danışmanlık hizmetlerinin geliştirilmesi için çok yoğun bir enerji harcamış ve Accenture adında ayrı bir danışmanlık firması kurmuştur. Halen faaliyet gösteren söz konusu firmanın başında olan ya da dışarıdan danışmanlık hizmeti veren pek çok eski Arhur Andersen firması ortağı bulunmaktadır.[65]

Denetim firmaları, denetim sektörünün rekabetin son derece ağır yaşandığı bir sektör olduğu ve denetim hizmeti sunulan firmaya danışmanlık, insan kaynakları, vergi danışmanlığı vb. hizmetlerin verilmesinin sektörün gelişimi açısından olumlu ve gerekli olduğunu savunmuşlardır. Yan hizmetler verilmesinin, çıkar çatışmasına neden olduğu suçlamalarına ise verilen iki farklı hizmetin birbirinden bağımsız sürdülebileceği şeklinde bir savunma getirmişlerdir.

Denetim sektörü temsilcilerinin"…biz bunları konuşarak vakit harcıyoruz. Bağımsız denetimle, danışmanlık arasındaki ilişkiyi tartışıyoruz. Halbuki, denetimin danışmanlığa hiçbir etkisi yok. En azından ters bir etkisi yok"[66] diyerek kendilerini savunma çabalarının aksine medya dolayısıyla kamuoyu ve kanun koyucular, yatay bütünleşmenin denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünmüş, buna örnek olarak yaşanan skandallar gösterilmiştir.[67]

1.3.6.2. Uzun Süreli Müşteri İlişkileri

---

[65] Albrecht, 2008, s.84
[66] Ahu Parlar, **Zirvedeki CEO'dan Son Tablo**, Capital Dergisi, 1 Eylül 2002
[67] Samantha Reichow, **Conflict of Interest Within Public Accounting Firms Caused by Horizontal Integration**, s 1,3

Uzun süreli müşteri ilişkilerinin denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyeceği açıktır. Yine Enron vakası incelendiğinde Arthur Andersen denetçileri ve Enron çalışanları ve yönetimi arasında "fazla iyi" bir ilişki kurulduğu, Arthur Andersen denetçileri için Enron'da kalıcı bir ofis tahsis edildiği, Enron'daki şirket içi doğum günü partilerine bile denetçilerin katıldığı, hatta denetçilerin kendilerini Enron elemanı olarak gördükleri tespit edilmiştir.[68]

Yaşanan skandallar sonrasında denetim sektörü, bu hususta yoğun eleştirilere maruz kalmış ve uzun süreli müşteri ilişkilerinin denetçinin bağımsızlığını zedelediği iddia edilmiştir. Denetçinin bağımsızlığı, üzerindeki en büyük tehdit bağımsız denetçinin dürüstlük ve tarafsızlığının ağır, ağır ve kademeli olarak erozyona uğramasıdır.[69]

Yapılan araştırmalar göstermektedir ki denetçi, müşteri arasındaki ilişki süresi ile denetçinin denetime harcadığı zaman birbiriyle ters orantılıdır.[70] Bu durum denetim firmalarının yıllar geçtikçe maliyetlerini düşürmekte ve karlılıklarını arttırmaktadır.

Bir firmanın yasal zorunluluk olmadan, kendi isteğiyle denetim firmasını değiştirmesi için yeni teklif verecek denetim firmasının denetim ücretini düşük tutması gerekmektedir. Bu durumda denetim firmaları ilk yıl için düşük fiyat teklifleri önerdiklerinde, gelecek yıllarda müşterileri ile denetim ilişkilerini devam ettirip, ilk yıl uğrayacakları zararı ya da kar kaybını telafi etmek istemektedirler.

---

68 Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, **Restoring Public Confidence in Capital Markets through Auditor Rotation**, Managerial Auditing Journal, Vol. 22, 2007 s.7

69 İbid s:7

70 Zoe Vonna Palmrose **"An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality"**, The Accounting Review, Vol. 63, Sayı:1, Ocak 1988, s.55-73.

Finansal nedenlerden ötürü müşterinin uzun yıllar elde tutulması ya da tutulmaya çalışılması, denetim firmasını bağımsızlığını etkilemektedir.

Zorunlu denetim rotasyonu karşıtı akademisyenlerin bir kısmı, müşteriye uzun dönemde denetim hizmeti verilmesinin, firmanın ve sektörün daha iyi tanınması ve neticede denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olacağını savunmuşlar, denetimin ilk yıllarında daha yüksek bir hata yüzdesi olduğunu raporlamışlardır.[71]

Ancak kamuoyu bu görüşü paylaşmamakta ve rotasyona taraf olmaktadır. GAO tarafından yapılan ve Kasım 2003 tarihinde yayınlanan bir araştırmaya göre ankete katılan Fortune[72] 1000 şirketleri yetkilileri %65'i denetim rotasyonunun zorunlu hale getirilmesinin yatırımcıların denetime duydukları güveni tazeleyeceğini düşündüklerini söylemişlerdir.[73]

1.3.6.3. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Diğer çoğu ülkedeki muhasebe düzenlemelerinin aksine, ABD'de US GAAP, muhasebe kurallarını standartların üstünde tutulmuştur. Eğer denetlenen müşteri, doğruluğu tartışılabilir bir muhasebeleştirme yöntemi uyguluyorsa ve söz konusu uygulama US GAAP tarafından kesin olarak yasaklanmamış ise bağımsız denetçilerin müşterilerine söz konusu muhasebeleştirme yöntemini uygulamamasını tavsiye etmesi son derece güç olmuştur.[74]

Son derece rekabetçi bir piyasa olan denetim sektörünün bazı elemanları da US GAAP'daki boşlukları istismar ederek, müşterilerin gözünde bir rekabet avantajı

---

[71] M.A. Geiger M.A. and K. Raghunandan., **"Auditor tenure and audit reporting failures".** Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 21, Issue 1,March 2002, s. 67-78

[72] ABD'de yayımlanan Fortune dergisi, 1955 yılından bu yana "Fortune 500" ve "Fortune 1000" markasıyla dünyanın en büyük şirketlerini açıklamaktadır.

[73] GAO Report, **Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation** (GAO-04-216),November, 2003

[74] Albrecht, 2008, s. 4

sağlanmasına yönelik yaratıcı muhasebe uygulamalarına gitmişlerdir. Kurallara açık olarak aykırı olmayan bir suistimalin, ya da makyajlamanın, kanun koyucular tarafından yasaklanması ya da engellenmesi gün geçtikçe güç olmaya başlamıştır.

Bu dönemde gerçekleştirilen denetim raporlamalarında US GAAP ve SEC kurallarının, yerine bağımsız denetçinin profesyonel görüşüne ağırlık verilmiştir. Özellikle, son 20 yılda ortaya çıkan kompleks finansal uygulamalarla ilgili olarak gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının geçerliliği ile ilgili olarak genel muhasebe kuralları suistimal edilmiş ya da henüz ilgili spesifik kuralların olmayışından yararlanıldı ve farklı yaratıcı muhasebesel uygulamalar yapılmıştır.

Örnek olarak Arthur Andersen ve Enron incelediğinde, Enron tarafından kurulan özel amaçlı varlıkların bilanço dışında tutulmasının uygun olmadığı iddia edilebilir, ancak 2000 yılında geçerli olan US GAAP'a göre bu durumun aykırılığı kesin değildir. Bazı çevreler, Enron dava sürecinin, özellikle suçlamanın hazırlanabilmesinin ve pazarlık sürecinin uzamasının nedeninin US GAAP ya da kanunlar açısından net ve açık bir usülsüzlüğün tespit edilmesinde zorlanılmasından kaynaklandığını iddia etmişlerdir.[75]

Yine aynı vaka ile ilgili olarak Arthur Andersen' ın Enron yönetimiyle ortak çalışarak şirketin finansal zararların büyük bir kısmının yaratıcı muhasebeleştirme teknikleriyle nasıl bilanço dışında tutulabileceğine yönelik çalışmalar yaptığına dair kanıtlar vardır.[76]

25 Ocak 2003 tarihinde Dünya Ekonomik Forumu kapsamında denetçilerin gerçekleştirdiği bir toplantı sırasında sektör temsilcileri bu gerçeği çok açık bir

[75] Albrecht, 2008 s.84
[76] Cullinan, 2004 s. 854

şekilde dile getirerek içinde bulunulan bu bataklığa düşülmesinin ana nedenlerinden biri US GAAP olarak belirlemişler ve US GAAP'ın son derece detaylı kurallarının yaratıcı muhasebe tekniklerinin oluşmasına fırsat yarattığını belirtilmiştir.[77]

Enron şirketinin iflasına kadar US GAAP'ın kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülürken Enron olayıyla birlikte bu standartların Uluslararası Muhasebe Standartları[78] (IAS) ile uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıktı. Bu da Enron olayı öncesi kendi muhasebe standartlarının en iyisi olduğunu düşünen Amerikalıların dahi IAS'e yönelmelerine neden olmuştur.[79]

1.3.6.4. Standart ve Uygulamaların Ulusal Düzeyde Kalması

Uluslararası ticaretin gelişmesi, yurtdışı menkul kıymet ihraçları ve mal, hizmet ve finansman sektörlerinin küreselleşmesi firmaların çok uluslu olmalarına ya da farklı devletlerin regulasyonlarına tabi farklı işlemler gerçekleştirmelerine neden olmuştur.

Ancak muhasebe ve denetim ile ilgili düzenlemeler, yani finansal tabloların hazırlanış ve sunumunu belirleyen standartlar ulusal kalmıştır. Piyasada şirketlerin finansal durumunu doğru olarak gösterdiği iddia edilen birden fazla bilgi setinin bulunması bu bilgilerin güvenilirliğine zarar vermektedir.[80]

Finansal raporlamada şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik açısından uluslararası standartlardaki uyumun önemi açıktır.

1.3.6.5. Denetim Maliyetlerini Azaltma Baskıları

Denetimin, müşteri ile kurulacak ilişkinin ilk adımı olarak görülmesi ve sunulan diğer hizmetlerin öneminin artması neticesinde denetim ücretlerinin düşük

---

77 Corporate Governance 3: The New Role for Auditors,25.01.2003 WEF Annual Meeting
78 International Accounting Standards -IAS
79 Süer, s.2
80 Cemal İbiş, Finansal Raporlamaya Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karsılanma Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (20 - 24 Nisan 2005), İstanbul SMMMO, s.128

tutulması gerekliliği ortaya çıkmış, bu da denetim firmalarını denetim maliyetlerini asgari düzeyde tutmaya zorlamıştır. Bu nedenle denetim firmalarının başvurdukları en önemli yöntemlerden biri, risk bazlı denetimler gerçekleştirmek olmuş, yani bağımsız denetçinin, hangi alanların daha riskli olduğuna dair yargısına dayanarak bir denetim planı hazırlanmasına gidilmiştir. Düşük risk taşıdığına karar verilen alanlarda bağımsız denetçiler, müşterinin iç denetim mekanizmasına ya da müşterinin yorumlarına itimat etmiştir. Teoride, makul kabul edilebilinecek bu yöntem, itina ile uygulanmadığı ya da bağımsız denetçilerin hatalı yargıları olduğu durumlarda ciddi denetim hatalarına yol açmıştır.

Yine Arthur Andersen'ın müşterisi olan ve Temmuz 2002'de iflas eden World.Com'da meydana gelen hatalar zinciri incelendiğinde risk bazlı denetimin nelere yol açabileceği açıkca görülmektedir.[81]

World.Com, karını yüksek göstermek için yüksek tutarlarda hayali hasılat kayıtları yapmış (herhangi bir döküman olmadan), gider olarak gösterilmesi gereken kalemleri ise aktifleştirmiştir.[82] Bir bağımsız denetçi tarafından tespitinin son derece basit olacağını varsaydığımız bu hileleri, Arthur Andersen denetçileri tespit edememiştir. World.Com yönetiminin bu tarzda bir hileye başvurma ihtimali olmadığı ile ilgili yanlış bir değerlendirme gerçekleştiren bağımsız denetçiler, hasılat ve giderler üzerinde detaylı testler gerçekleştirmemişler, finansal tablolardaki farklılıkların tespiti için daha çok analitik incelemeler yapmışlar, bu incelemelerde dikkat çekici farklılıklarla karşılaşmadıkları için hasılatın faturalarla ve sevk irsaliyeleri ile kontrolü gibi son derece basit testleri gerçekleştirmemişlerdir.

---

81 Turner, 2002, s.6
82 İbid s.6

1.3.6.6. Denetimin Gözetiminde Yaşanan Problemler

Bağımsız denetim mesleğinin gelişmeye başladığı ve dünyaca kabul gördüğü 20.yy başlarından itibaren, mesleğin gözetim ve denetiminin daha çok meslek mensuplarının kendi arasında ve mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde meslek kuruluşları tarafından yapıldığı görülmektedir.[83]

Özellikle, gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde, mesleki kurum ve kuruluşlar yakın zamana kadar bağımsız denetim mesleğinin gerek düzenlenmesi ve bağımsız denetim standartlarının oluşturulması, gerekse de faaliyete yönelik gözetim ve denetim çalışmalarının yürütülmesinde etkili olmuşlardır.[84]

ABD örneğini incelediğimizde, 2002 yılındaki SOA düzenlemeleri öncesinde denetim firmalarının gözetlenmesinde AICPA ve SEC'in faaliyet gösterdiği görülmektedir.

1.3.6.6.1. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü[85] (AICPA) mesleki faaliyetleri düzenleyerek hem müşteri hem de meslek mensupları için fayda sağlamak amacıyla kurulmuştur.

Özel şirketler, federal, eyalet ve yerel yönetimler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe ve denetim alanlarında etik standartları belirleyen kuruluşun, bağımsız denetimin gözetiminde kullandığı üç aracı bulunmaktadır.

- Kamu Gözetim Kurulu[86] (POB)

[83] Abigail Bugbee Brown, Private Firms Working in the Public Interest Is the Financial Statement Audit Broken?, Pardee Rand Graduate School Doctoral Dissertaion, 2007 s. 51
[84] Okur, Mahmut,2007
[85] American Institute of Chartered Public Accountant-AICPA

- Profesyonel Etik Yönetim Komitesi[87] (PEEC)
- Meslektaş Gözüyle İnceleme-Peer Review

1.3.6.6.2. Kamu Gözetim Kurulu (POB)

POB, 1977 yılında AICPA tarafından kurulan SEC Uygulama Birimi[88] (SECPS) programlarını gözetim ve raporlama sorumluluklarıyla kurulmuştur.

SEC'e finansal tablolarını sunma zorunluğu bulunan 17,000 firmanın denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarından oluşturduğu SECPS, üye firmalar için bazı kalite kontrol mekanizmaları kurmuştur. Bu bağlamda, her üye firma, her üç yılda bir meslektaş gözüyle incelemeye tabi olurken, SECPS, denetim başarısızlığı, varsa bir firmanın kalite kontrol sisteminde herhangi bir arıza olup olmadığını belirlemek ile ilgili iddiaların incelemelerini gerçekleştirmiştir.[89]

POB'nin sorumluluğu sadece SECPS üyesi firmaların gözetlenmesiyle kısıtlı olmakla kalmayıp, zamanla Denetim Standartları Kurulu[90] (ASB) ve Bağımsız Standartlar Kurulu'nun[91] (ISB) gözetimi de kendisine devredilmiştir.

Son derece önemli bir işlevi olan söz konusu kuruluşun, kendisinin herhangi bir cezai yaptırım yetkisinin olmaması ve denetim standartlarının gözetimi hususunda da kendisine verilen yetkilerin son derece kısıtlı olması sistemin çok büyük bir açığı olarak göze çarpmaktadır.[92]

---

86 Public Oversight Board-POB
87 Professional Ethics Executive Committee-PEEC
88 SEC Practice Section-SECPS
89 Clive Lennox, Jeffrey Pittman, **Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms,** Journal of Accounting and Economics, April 2009
90 Auditing Standards Board -ASB
91 Independence Standards Board-ISB
92 Turner, 2002

Denetim krizlerinin yaşanmasından hemen önce, 2000 yılı ilkbaharında AICPA, POB'ya fon sağlamayacağını duyurmuş ve krizler neticesinde gözetimle sorumlu olan bu kuruluş çok yoğun bir şekilde eleştirilmiştir. 2002 yılında POB'nin beş üyesi, komitenin işlevsiz olduğununa yönelik suçlamalar ve SEC'in yeni bir komite oluşumunu önermesinin ardından istifa etmiştir.

1.3.6.6.3. Profesyonel Etik Yönetim Komitesi (PEEC)

AICPA'nın denetim sektörünün gözetiminde kullandığı ikinci araç olan PEEC'nin görevi belli aralıklarla toplanarak, AICPA üyesi muhasebeci ve denetçilerin disiplin ihlalleri ile ilgili vakaları incelemek ve standartların belirlenmesinde görev almaktır.

Yaşanan krizler neticesinde yoğun eleştirilere maruz kalan PEEC'nin zayıf hatta tamaman işlevsiz olduğu iddia edilmiştir. Dönemin SEC Muhasebe Başkanı Lynn Turner, "....komitenin kapalı kapılar ardında toplandığını, olaylar karşısında harekete geçmediği ya da harekete geçmesinin çok uzun zaman aldığı ve mahkemeye başvurma hakkı bulunmadığını" söyleyerek, PEEC'nin denetimin gözetiminde yetersiz kaldığını belirtmiştir.[93]

1.3.6.6.4. Meslektaş Gözüyle İnceleme

Üçüncü araç olarak ise AICPA tarafından 1970'li yılların başından itibaren organize edilen, denetimlerin bir başka denetim firması veya meslek örgütü tarafından denetimi (kısaca denetimin denetimi) meslektaş gözüyle inceleme olarak adlandırılan bir mekanizmayı görüyoruz.

---

[93] Turner,2002 s.4

1980'lerden itibaren SEC düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu hale gelen meslektaş gözüyle inceleme sisteminde, denetimin kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu faaliyetlerin bir kısmı AICPA'nın ilgili birimine bağlı olarak çalışan bir inceleme ekibi tarafından yürütülmekte ancak önemli bir kısmı ise bir denetim kuruluşunun bir başka denetim kuruluşu tarafından kalite kontrole tabi tutulması şeklinde gerçekleşmektedir.

Kalite kontrol incelemesi talep eden kuruluş, kendisini denetleyecek diğer kuruluşu yine kendisi belirlemekte, yapılan kalite kontrol incelemesi sonucunda, bağımsız denetim görüşüne benzer bir rapor oluşturularak, aynen bağımsız denetim raporlamasında olduğu gibi şartlı, olumlu veya olumsuz görüşler verilmektedir. Meslektaş gözüyle inceleme çalışmalarında esas inceleme konusu, incelenen kuruluşların iç kalite kontrol sistemleridir. Ayrıca genel bağımsız denetim standartları ile beraber seçilmiş örnek bağımsız denetim çalışmaları nezdinde çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarına uyum da ele alınmaktadır.

2000'li yıllara doğru meslektaş gözüyle inceleme mekanizması işlevsel olmadığı ve bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artırılmasına çok bir katkıda bulunmadığı gerekçe gösterilerek eleştirilere uğramıştır. Gerçekleşen muhasebe ve bağımsız denetim skandallarında[94] meslektaş gözüyle inceleme sisteminin yetersizliği eleştirileri had safhaya çıkarmış ve 2002 yılında yapılan düzenlemeler ile mesleğin kendini denetlemesi çerçevesinde bir hareket olan meslektaş gözüyle inceleme uygulaması ABD sermaye piyasalarındaki etkinliğini büyük ölçüde kaybetmiştir.

[94] Aralık 2001'de Deloitte Touche Tohmatsu tarafından Arthur Andersen'ın Enron firması ile ilgili denetimi ile ilgili olarak gerçekleştirilen meslektaş gözüyle inceleme neticesinde, Deloitte Touche Tohmatsu, Arthur Andersen'ın gerçekleştirdiği denetim ile ilgili olumlu görüşünü içeren raporunu yayınlamıştır. Söz konusu raporun yayınlanmasından çok kısa bir süre sonra ise Arthur Andersen, Enron denetimi ile ilgili dökümanların imha edildiğini kabaul etmiştir.

Meslektaş gözüyle inceleme sistemine getirilen eleştirilerin en başında; söz konusu faaliyetin meslek örgütü tarafından yürütülmüş olmasının, bağımsız bir inceleme/denetim sürecini zaafa uğratacağı noktasından hareket etmektedir.[95]

Buna göre, bağımsız denetim kuruluşu olan üyeler tarafından finanse edilen ve yönetiminin de yine üyeler tarafından yürütüldüğü söz konusu yapı içerisinde gerçekleştirilen çalışmalar, çeşitli çıkar çatışmalarına konu olabilecek ve bağımsızlıktan uzak kalacaktır. Özellikle, meslek kuruluşlarının piyasada hakim bağımsız denetim kuruluşları tarafından domine edildiği ve örgüt yönetiminde bunların etkinliğinin bu defa yapılan kalite kontrol incelemelerinin kalite ve güvenilirliğine etkide bulunacağı ifade edilmektedir.

Bunun yanında, kendini kalite kontrol incelemesine tabi tutmak isteyen kuruluşun, incelemeyi yapacak diğer kuruluşu kendisinin seçmesinin de aynı sektörde faaliyet gösteren kuruluşlar için olumsuz bir husus olduğu ileri sürülmektedir. Bu durumda, eğer kuruluşlar rekabet halinde ise söz konusu rekabet yapılan kalite kontrol incelemesini olumsuz etkileyecek, eğer rekabet halinde değillerse, bu durumda kuruluşların birbirleri için her hal ve karda olumlu raporlar düzenlemesi gibi etik bir sorunla karşılaşılabilecektir.

Bir diğer eleştiri ise, meslektaş gözüyle inceleme sistemindeki raporlamadan kaynaklanmaktadır. Buna göre, olumlu görüş içeren bir kalite kontrol incelemesinde, esasen tespit edilen ancak görüş sayfasında yer almasını gerektirecek kadar önemli veya dikkate değer bulunmayan hususlar mevcut olabilecektir. Halbuki, önemlilik veya dikkate değerlilik hususu denetçi yargısına bırakılmayacak unsurları içerebilir Dolayısıyla, meslektaş gözüyle inceleme sistemindeki raporlama hususu da, söz

[95] Okur, 2007, s.13

konusu çalışmaların genel olarak bağımsız denetim kalitesine olumlu bir katkısı olup olmadığı sorusunu gündeme taşımıştır.[96]

Meslektaş gözüyle inceleme için denetim firmasının ayırdığı sınırlı sayıda eleman sayısı ile ancak bir sistem denetimi yapılabilmesi kamunun beklentisi olan rakamların denetlenmesini karşılamamaktadır. Dolayısıyla, kamunun denetim sürecine olan güvenini artırmak için oluşturulan meslektaş gözüyle inceleme programının anlamsız hatta yanıltıcı sonuçları ortaya çıkmıştır.[97]

1.3.6.6.5. Amerikan Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC)

Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar finans/sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurt içi gelirlerinin üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir.[98]

Bu durum menkul kıymet piyasaları regulatörleri açısından daha kompleks ve daha riskli bir çalışma alanı doğmasına yol açmıştır.

Yaşanan krizler neticesinde halka açık şirketlerin düzenleme ve denetiminden sorumlu olan SEC gözetim görevini layıkiyle yerine getiremediği nedeniyle eleştirilerin hedefi olmuştur.

ABD Baş Saymanlığının, ABD Senatosu'na sunduğu raporda, SEC'in misyonunu yerine getirme kabiliyetinin kısmen SEC'in ağır iş yükü, kısmen de eleman

---

[96] Okur, 2207, s.14

[97] Şaban Uzay, **Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,** WCAE The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, 9-11 November 2006 s.14

[98] Timosenko, 2007 s. 15

yetersizlikleri nedeniyle giderek azaldığı vurgulanmaktadır.[99] Kaynak kısıtları nedeniyle SEC'in düzenleme ve gözetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde önemli gecikmeler yaşanmıştır. Yine kısıtlar nedeniyle SEC uygulamalarında seçici davranmış, yürütüğü soruşturmalarda da ciddi gecikmeler yaşanmıştır.[100]

Ayrıca SEC'in iş yükü fazlalığı daha seyrek ve daha noksan incelemeler ve raporlar hazırlamalarına neden olmuştur. Örneğin 2001 yılında SEC halka açık şirketlerin denetlenmesi yıllık hedefinin ancak %50' sini yerine getirebilmiş ve %15 oranında bir denetim gerçekleştirebilmiştir.[101]

[99] David M. Walker, Comptroller General Of the United States, **Protecting The Public Interest: Selected Governance, Regulatory Oversight, Auditing, Accounting, And Financial Reporting Issues**, Report to Committee on Banking, Housing and Urban Affairs, U.S. Senate, March 5, 2002, s. 25

[100] İbid, s. 26

[101] İbid, s. 26

2. BÖLÜM

KAMU GÖZETİM SİSTEMLERİ

Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları neticesinde, yatırımcıların ve kamunun, sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlamaya ve ayrıca bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine yönelik güvenlerinde ciddi bir azalma söz konusu olmuştur.

Kamunun, denetçilerden beklentileri (muhasebe standartları çerçevesinde kamunun korunup, korunmadığının sorgulanması) ile denetçilerin kamuya verdikleri hizmet arasında derin bir beklentiler uçurumu oluşmuştur.[102] Bu uçurumun giderilebilmesi ve kamuoyunun denetime duyduğu güvenin tekrar sağlanabilmesi amacıyla başta ABD olmak üzere finans ve sermaye piyasasına sahip hemen her ülkede yasal zemine oturtulmuş veya meslek mensuplarınca genel kabul görmüş standartlar ile bağımsız denetim sisteminin genel işleyişine ilişkin düzenlemeler ve bir takım gözetim ve denetim mekanizmaları oluşturulma çalışmalarına başlanmıştır.

Bu çalışmaların içerisinde en göze çarpan husus ise, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesine yönelik inceleme çalışmalarını yürüten özerk veya bağımsız organizasyonlar oluşturulmasıdır. Söz konusu organizasyonlar, ya çeşitli yetkilerle donatılarak bağımsız denetim sisteminin, standartların belirlenmesi, kuruluşların yetkilendirilmesi gibi genel gözetime ilişkin bir takım faaliyetlerinin yanında yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin ve güvenilirliğinin tespitine yönelik inceleme/denetim çalışmaları yapmakta ya da sadece inceleme ve denetim çalışmalarına odaklanmaktadır.[103]

---

[102] Robert Ward, **Ramsays proposals are good for Australia**, The Australian Financial Review, October 31,2001

[103] Okur, 2007, s.3

2.1. ABD'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Krizlerin ilk ve en yoğun yaşandığı ülke olan ABD'de 2001 yılında bağımsız denetimin düzenlemesiyle ilgili çalışmalara başlamış ve 2002 yılında ABD Senatosu kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden tesis etmek amacıyla Sarbanes-Oxley Yasasını[104] (SOA) çıkarmıştır.[105]

2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOA)

SOA yürürlüğe girmesiyle birlikte, 1929 Büyük Buhranından sonra sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında en kapsamlı ve köklü düzenlemeler getirilerek, ABD'deki bağımsız denetim sistemini derinden etkileyecek yeniliklerin yapılması gündeme gelmiştir.[106] Yeni bir açıklama sorumluluğu rejiminin çerçevesini kurduğu düşünülen SOA, hem şirketlerin sorumluluğu hem de mesleki düzeydeki kamusal sorumluluk açısından önemli dönüşümler yaratmıştır.[107]

SOA, SEC'de kayıtlı halka açık firmalarla (ihraççı), onları denetleyen firmaları (CPA-denetçi-ruhsatlı kamu muhasebecileri)[108] ve çalışanlarını, denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır.

SOA'da, sermaye oluşum sürecinde kilit konumdaki oyuncuların çoğunu etkileyen hükümler yer almaktadır.

---

[104] Sarbanes Oxley Act-SOA

[105] Tamer Aksoy, **Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler**, ASMMMO Görüş Dergisi, Mart-Nisan 2006 s.1

[106] Mahmut Okur, **Bağımsız Denetimin Denetimi,** Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etütü, Kasım 2007, s.15

[107] Özgür Özmen Uysal, **Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu' nun (SEC) Düzenlenmeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2004, s 21

[108] CPA; dilimize ruhsatlı kamu muhasebecisi olarak çevrilmektedir. Ancak çalışmamızda ülkemizdeki yasal düzenlemelerle uyum açısından denetçi olarak adlandırılacaktır.

SOA, bağımsız denetçiler için, yeni bir özel gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesi tanımlamıştır.Şirket yönetimi için, çıkar çatışmalarına karşı arttırılmış koruma kapsamı, belirli başvuruların açık onaylamaları, finansal raporlama üzerindeki dahili kontroller hakkında raporlama ve gözden geçirilmiş bildirim şartları getirmiştir. Şirket denetim komitelerine ise, bağımsız denetim sürecinin izlenmesine ait doğrudan sorumluluk, tüm denetim ve denetim dışı hizmetlerin önceden onaylanması, bağımsızlık ve finansal uzmanlıkla ilgili değiştirilmiş kurallar, kurumsal raporlama ve denetim bulgularıyla ilgili isimsiz şikayetlerin izlenmesi, alınması ve büyük bir olasılıkla çözümlenmesi dahil olmak üzere kurumsal raporlama çerçevesinde sürekli genişleyen rolün sürdürülmesini içeren sorumluluklar getirmektedir.[109]

2.1.1.1. Sarbanes Oxley Yasasının Ana Başlıkları

Kamunun aydınlatılmasını, şirket ve denetçilerin sorumluluklarının arttırılmasını hedefleyen reform niteliğindeki SOA on bir ana başlık'tan oluşmaktadır. Bunlar;

1. PCAOB'nin oluşturulması
2. denetçi bağımsızlığı
3. kurumsal sorumluluk
4. kapsamı genişletilmiş mali bildirimler
5. analist çıkarlarının çatışması
6. komisyonun kaynakları ve yetkileri
7. çalışmalar ve raporlar
8. kurumsal ve kriminal suistimal sorumluluğu

[109] Süer, s.6

9. büro elemanlarının suç ve cezalarının arttırılması

10. kurumsal vergi beyanı

11. kurumsal suistimal ve sorumluluğu'dur.

Çalışmamızın dayanağını oluşturan PCAOB'nin tesisi ve işlevleri SOA'nın birinci ana başlığı altında yer almaktadır.

SOA ile önceki bölümde bahsedilen POB'nin yerini alacak PCAOB'un kuruluşu, görev ve yetkileri belirlenmiştir.[110]

SOA'nın denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili maddelerinde, esas itibariyle denetçilerin verecekleri hizmetlerin kapsamı ve denetçi ortağı rotasyonu konularının üzerinde durulmuş ve çok çeşitli kıstlamalar getirilmiştir.

Bağımsız denetim firması tarafından, halka açık şirketlere, bağımsız denetim hizmeti verilirken aynı anda aynı müşteriye çeşitli hizmetlerin verilmesi yasaklanmış, diğer hizmetlerin verilmesi ise şirket denetim komitesinin önceden onaylamış olması şartıyla izne tabi tutulmuştur.

Ayrıca, bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim faaliyetini yürüten, koordine eden ve bu faaliyetin gözetimini yapan sorumlu ortak baş denetçilerinin geçmiş beş yıl boyunca denetim hizmeti verdikleri halka açık firmalara, denetim hizmeti veremeyecekleri ve aynı denetim firması ile çalışılsa bile sorumlu ortak baş denetçilerinin rotasyonunun gerektiği söylenmiştir.

SOA'nın temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde ilkeli hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları ciddi bir şekilde cezalandırmak yer almaktadır.[111]

---

[110] SEC, **The Sarbanes-Oxley Act of 2002** , md.101-109

[111] Hilmi Kırlıoğlu, Nermin Akyel, **Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2004 s.29

Şirketin genel müdür, mali işler müdürü ve eşiti pozisyonlarına, bağımsız denetime başlanmasından bir yıldan kısa süre önce bağımsız denetim firmasından eleman alınması durumunda, bu firmanın şirketin bağımsız denetimini yapması yasaklanmıştır. Bu maddenin amacı soğuma süreci uygulamasıyla bağımsız denetçi ve müşteri arasındaki çıkar çatışmaları önlenmektir. Günümüzde bağımsız denetim şirketi çalışanlarının müşteri firmada işe başlaması oldukça sık görülen fakat bağımsızlığı zedeleyebilecek durumdur.

SOA, halka açık şirketlerin yönetiminin sorumluluklarını çok ciddi oranda arttırmıştır. Örneğin CEO ve CFO'ların finansal tabloları onaylama yükümlülüğü getirilmiş, iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme sorumlulukları getirilmiştir.

SOA ile halka açık şirketlerde, denetim komitesi kurulması karara bağlanmıştır. Söz konusu komite, yönetim kurulunun bir alt komitesi olacak ve bağımsız denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve çalışmasının gözetiminden, bağımsız denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacaktır.

Bütünü ile bakıldığında kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların arttırılması dışındaki bölümlerde ağırlıklı olarak çeşitli cezai hükümlere yer vermektedir. Yasa, ortaya çıkan ve piyasaları derinden etkileyen global skandallar sonrasında suçluları ağır bir şekilde cezalandırmayı, böylelikle caydırıcı olmayı hedeflemiştir.[112]

[112] Aksoy, 2006, s.7

2.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

PCAOB'nin oluşturulması, kamu muhasebeciliği mesleğini etkileyen en temel değişikliklerden biri olarak kabul edilmektedir. SOA'ın bu düzenlemesine kadar, AICPA, denetimin gözetimi, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve disiplin önlemlerinin alınması konularında yetkiliyken[113] PCAOB'nin oluşumunun ardından AICPA'nın denetim standartlarını belirleme ve gözetim alanındaki pek çok konudaki yetkileri PCAOB'ye devredilmiştir.[114]

SOA, PCAOB'nin nasıl ve ne şekilde oluşturulacağı, sorumlulukları, bağımsız denetçilerle ilgili incelemeleri ve hazırlayacağı raporlar, disiplin ve denetim standartlarının oluşumuna ilişkin görevleri açıklamıştır.

SEC gözetiminde kar amacı gütmeyen bağımsız bir kurul olarak oluşturulan PCAOB, ABD hükümetinin bir kurulu değildir, Kurul üyeleri ve çalışanları bu görevlerinden dolayı memur statüsüne girmemektedir.[115] PCAOB'nin genel amacı, bağımsız denetim raporlarının ve işletmelerle ilgili doğru ve aydınlatıcı bilgilerin hazırlanmasında kamu çıkarını gözetmek; özel amacı ise yatırımcıları korumak amacıyla bağımsız denetçileri gözetlemektedir.[116]

---

[113] Denetim sektörü bir asırdan fazla bir zamandır, mesleki düzeyde (meslek örgütleri tarafından) düzenlenmiştir.Yaşanan krizler neticesinde görüldü ki liberal bir yaklaşıma dayana bu yapılanma, meslek mensuplarının neden olduğu skandalları önlemede yetersiz kalmıştır.

[114] SOA, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board, FASB) muhasebe standartları oluşturma rolünü değiştirmemekte, fakat söz konusu rolünü daha iyi yapabilmesi için, kamusal finansman sağlanmasını gerektirerek, kurulun finansal düzeyde bağımsızlığını sağlamaktadır. Uysal, 2004, s.22

[115] Bayazıtlı, İbiş, 2006 s. 58

[116] Halihazırda Amerikan Yüksek Mahkemesinde (Supreme Court), bir denetim firması tarafından PCAOB'nın kuruluşunun Amerikan Anayasasına aykırılığı gerekçe gösterilerek açılan bir dava devam etmektedir.Davanın Haziran 2010'da karara bağlanması beklenmektedir. http://supremecourtus.gov/oral_arguments/argument_transcripts/08-861.pdf

2.1.1.2.1. Gözetimin Hiyerarşik Yapısı

PCAOB'nin yetkileri ve karar alma otoritesi, SEC'in denetimine tabi tutulmuştur. SEC, ABD'de finansal raporlamanın gözetiminden esas sorumlu olarak yerini korurken; PCAOB, halka açık şirketler ve SEC arasında bir köprü olarak görev almıştır.[117]

SOA, SEC'e PCAOB üzerinde gözetim yetkisi, PCAOB elemanlarını işe alma ve işten çıkarma, PCAOB bütçesi ve denetim standartları ile PCAOB'nin oluşturduğu diğer kuralları onaylama yetkisi vermektedir.

Ayrıca, PCAOB tarafından kayıtlı denetim firmalarına verilen disiplin cezaları ve denetim raporlarına karşı itirazlar da yine SEC tarafından incelenmektedir.[118] PCAOB, SEC'e faaliyetleri ile ilgili yıllık rapor sunmak zorundadır, ayrıca SEC eğer kamunun yararına görürse PCAOB'nin ya da üyelerinin yetkilerini daraltabilir ya da elinden alabilir.

2.1.1.2.2. PCAOB'nin Oluşumu

ABD Hazine Bakanı ve ABD Merkez Bankası Başkanının da onayının alınmasının ardından SEC tarafından belirlenen kamu çıkarlarını koruyacağına inanılan, sermaye piyasası yasalarına ve muhasebecilerin ilgili yasalar ve kamuyu bilgilendirme adına hangi tür bilgileri sunmaları gerektiği konusuna hakim[119] beş kişi PCAOB üyeliğine atanmıştır.[120] SOA'ya göre PCAOB üyelerinden üçünün herhangi dönemde bağımsız denetçi olarak çalışmamış olmaları gerekmektedir. Bu durum özellikle tarafsız bir biçimde halkın çıkarlarının korunmasını sağlanması ve PCAOB'nin tarafsız bir gözetmen olabilmesi açısından önemlidir. Geçmişte denetçi olarak çalışmış olan bir üyenin Kurul Başkanı olabilmesi için görevlendirilmeden

[117] Tom Olach, Assistant Professor Minnesota University, **The PCAOB 101, Internal Auditor**, June 2008 s. 52
[118] Uzay, 2006, s. 7
[119] Bayazıtlı, İbiş, 2006, s.59
[120] SOA, Madde 101

önce en az beş yıl mesleğini icra etmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca PCAOB üyeleri; tam gün esasına göre hizmet verecekler ve başka bir kişi tarafından mesleki veya iş bağlantısı gibi nedenlerle istihdam edilemeyeceklerdir. Üyelerin herhangi bir muhasebe firmasından kar payı ya da eğer varsa emekli maaşları dışında herhangi bir ödemeyi kabul etmeleri yasaklanmıştır. Üyelerin PCAOB'deki hizmet süresi beş yıl ile sınırlanmıştır.

2.1.1.2.3. PCAOB'nin Görevleri

PCAOB'nin, SOA'da tanımlı pek çok görevi bulunmaktadır.[121] Bunlardan başlıcaları;

- halka açık şirketlerin bağımsız denetçilerini yetkilendirmek/ kaydetmek,
- denetçilerin gözetimini yapmak ve disiplini gerçekleştirmek,
- halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, iş ahlakı, bağımsızlık ve diğer ilgili standartları oluşturmak,
- kamu çıkarını ve yatırımcıyı korumak amacıyla denetim hizmetinin kalitesini arttırmaya yönelik mesleki standartların belirlenmesi,
- SEC kanununa uygun davranılmasını sağlamak,
- PCAOB'un bütçesinin hazırlanmak ve faaliyetleri ile personelini idare etmek

olarak belirlenmiştir.

2.1.1.2.3.1. Halka Açık Şirketlerin Denetçilerini Yetkilendirmek/ Kaydetmek

SOA'ya göre halka açık şirketlerde bağımsız denetim yapan bağımsız denetim firmalarının PCAOB'ye kaydı zorunludur.[122]

[121] SOA, Madde 101

Buna göre PCAOB'nin halka açık olmayan özel şirketlerin bağımsız denetimi ile ilgili bir gözetim sorumluluğu bulunmamaktadır.[123]

Bağımsız denetim firmaları, PCAOB'ye kayıtları sırasında kendileri ile ilgili detaylı bilgileri sunmak, gerektiğinde revize etmek, ve Kurul'un belirlediği içerikle yıllık raporlarını iletmekle yükümlüdürler.[124]

Bağımsız denetim firmaları, PCAOB'ye kayıt başvuruları sırasında aşağıdaki bilgileri sunmak zorundadır;[125]

- denetimini gerçekleştirdiği müşterilerin isimleri, her bir müşteri firmadan denetim hizmeti ve denetim dışı hizmetler için alınan ücretler,
- denetim firmalarının son yıla ait finansal bilgileri,
- muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin kalite kontrol politikasını gösteren tablo,
- denetim firmasında çalışan denetim elemanlarının listesi ve ruhsat numaraları,
- denetim firmasına ya da firmaya bağlı herhangi bir kişiye karşı açılmış dava veya disiplin işlemi ile ilgili bilgiler,

---

[122] 1934 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu' nun SOA ile değiştirilen 17(e) bölümüne göre 1 Ocak 2009 tarihinde itibaren halka açık olmayan sermaye piyasası aracı kurumları finansal tablolarını PCAOB' ye kayıtlı bağımsız denetçilere denetletmek zorundadırlar. (SEC Release No.34-54920): Ancak bu konuda ortaya bir kavram kargaşası çıkmıştır, çünkü PCAOB kuruluş kanunu gereği sadece halka açık firmaların denetimlerinin gözetiminden sorumludur.PCAOB tarafından yapılan yazılı açıklamada halka açık olmayan aracı kurumların bağımsız denetim raporlarının diğer özel şirketlerin raporlarında olduğu gibi PCAOB gözetimi altında olmadığı belirtilmiştir.(Board Statement on the PCAOB Registration Process for Auditors of Non-Public Broker-Dealers)
http://www. pcaobus.org

[123] SOA, Madde 102

[124] Olach 2008, s.52

[125] SOA, Madde 103

SOA, PCAOB'ye her bir başvuru için kırkbeş günlük inceleme süresi vermekte, gerekirse bu süre uzatılabilmektedir. Her bir başvuru, PCAOB'nin temel amacı ve sorumlulukları çerçevesinde incelenmektedir. Başvurusu reddedilen denetim firması, SEC'e itiraz edebilmektedir.[126]

Kaydedilen bağımsız denetim firmalarının kurallara uymaları, PCAOB'nin denetim ve soruştumalarında PCAOB'ye yardımcı olmaları gerekmektedir, aksi takdirde kayıtları silinip, halka açık şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkilerini kaybedeceklerdir. PCAOB kaydından ayrılma için de bir prosedürü oluşturulmuştur. Buna göre; otomatik olarak kayıttan çıkma yerine, Kurul'un bu çekilme isteğini değerlemesi gerekmektedir. Kurul isterse, çekilme isteğini on sekiz aya kadar erteleyebilmekte ve bu sürede gerekli denetim, araştırma ve disiplin prosedürlerini uygulamaktadır.

Burada ülkemiz bağımsız denetçilerini de ilgilendiren önemli bir husus PCAOB'nin yasal sorumluluklarının, ABD dışında olup SEC'e kayıtlı olan halka açık şirketlere bağımsız denetim hizmeti veren yurtdışı bağımsız denetim firmalarını da kapsayacak şekilde tanımlanmasıdır. 2010 yılı Ocak ayı itibariyle onbeş Türk bağımsız denetim firması PCAOB'ye kayıt olmuştur.[127]

---

[126] Uzay, 2006, s.9

[127] 2010 Ocak ayı itibariyle Kurula kaydedilmiş Türk denetim firmaları şu şekildedir:
Akış Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Basaran Nas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş
Baylan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Can Uluslararasi Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.
Cevdet Suner Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik As
Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Detay Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Guney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Irfan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Sirketi
Itimat Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Mercek Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Turkmen Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Ulusal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
http://www.pcoabus.org

PCAOB, halka açık şirketler ile ilgili olarak bir denetim raporu hazırlayan yabancı bir bağımsız denetim firmasının; SOA'ya, PCAOB'nin ve SEC'in kurallarına, ABD'de kurulmuş ve buranın kanunlarına göre faaliyet gösteren herhangi bir bağımsız denetim firması ile aynı şekilde ve aynı derecede tabi olmasını öngörmektedir. PCAOB, yabancı bir bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim raporu hazırlamasına izin vermeyebilir. Ayrıca SOA'ya göre kayıtlı bir bağımsız denetim firması, yabancı bir bağımsız denetim firmasının görüşlerine dayanarak işlem yaparsa, PCAOB ve SEC'in talebi halinde yabancı bağımsız denetim firmasının çalışma kağıtlarını sağlamaya razı olmuş kabul edilir.[128]

2.1.1.2.3.2. Denetim, Kalite Kontrol, İş Ahlakı, Bağımsızlık ve Diğer İlgili Standartları Oluşturmak

SOA, denetim ile ilgili standartların oluşturulması ya da revize edilmesi görevini PCAOB'ye devretmiştir.[129] PCAOB'nin, görevini AICPA ve diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirligi içinde yürütmesi gerekmekte, söz konusu örgütler tarafından yayımlanan standartları kabul veya reddetme, değiştirme veya yürürlükten kaldırma yetkisine sahip bulunmaktadır.[130]

PCAOB, standart oluşturma sürecinde SOA'nın vermiş olduğu yetki ile mevcut standartların gözden geçirilmesi, yeni veya düzeltilmiş standartların oluşturulması ve teklif edilen standartların değerlendirilmesinde kendisine yardımcı olacak danışma grubu oluşturmak için adayları davet etmiştir. Akademisyen, denetçi,

---

[128] Levent Özkul, **ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de yürürlüğe giren 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu' nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi,** Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın 166, Ekim 2002, s.26

[129] SOA, Madde 103

[130] Ayça Atabek, **Peer Review (Denetimin Denetimi)ve Türkiye Uygulaması**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007,s.12

yatırımcı, mali tablo analizcisi gibi çeşitli konularda uzman olan yüz yetmiş adayın çoğu aldıkları teklifi kabul etmiş ve PCAOB'de çalışmaya başlamışlardır.[131]

PCAOB, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun[132] (IAASB) getirdiği ve AB'nin uyma kararı aldığı Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına[133] (ISA) ilişkin gelişmeleri de yakından izlemekte ve yüksek kalitede uluslararası mesleki standartların geliştirilmesini desteklemektedir.[134]

PCAOB, 17 Aralık 2003 tarihinde, Bir Numaralı Denetim Standardı'nı yayınlamıştır[135]. Bu standarda göre artık, halka açık bir şirketin, bağımsız denetim firması hazırlayacağı bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetimin "PCAOB standartlarına uygun olarak yürütüldüğünü" belirtecektir.

Söz konusu ifade, daha önce kullanılan, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları[136] (GAAS) veya US GAAP ve "AICPA tarafından oluşturulmuş standartlar" ifadelerinin yerini almıştır.[137]

PCAOB'nin denetim kalite kontrol ve bağımsızlıkla ilgili standart ve kuralların belirlenmesine yönelik faaliyetleri, AICPA veya danışman grubu tarafından önerilen standartların kabulü, düzeltilmesi, değiştirilmesi gibi işlemleri içerir. Bu standartlar, kayıtlı bağımsız denetim firmaları tarafından bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ve sunulmasında kullanılmak üzere oluşturulur.

Kayıtlı bağımsız denetim firmaları;[138]

---

131 Uzay, 2006 s.9
132 International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB
133 International Standards on Auditing-ISA
134 İbid, s.9
135 Auditing Standard No.1- References to PCAOB Standards
136 Generally Accepted Auditing Standarts-GAAS
137 Uzay, 2006 s.9

- yedi yıldan az olmayan bir döneme ait bağımsız denetim raporu ile ilgili çalışma kağıtlarını ve diğer finansal bilgileri, ayrıca raporda ulaşılan sonucu destekleyecek yeterli detayı hazırlamak,
- söz konusu bağımsız denetim raporunun uygunluğu hususunda ikinci bir ortak denetçi görüşü temin etmek veya ikinci ortakla aynı görüşe ulaşmış olmak veya PCAOB tarafından belirlenen kalifiye bir kişi tarafından ulaşılan sonuçla aynı görüşte olmaları gerekmektedir.
- her bağımsız denetim raporunda, denetçinin, müşteri firmanın iç kontrol yapısını ve süreçlerini kontrol etme amaçlarını ve bağımsız denetçinin bu kontrolden ulaştığı bulguları açıklaması gerekmektedir.
- ayrıca müşteri firmanın iç kontrol süreçlerinin;
  - varlık hareketlerini ve işlemleri doğru ve açık bir biçimde yansıtan kayıtların korunmasını içerip içermediği,
  - kayıtların; finansal tabloların GAAP'a uygun hazırlanmasını sağlayacak şekilde tutulmuş olduğuna ve fatura düzenleme ile harcama yapma faaliyetlerinin sadece yönetim tarafından yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapıldığına ilişkin garantiyi sağlayıp sağlamadığını,
  - iç kontrollerde saptanan materyal zayıflıkları ve uygunsuzluğu

ifade etmelidir.

2.1.1.2.3.3. Kayıtlı Bağımsız Denetim Firmalarının Denetimi

PCAOB'nin gerçekleştirdiği denetimler; kayıtlı denetim firmalarının mesleki uygulama standartlarına uyumu, denetimi ne ölçüde gerçekleştirdikleri ve uymaları

[138] Mehmet Özbirecikli, **Amerika Birleşik Devletleri 107. Kongresinde Kabul edilen Yeni Muhasebe Kanunu, I**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17. Ocak 2003 s. 100

gereken kanunlara ve kurallara ne ölçüde uydukları, denetçilerin nelere ihtiyaç duydukları ve denetimi nasıl daha iyi yapabileceklerine ilişkin önerileri kapsamaktadır.[139]

Düzenli olarak bağımsız denetim raporu düzenlediği müşteri sayısı dönem bazında yüzden fazla olan muhasebe firmaları her dönem, yüz ve yüzden az olan kayıtlı muhasebe firmaları da en az üç yılda bir denetlenir.[140]

PCAOB, SOA'ya uyulması, kamu çıkarlarının ve yatırımcıların korunması amaçları ile uyumlu bulursa, farklı denetim programları da düzenleyebilir. Kayıtlı bağımsız denetim firmaları, düzenli olarak denetime tabi iken, PCAOB kendi insiyatifi doğrultusunda haberli ya da habersiz farklı denetimler de düzenleyebilir.

Denetimler sırasında PCAOB, firmanın iş kalitesini, politikalarını ve prosedürlerini sorgular.

PCOAB kurallarına göre bağımsız denetim firmaları, kendilerinden talep edilen doküman ve kanıtları, PCAOB görevlilerine teslim etmek zorundadır.

PCAOB'nin denetim yetkileri ayrıca PCAOB'ye kayıtlı firmaların kalite kontrol sistemlerinin incelenmesini de kapsar. PCAOB denetimleri sırasında kayıtlı firmanın kalite kontrol sisteminde bir sorun görüp raporlaması durumunda söz konusu firma rapor tarihini takip eden on iki ay içerisinde sorunu düzeltmekle yükümlüdür, aksi takdirde sorun PCAOB, tarafından halka duyurulacaktır.

2.1.1.2.3.4. Disiplin İşlemleri

PCAOB, SOA'nın herhangi bir hükmünü, PCAOB'nin kurallarını, denetim raporunun hazırlanması ve sunulması ile ilgili SEC kanun ve kurallarını ihlal eden

[139] SOA, Madde104
[140] Özbirecikli, 2003. s.100

kayıtlı denetim firmasının ya da kayıtlı denetim firmasına bağlı olarak çalışan kişilerin uygulamalarına yönelik incelemeyi yürütebilir.[141]

PCAOB'nin gelecekte gerçekleştireceği gözetimlerin güvenilirliğini ve kalitesini yükseltmek ve suçun tekrarını önlemek amacıyla denetim firmalarına ve denetçilere disiplin cezası verme yetkisi vardır.[142]

PCAOB'nin gerekli ve uygun olduğuna karar vermesi durumunda;[143]

- kayıtlı bağımsız denetim firmasından veya bu firmalara bağlı olarak çalışan kişiden, inceleme için önemli bulduğu materyalleri beyan etmesini isteyebilir,
- kayıtlı bağımsız denetim firması veya kayıtlı bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışan kişinin sahipliğinde bulunan bilgi, belge ve denetim çalışma kağıtları istenebilir ve bu bilgi, belge ve denetim çalışma kağıtlarının doğrulanması için inceleme kapsamında defter ve kayıtlar incelenebilir,
- kayıtlı bağımsız denetim firmasının her hangi bir müşterisinin sahipliğinde bulunan belge ve kanıtlar, inceleme ile ilgili olarak istenebilir.

2.1.1.2.3.4.1. İncelemede İşbirliğinden Kaçınma

Kayıtlı bağımsız denetim firmasının, inceleme çalışması ile ilgili olarak beyanda bulunmayı, belge vermeyi reddetmesi durumunda PCAOB; o firmanın faaliyetini geçici olarak durdurabilir veya feshedebilir. Kayıtlı denetim firmasına

[141] Ibid, s. 100
[142] Uzay, 2006, s.10
[143] Özbirecikli,2003, s.100

bağlı olarak çalışan kişinin incelemede işbirliğinden kaçınması durumunda; o kişinin faaliyetini geçici olarak durdurabilir veya kayıtlı muhasebe firmasından kişiyle olan ilişkisine son vermesi istenebilir. PCAOB'nin uygun bulması durumunda, firma veya kişi için daha hafif yaptırımlar uygulanabilir.[144]

2.1.1.2.3.4.2. Disiplin İşlemleri

PCAOB, kayıtlı bağımsız denetim firması veya kayıtlı bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışan kişi hakkında disiplin işlemi yapılıp yapılmayacağına karar verebilir.

Böyle bir aşamaya gelindiğinde, PCAOB belirli bir konuda firma veya kişiyi itham eder. Bu ithamla ilgili olarak firma veya kişiye tebligat yapılır ve kendini savunma fırsatı sağlanır. İşlemlerle ilgili gerekli kayıtlar tutulur.

Tarafların rızası olmadıkça ya da gerekçeleriyle açıklanarak Kurul'un aksini istememesi durumunda duruşma kamuya açık olmayacaktır.

Verilen ceza kararı şu açıklamalarla desteklenecektir;

- kayıtlı muhasebe firması veya kayıtlı muhasebe firmasına bağlı olarak çalışan kişinin her bir fiili, uygulaması veya kural ihlali
- ihlal edildiği saptanan mesleki standart, SEC Kanunu veya SOA hükmü
- verilen ceza

2.1.1.2.3.4.3. Uygulanacak Yaptırımlar

Kanun ve standartların ihlali durumunda aşağıdaki müeyyidelerin uygulanmasına karar verebilir;

[144] İbid, s.101

- geçici olarak faaliyet durdurma veya kaydın süresiz olarak feshi,
- kayıtlı bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışan kişinin geçici veya süresiz olarak faaliyetini durdurma veya kayıtlı bağımsız denetim firmasından ihracı,
- kayıtlı bağımsız denetim firması veya kayıtlı bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışan kişinin faaliyetlerinin fonksiyonlarının, aktivitelerinin (gerekli mesleki eğitim ya da kurslar dışında) sınırlandırılması
- her bir kanun veya kural ihlali için; a) Gerçek kişiye yüz bin ABD Doları'ndan, diğer kişilere iki milyon ABD Doları'ndan fazla olmamak üzere b) uygulanabilir kanun, yönetmelik veya mesleki standartları bilinçli olarak ihlal eden gerçek kişiye yedi yüz elli bin ABD Doları'ndan, diğer kişilere on beş milyon ABD Doları'ndan fazla olmamak üzere para cezası uygulanır.
- kınama cezası
- gerekli ek mesleki eğitim ve kurs
- kurallara uygun olarak belirlenecek başka bir yaptırım

2.1.1.2.3.4.4. Risk Değerlendirme Faaliyetleri

Risk değerlemesini daha düzenli yapmak amacıyla, Temmuz 2004'de PCAOB bünyesinde ayrı bir birim olarak, Finansal Analiz ve Risk Değerlendirme Ofisi[145] (OFARA) kurulmuştur.

Bu ekip, kamuya açıklanan finansal tabloları, birleşme ve devralma raporlarını, denetçi değişikliklerini, açıklanan düzeltilmiş bilgileri inceleyerek ve

[145] Office of Financial Analysis and Risk Assesment – OFARA

PCAOB'nin denetim sonuçları ile birleştirerek risk değerlemesi yapmakta nihayetinde PCAOB'ye raporlamaktadır. Finansal Analiz ve Risk Değerlendirme Ofisi'nde finansal raporlardaki olağandışı hususlar ve trendleri tanımlayacak, finansal rapor risklerini değerleyecek olan denetçiler, analistler ve ekonomistler görev yapmaktadır.[146]

2.1.1.2.3.5. PCAOB'nin İç Gözetimi

PCAOB bünyesinde, faaliyetlerde etkinliği, hesap verebilirliği sağlamak ve kalite güvence için bir iç gözetim sistemi oluşturmak amacıyla İç Gözetim ve Performans Güvence Ofisi[147] (IOPA) kurulmuştur. IOPA'nın görevi, PCAOB'nin program ve faaliyetlerinin doğruluğu, etkinliği ve verimliliğinin sağlanmasına yardımcı olacak iç incelemeleri ve araştırmaları yürütmektir.[148]

İç Gözetim ve Performans Güvence Ofisi, PCAOB personeli hakkında ihbarlar olursa, bunları soruşturmaya da yetkilidir. Talep olması halinde İç Gözetim ve Performans Güvence Ofisi, hazırlamış olduğu raporları ve kayıtlarını SEC'e ulaştırır. İç Gözetim ve Performans Güvence Ofisi'nin performans incelemelerine ilişkin özet raporları ise SEC'e gönderildiği gibi PCAOB web sitesinde de açıklanır.

2.1.1.2.3.6. Fon Kaynakları

PCAOB, her yıl bir sonraki yılın bütçesini oluşturup, SEC'in onayına sunmakla yükümlüdür. PCAOB'nin faaliyetleri, halka açık şirketlerin ödeyeceği yıllık kayıt ücretleri[149] ve kayıtlı denetim firmalarının ödeyeceği bir sefere mahsus kayıt ücretinden karşılanmaktadır. Yıllık ücretler, halka açık şirketlerin büyüklükleri ile orantılı bir şekilde hesaplanmaktadır.

---

[146] Uzay, 2006 s.11
[147] International Oversight and Performance Assurance – IOPA
[148] Uzay, 2006 s. 11
[149] Accounting support fee

2008 yılında[150] ödenen yıllık ücretlerin %52'si bin ABD Doları ve altındadır, on beş büyük halka açık şirket ise bir milyon ABD Doları ile üç milyon ABD Doları arasında değişen yıllık ücretler ödemişlerdir.[151]

2.1.1.2.3.7. Uluslararası İlişkiler

PCAOB'nin ilk açıldığı yıl %43 olan kayıtlı yurtdışı denetim firmalarının toplam içindeki yüzdesi 2008 yılı sonu %48'e ulaşmıştır, yani PCAOB'nin denetimlerinin yarısına yakınını diğer ülkelerin denetim otoriteleri tarafından koyulan düzenlemelerle hareket eden denetim firmalarından oluşmaktadır.

PCAOB, faaliyete başladığı ilk aylardan itibaren ABD dışındaki denetim firmalarının gözetimiyle ilgili kurumlarla yapıcı bir diyalog başlatmıştır. Amaç gerçeği yansıtmayan finansal raporlardan yatırımcıları korumak, denetim kalitesini geliştirmek, denetim firmalarının gözetimini etkin şekilde sağlamak ve denetim mesleğinin itibarını arttırmak yani denetim mesleğine karşı zedelenen kamu güvenini onarmaya yardımcı olmaktır.

Söz konusu diyalog arayışlarında sermaye piyasalarının küreselleşmesinin de etkisi büyüktür. PCAOB, ABD'deki yatırımcıların korunması için, bütün piyasalarda yatırımcıları korumaya yönelik küresel çabalara katkıda bulunmanın önemine inanmaktadır. Bu nedenle Kurul, denetçi gözetim sistemi ile ilgili ulusal veya uluslararası nitelikli çalışmaları sürekli olarak izlemekte ve desteklemektedir. Örneğin, 2004 yılı içerisinde PCAOB başkanı AB ülkeleri gözetim birimleri başkanları ile bir toplantı gerçekleştirmiştir. Ayrıca Kurul personeli, Avustralya, Kanada, Çin, Fransa, Almanya, İrlanda, İsrail, Japonya, Kore, Hollanda, Norveç, İsviçre, Tayvan ve İngiltere'nin yetkili düzenleyici kurumları ile temasa geçmiştir.

[150] 2009 yılı faaliyet raporu henüz yayınlanmamıştır.
[151] 2008 yılı PCAOB faaliyet raporu

PCAOB denetim modelinde, ABD'deki denetim firmaları ile ABD dışındakilerin denetiminde bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, ABD dışındaki denetim firmalarının bulundukları ülkelerin düzenleyici kurumunun çalışmalarına güven duyulabileceği belirtilmektedir. PCAOB'nin başka bir ülkenin gözetim sistemine duyacağı güvenin derecesi; gözetim sisteminin bağımsızlığı ve katılığı, ilgili kurum, denetim programları gibi hususlara bağlıdır. Bu nedenle, Kurul, ABD dışındaki yetkili otoritelerin etkin ve bağımsız bir gözetim sistemi oluşturmasını istemekte ve desteklemektedir.

PCAOB ayrıca, ABD dışındaki ülkelerin düzenleyici kuruluşlarının ve meslek örgütlerinin yüksek nitelikli denetim standartları oluşturmalarını da teşvik etmektedir. Böylece dünya genelinde standartların geliştirilmesi ve uygulanmasıyla bağımsız denetimin kalitesi daha çok artacak ve daha güvenilir finansal raporlama gerçekleşecektir. Bu anlayış doğrultusunda PCAOB, uluslararası standart düzenleyen kuruluşların standartlarından yararlanmakta ayrıca kendisi de onlara yardımcı olmaktadır.

2.1.2. Denetçiler ve Akademik Çevrelerin PCAOB'nin Oluşumuna Tepkileri

PCAOB'nin oluşumu ile sektörün kendi kendini yönetme imtiyazının kaldırılması pek çok farklı çevre tarafından farklı açılardan yorumlanmıştır.

Gerçekleştirilen bir çalışmada son otuz yılda ABD'de yaşanan denetim hatalarının ilgili denetim kural ve tekniklerinin eksikliğinden kaynaklanmadığı tespit edilmiş, sorunun denetçilerin söz konusu kural ve teknikleri uygulamayı göz ardı etmelerinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Araştırmacılar, PCAOB'nin denetim firmalarının kalite kontrol mekanizmalarını gözetleme yetkisinin, denetim hatalarının azaltılmasında önemli rol oynayacağını savunmuşlardır. [152]

[152] James Tackett, Fran Wolf, Gregory Claypool, **Sarbanes-Oxley and audit failure: a critical examination**, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, 2004 No.3,s.340-50.

Ancak bu olumlu yaklaşımlar herkes tarafından paylaşılmamıştır. Bazı akademisyenler, PCAOB'nin üyelerinin ve çalışanlarının denetledikleri kuruluşların çalışanları ile aynı eğitimleri almış yaklaşık olarak aynı tecrübelerden geçmiş olmalarından ötürü olaylara bakış açılarının bağımsız olamayacağını ve daha önce meslektaş gözüyle inceleme programında yaşananlara benzer sorunlar yaşanacağını iddia etmişlerdir. Bu nedenle, PCAOB'nin bağımsız olacağını kabul etmekle birlikte tüm hataların tespitini mümkün kılacak farklı denetim ve gözetim teknikleri oluşturabilmesinin mümkün olamayacağını savunmuşlardır. [153]

Bu görüşlerle hemfikir olan bir başka grup akademisyen PCAOB'nin oluşumunun esas problemi ortadan kaldırmayacağını ileri sürmüştür. Esas problemin denetçilerin kasti işlemlerinden değil, bilgi eksikliği ve ihmalkarlıktan kaynaklandığını belirtmişlerdir. Akademisyenlere göre PCAOB, incelemelerinde denetçilerle aynı bilgi setini kullanacağı için denetçilerin tespit edemediği hata ve hileleri tespit etme ihtimali oldukça düşüktür. PCAOB'nin denetçilerin yaptığı kasıtlı hilelerinin tespitinde ise başarılı olacağını savunan grup, sırf bunun bile PCAOB'nin kurulması için yeterli bir sebep oluşturduğunu söylemiştir.[154]

PCAOB'nin denetim faaliyetlerine henüz başlamamış olduğu 25 Ocak 2003 tarihinde Dünya Ekonomik Forum toplantıları kapsamında biraraya gelen dört büyük[155] denetim firması yetkilileri, kamuoyu güveninin tekrar sağlanması açısından

---

[153] Michael Alles, Alexander Kogan, Miklos Vasarhelyi, J. Donald. Warren Jr., **Guarding the Auditing Guards.** Strategic Finance 87 (8),2006, s.30-35.

[154] Max H. Bazerman, George Loewenstein, and Don A. Moore.. **Why Good Accountants do Bad Audits.** Harvard Business Review, November, 2002, 97-102

[155] Büyük denetim firmaları, literatürde Büyük-8, Büyük-6, Büyük-5 veya Büyük-4 olarak geçmektedir. 1989 öncesine kadar dünya çapında faaliyet gösteren en büyük denetim firmalarının sayısı sekiz idi, bunlar, "Arthur Andersen," "Arthur Young," "Coopers and Lybrand," "Deloitte Haskins and Sells," "Ernst and Whinney," "KPMG," "Price Waterhouse" ve "Touche Ross" idi. 1989 yılında "Ernst and Whinney" ile "Arthur Young" birleserek "Ernst and Young"; "Deloitte Haskins and Sells" ile "Touche Ross" birleşerek "Deloitte Touche" denetim firmalarını kurmuşlar,

SOA ve PCAOB'nin son derece faydalı olacağı yönünde açıklamalarda bulunmuşlar "Yaşanan problem sadece muhasebeciler ve denetçilerle kısıtlı kalmamış, sermaye piyasalarının her koluna sıçramıştır. Güven çok kısa bir zamanda kaybedilir ama ve tekrar kazanılması zaman alacaktır, ancak bu konuda sağlam ve açık adımlar atılmaya başlanmıştır." demişlerdir.[156]

PCAOB faaliyete başladığı 2003 yılında ilk olarak 4 büyük denetim firması (Deloitte Touche, Ernst&Young, KPMG ve Price-Waterhouse Coopers) için limitli denetimler gerçekleştirmiş ve raporlar yayınlamıştır. Söz konusu denetim firmaları da bu raporlara yanıt olarak mektuplar yayınlamışlardır.[157] Bu mektupların hepsinde şu ortak ifade yer almaktadır; "Kurul incelemelerinin, bağımsız denetim sürecinin doğruluğuna ilişkin kamunun güvenini sağlayacağına inanıyoruz ve Kurul'un yeni sorumluluklarını destekliyoruz"[158]

Bu ve benzeri ifadeler en azından dört büyüklerin ABD'deki yeni gözetim modeline kısa zaman içinde uyum sağladıklarını ve benimsediklerini göstermektedir.

İlk olarak 2004 daha sonra 2006 yıllarında gerçekleştirilen araştırma ve anket sonuçları bağımsız denetim sektörünün PCAOB'ye yaklaşımını ortaya koymaktadır.

SOA'nın yayınlanmasından iki yıl sonra 2004 yılında gerçekleştirilen anket çalışmasında akademisyenler, ABD'de faaliyet gösteren çeşitli büyüklüklerdeki

---

böylece büyük denetim firmaları Büyük-6 olarak isimlendirilmeye başlanmıştır. 1997 yılında ise "Coopers and Lybrand" ile "Price Waterhouse" birleşerek "Pricewaterhousecoopers" isimli denetim firmasını olusturmuslar ve bu tarihten sonra Büyük-5 ismi kullanılmaya başlanmıştır. Son olarak Enron sonrasında "Arthur Anderson"un iflası ile Büyük-4 ismi kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle literatür çalışmalarında, büyük denetim firmaları, çalısmaların yapıldığı yıllara göre bu isimlendirmeler ile ifade edilmiştir. Altıntaş, Abdurrahman, Taylan, Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İsletme Anabilim Dalı,Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, 2007, s.30

[156] Corporate Governance 3: **The New Role for Auditors**, 25.01.2003 WEF Annual Meeting

[157] Uzay, 2007 s. 15

[158] Eli Mason**, Peer Review: Reality or Fiction?**, Accounting Today, April, 4-17,2005.

bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin SOA ve PCAOB'ye ilişkin değerlendirmelerini istemişlerdir. Farklı büyüklüklerdeki denetim firmalarında çalışan binikiyüz denetçi üzerinde yapılan çalışma neticesinde üç yüz otuz altı denetçi anket soruları cevaplandırmıştır.[159] Araştırmanın PCAOB ile ilgili kısmı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 4: PCAOB'nin Yetkileri ve Oluşumu Konusunda Bağımsız Denetçilerin Görüşleri

Kurul aşağıdaki standartları oluşturmalı mıdır?	**Evet (%)**	**Hayır (%)**	**Kararsız (%)**
Kalite Kontrol Standartları	54	32	14
Mesleki Ahlak Standartları	66	25	9
Bağımsızlık Standartları	69	23	8
Denetim Standartları	36	56	8
Muhasebe Standartları	31	61	8
Kurul, denetim ve disiplin uygulamalarına devam etmeli midir?			
Denetimlerin devam etmesi	73	18	9
PCAOB yönetim kurulu'nun oluşum şeklini onaylıyor musunuz?			
Beş Kurul üyesinden İkisinin denetçi olması gerekliliği	16	72	12
Şayet Başkan denetçi ise atanmadan önceki beş yıl boyunca uygulamanın içinde olmaması gerekliliği	15	72	13

Kaynak: Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens, **Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley and PCAOB**, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November 2005.

Yukarıdaki tablodan da açıkca görülebildiği üzere ankete katılan denetçiler, PCAOB'nin genellikle kalite kontrol, meslek ahlakı ve bağımsızlık standartları konusunda yetkili olmasını istemektedirler. Yine denetçilerin büyük bir bölümü (%73) PCAOB'nin denetçilere yaptırım uygulamasına ve denetimlerin devam etmesine olumlu bakmaktadır. Anket neticelerinden anlaşıldığı üzere denetçilerin, PCAOB'nin yapısı hususunda bazı eleştirileri vardır. Beş Kurul üyesinden sadece ikisinin denetçi olması karşı olanlar %72'dir. PCAOB Başkanının geçmiş beş yıl içerisinde denetim faaliyetinde bulunmaması gereği hususunda, denetçilerin yine

[159] Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens, **"Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley and PCAOB"**, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November 2005.

%72'si olumsuz görüş kullanmıştır. Ankete katılan denetçilerin %80'i sürenin bir veya iki yıl denetim hizmeti vermemiş olmanın Kurul Başkanlığı için yeterli olacağı görüşündedirler.

Anket sonucunda, denetçilerin büyük bir yüzdesinin genel olarak SOA'yı ve PCAOB'nin oluşumunu destekledikleri ortaya çıkmıştır. Yine katılımcılar, PCAOB'nin gözetim fonksiyonunu desteklediklerini ve PCAOB'nin standartlara uymayanları cezalandırmasını umut ettiklerini dile getirmişlerdir.

Denetçiler, PCAOB'nin standartları belirleme fonksiyonundan hoşnut değillerdir. Anketi gerçekleştiren akademisyenler bu durumun PCAOB'de az sayıda denetim kökenli üye bulunmasından kaynaklandığını düşünmektedirler ve denetçilerin, PCAOB'de seslerini daha çok duyurma ve mesleki standartlarla ilgili sorumluluğu ellerinde bulundurmayı istediklerini belirtmektedirler.

SOA'nın yayınlanmasından dört yıl sonra 2006 yılında iki bin yedi yüz bağımsız denetçi üzerinde başka bir anket çalışması gerçekleştirmiş ve beş yüz kırk dokuz katılım sağlamıştır. Söz konusu ankette, PCAOB'nin standartlar oluşturmadaki başarısı sorgulanmış, bu konuda bağımsız denetçilerin görüşleri alınmış, 2003 yılında gerçekleştirilen çalışmanın neticeleri ile kıyaslamalar yapılmıştır.[160]

Tablo 5: PCAOB'nin Oluşturduğu Denetim Standartları Tatmin Edici midir?

	2003	**2006**
	Evet (%)	**Evet(%)**
PCAOB denetim standartları oluşturmalı mıdır?	**33**	
PCAOB'nin oluşturduğu denetim standartları tatmin edici midir?		**52**

Kaynak: Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens , **Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley,** The CPA Journal, July 2007, s.1

[160] Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens , **Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley,** The CPA Journal, July 2007, s.1

Yukarıdaki tabloda listelenen anket sonuçları göstermektedir ki, 2006 yılı itibariyle denetçilerin PCAOB'nin denetim standardı oluşturma rolüne, bağımsız denetçiler geçmise kıyasla daha ılımlı yaklaşmaktadır. 2003 yılındaki ankette sadece %33 katılımcı PCAOB'nın standart belirleme yetkini olumlu karşılarken, 2006 yılına gelindiğinde katılımcıların %52'si PCAOB'nin oluşturduğu denetim standartlarını olumlu bulduğunu belirtmiştir.[161]

2008 yılında gerçekleştiren çalışmada ise SOA ve PCAOB ile ilgili olarak yalnızca bağımsız denetçilerin değil, Fortune 500 listesindeki şirketlerin mali işler müdürlerinin görüşlerine başvurulmuş, mali işler müdürlerine ve bağımsız denetçilere SOA'nın geneli ile ilgili soruların yanısıra PCOAB'nin standart oluşturma kabiliyeti ile ilgili sorular yöneltilmiştir.[162]

Tablo 6: Denetçiler ve Fortune 500 listesi Mali işler Müdürlerinin PCAOB'ye İlişkin Görüşleri

	Mali İşler Müdürü Evet (%)	**Bağımsız Denetçiler Evet (%)**
PCAOB tarafından oluşturulan denetim standartları denetlenmiş finansal tabloların tatmin edici bir şekilde hazırlanması açısından yeterlidir	55	52
PCAOB tarafından oluşturulan denetim standartları ve diğer kurallar standartların uygulanması açısından yeterlidir	40	28

Kaynak: Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens, **A Comparison of CFO's and CPA's Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act and the PCAOB**, The CPA Journal, August 2009, s.30

Mali işler müdürlerinin yarıdan az fazlası PCAOB tarafından düzenlenen denetim standartlarını, denetlenmiş finansal tabloların hazırlanması açısından yeterli bulduğunu açıklarken ancak %28 gibi çok az bir kesim, standartların yeterli derecede yönlendirici olduğunu belirtmiştir.

[161] İbid, s.2,

[162] Nancy T. Hill, John E. Mcenroe, Kevin T. Stevens, **A Comparison of CFO's and CPA's Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act and the PCAOB**, The CPA Journal, August 2009, s.30

2007 yılında yapılan başka bir anket çalışmasında ise katılımcıların %53'ü, SOA sonrası hisse senedi alımı öncesi şirketlerin yayınladığı finansal tablolara duydukları güvenin arttığını belirtmişlerdir.[163]

Bu da göstermektedir ki 2000'li yılların başında yaşanan güven kaybı sonrası SOA ve PCAOB, mali işler müdürlerinin yarıdan fazlasının finansal tablolara olan güvenini tazelemeyi başarmıştır.[164]

2.1.3. 2009 Yılı Sonu İtibariyle PCAOB Faaliyetleri

2008 yılı sonu itibariyle PCAOB'ye kaydolan bağımsız denetim firması sayısı iki bin iki yüzdür, bunların bin üç yüzü yerel, dokuz yüz otuzu, seksen altı farklı ülkeden denetim firmalarıdır.[165]

PCAOB, binin üzerinde soruşturma raporu yayınlamış, yirmi beş kesin karara bağlanmış disiplin uygulaması gerçekleştirmiştir.[166]

PCAOB'nin faaliyete geçmesinden bu yana finansal tabloların kalitesinde ciddi bir düzelme görülmektedir.[167] SOA'nın ilk yıllarında finansal tablolarda görülen düzeltme işlemlerinin yükseliş trendi tam tersine dönmüş, azalmıştır.

PCAOB'nin Washington'daki merkez ofisi ve Atlanta, Chicago, Dallas, Denver, New York, San Francisco ve Los Angeles'daki bürolarında çalışan toplam dörtyüz seksen bir elemanın, iki yüz elli sekizi inceleme ve gözetim görevlerindedir.

---

[163] Jeffrey Love, Sarnabes-Oxley : A Survey of Investor Opinions, 7(2007)
[164] İbid, s.31
[165] Daniel Goelzer, PCAOB Acting Chairman, **The Keynote Address At The AICPA National Conference On Current SEC And PCAOB Developments**, December 7, 2009, s.2
[166] İbid, s.2
[167] PCAOB Başkanı William McDonough bir söyleşide, PCAOB'nin misyonunu kararlılık ve azimle yürüttüğünü belirtmiş "....en iyi yol muhasebecilerin ABD halkının güvenini kendi istekleriyle tekrara kazanmalarıdır. Ancak eğer muhasebeciler bunu kendi rızalarıyla yapmıyorlarsa, biz onlara yaptırırız. ....Sessiz bir tavsiyeden, işten men etmeye kadar uzanan bir yetki aralığımız var" demiştir.

Yüz halka açık şirketten fazla müşterisi bulunan kayıtlı denetim firmalarını denetleyen gözetim kurulu müfettişlerinin sektördeki tecrübesi ortalama yirmi yedi yıldır. Diğer denetim ve gözetimleri gerçekleştiren müfettişler için ise bu süre on beş yıldır.

2.2. AB'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR

AB Konseyi[168] (Konsey), AB üye ülkelerinde muhasebe ve denetim konularında ortak bir dil yaratılabilmesi amacıyla çeşitli direktifler yayımlamaktadır.[169] Konsey, bağımsız denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle ilgili, uyulmaları zorunlu direktifler (yönergeler) kabul etmiştir. Bunlardan dördüncü, yedinci ve sekizinci direktifler, AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla yayımlanmıştır.[170]

84/253/EEC sayılı Sekizinci Direktifin amacı yasal bağımsız dış denetim ve denetçilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptayarak, AB üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmek idi.

Ancak Sekizinci Direktif'te, denetim standardı ve yöntemi öngörülmemesi denetçilerin rol ve sorumlulukları, denetimde bağımsızlık ve kalite gibi konuları ele alınmamış olması nedeniyle, AB Komisyonu 1996 yılından itibaren bu konularda boşluğu doldurmaya yönelik düzenlemeler yapmaya ve raporlar hazırlama yoluna gitmiştir.[171]

---

[168] Council of Europe-COE

[169] AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemeler, Avrupa Birliği Resmi Gazete'sinde yayınlanır. Düzenlemelerin üye ülkelerce belirlenen bir zaman dilimi sonunda ulusal hukuka uyarlanması gerekmektedir. Üye ülkeler bu çerçevede, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorundadırlar.

[170] Ali Çalışkan; **"Sekizinci Direktif Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim"**,Sayıştay Dergisi,Sayı:63,2006,s.53,

[171] Sekizinci Direktifin eksikliklerinin farkedilmesinin ardından çalışmalar başlatılmış,1996 yılında AB'de Yasal Denetçilerin Rolü, Pozisyonu ve Sorumlulukları Hakkında Yeşil Kitap (Green Paper-COM/1996/338) yayınlanmıştır. 15 Kasım 2000 tarihinde "AB'de Bağımsız Denetim Đçin Kalite

PCAOB'nin ABD piyasalarında işlem gören şirketlerin bağımsız denetimlerini gerçekleştiren yabancı denetim firmalarını da denetlemeye başlaması, AB kanun koyucuları tarafından ilke olarak hoş karşılanmamış ve uzun süren müzakerelere gidilmiş, AB'ye bağlı bağımsız denetim firmalarının PCAOB'un gözetiminden muaf tutulması istenmiştir. Ancak bu dönemde Parmalat, Adecco, Ahold gibi AB üyesi ülkelerin firmalarında meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları AB'de halihazırda devam etmekte olan bağımsız denetimin kalitesinin ve güvenilirliğinin arttırılmasına yönelik çalışmaları hızlandırmıştır.

Yasal denetimin[172] güçlendirilmesine ilişkin COM/2003/0286 Sayılı AB Tebliği 21 Mayıs 2003 tarihinde kabul edilmiş ve Sekizinci Direktifteki eksikliklerin ve yetersizliklerinin giderilmesine ilişkin olarak çalışmalar gerçekleştirilmiş, 2006/43/EC Sayılı Konsey Direktifi ise 9 Haziran 2006 tarihinde AB'nin Resmi Gazetesinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.[173] 2006/43/EC Sayılı Konsey Direktifi, 84/253/EEC Sayılı Konsey Direktifini yürürlükten kaldırarak onun yerini almıştır.

Revize Sekizinci Direktif (Direktif), kamu gözetimi, denetimde kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslarası denetim standartlarına uyum, denetçilerinin sorumluluğu konularında değişiklikler getirmiştir.[174]

Güvencesi", 16 Mayıs 2002'de ise "AB'de Denetçi Bağımsızlığı" isimli tavsiye kararlarını yayımlamıstır; bu tavsiye kararları tüm üye ülkelerce uygulanmaktadır.

[172] AB müktesabatında kullanılan "statutory audit" kavramı, Türkçe'ye "yasal denetim" olarak çevirilmektedir, bu kavram "yapılması kanunlar veya diğer duzenlemeler cercevesinde zorunlu olan bağımsız denetim"leri kapsamaktadır.

[173] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf

[174] Çalışkan, 2006, s.54

Üye ülkelerin gerekli ulusal düzenlemeleri yapabilmesi için iki yıllık bir geçiş süresi getirilmiş, 29 Haziran 2009 tarihinden itibaren üye ülkelerin Direktife uymaları zorunlu hale gelmiştir.[175]

Direktif; denetim mesleğine kamu gözetimi getirmekte, denetime kalite güvence sistemini getirmekte, denetçilerin rol ve sorumluluklarını netleştirmekte, bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlayacak etik ilkeleri düzenlemekte, denetimde uluslararası bağımsız denetim standartlarının kullanılmasını istemekte, üçüncü ülkelerle daha yakın işbirliği öngörmektedir.

Direktif, üye ülkelerin Direktif'te belirtilen görevleri yerine getirmek amacıyla bir veya daha fazla yetkili mercii belirlemelerini istemekte, yapının çıkar çatışmalarının bertaraf edilmiş bir biçimde organize edilmesini istemektedir.

2.2.1. Sekizinci Direktife Göre Kamu Gözetimi İlkeleri

Direktif ile birlikte ABD'de olduğu gibi AB'de de muhasebe ve denetim mesleğinin kendi kendini düzenlemesine son verilmektedir. Direktifin kamu gözetimi sistemi hususunda getirdiği düzenlemeler aşağıda listelenmiştir.

- Üye ülkeler, yasal denetim[176] gerçekleştirecek yasal denetçiler[177] ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetim sistemi tesis edeceklerdir.[178]
- Tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır,[179]

---

[175] Ali Kayım, Hazine Koordinatörü, **1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal Denetim: Revize 8. Direktif neler Getiriyor?** Mali Çözüm Dergisi, Haziran-Temmuz 2006, s. 152

[176] Yasal Denetim: Topluluk Yasası uyarınca, yıllık hesaplar veya konsolide hesapların denetimi

[177] Yasal Denetçi: Yasal denetim yürütmek üzere 8. Direktif uyarınca bir üye ülkenin yetkili mercileri tarafından onaylanan kişi

[178] Direktif, Madde 32-1

[179] Direktif, Madde 32-2

- Kamu gözetimi sistemi, uygulayıcı olmayan kişiler[180] tarafından yönetilecektir. Ancak, üye ülkeler, kamu gözetim sisteminin yönetiminde azınlıkta olmak kaydıyla uygulayıcılara da yer verebilirler. Gözetim sisteminin yöneticileri, bağımsız ve şeffaf bir adaylık prosedürü vasıtasıyla seçilmelidir,[181]
- Kamu gözetim sisteminin ana gözetim sorumlulukları;
    - Yasal denetçiler ve denetim firmalarının onaylanması ve kayda alınması,
    - Etik ilkeler, denetim firmalarının ve denetim iç kalite kontrolleri ile ilgili standartların oluşturulması,
    - Sürekli eğitim verilmesi ve denetim kalitesinin sağlanması ve disiplin mekanizmasının oluşturulması şeklinde tanımlanmıştır.
- Kamu gözetim sistemi, gerektiğinde yasal denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili olarak soruşturma yürütme ve uygun gördüğü işlemler uygulama hakkına sahip olacaktır,[182]
- Kamu gözetim sistemi şeffaf olacaktır. Bu şeffaflık, yıllık çalışma programları ve faaliyet raporlarının yayınlanmasını da kapsamalıdır[183]
- Kamu gözetim sistemi yeterli biçimde finanse edilecektir. Kamu gözetim sisteminin finansmanı, yasal denetçilerin ya da denetim firmalarının olumsuz etkilerinden bağımsız ve bunlara karşı güvenliği sağlanmış olmalıdır.[184]

---

[180] Yasal denetimle ilgili alanlarda bilgili, ama kamu gözetim sisteminin yönetimine girmeden en az üç yıldır, yasal denetim yürütmeyen, bir denetim firmasında oy hakkı bulunmayan, bir denetim firmasının idari ya da yönetim kurulu üyesi olmayan, bir denetim firmasınca istihdam edilmemiş ya da bir şekilde ilişkisi olmamış kişiler

[181] Direktif, Madde 32-3

[182] Direktif, Madde 32-3

[183] Direktif, Madde 32-6

[184] Direktif, Madde 32-7

Direktifin amacı üye ülkeler ve üçüncü ülkelerin denetimin gözetiminde yetkili mercilerinin arasında işbirliğinin sağlanması bu vesileyle, soruşturmaların mümkün kılınması, sistemlerin denkliği kabul edildiğinde ve sıkı koşullar altında, denetim çalışma belgelerinin veya yasal denetçiler veya denetim firmaları tarafından tututaln diğer belgelerin karşılıklı aktarılmasına olanak sağlanmasıdır. Üye ülkeler, kamu gözetim sistemleri ile ilgili yasal düzenlemelerin, üye ülkelerin gözetim faaliyetleri arasında etkin bir işbirliğini oluşturmasına izin vermelerini sağlayacaklardır. Bu kapsamda her bir üye ülke, özel olarak belirleyecekleri bir kuruluşu, işbirliğinin sağlanması ile görevlendireceklerdir.[185] Karşılıklılık koşuluna bağlı olarak, bir üye ülkenin yetkili mercii, bir üçüncü ülke denetçisini yasal denetçi olarak onaylayabilir ya da tescil edebilir. Tescil edilen üçüncü ülke denetçileri ve denetim kuruluşları yerel gözetim sistemine, kalite güvencesi sistemine ve inceleme ve yaptırımlara tabidir.

2.2.2. Sekizinci Direktife Göre Kalite Güvence Sistemi

Direktife göre tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları, kendilerinden bağımsız bir şekilde organize edilecek ve kamu gözetimine tabi olacak bir dış kalite güvencesine tabi olma zorunluluğundadır. Kalite Güvencesi Sisteminin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.

- Sistemin finansmanı yasal denetçiler ya da denetim firmalarından gelebilecek herhangi olası uygunsuz etkilere karşı teminat altında ve bağımsız olmalıdır,
- Sistemi yürüten kişiler, uygun mesleki eğitime, yasal denetim ve mali raporlama konularında ilgili deneyime ve bu özelliklerini kalite güvence kontrol incelemeleri hakkında özel eğitimli olmalılardır,

[185] Direktif, Madde 33

- Spesifik kalite güvence incelemelerinde görevlendirilecek olan inceleme uzmanlarının seçimi, inceleme uzmanı ile incelemeye alınan yasal denetçi ya da denetim firması arasında herhangi bir çıkar çatışması olmamasını sağlamak üzere tasarlanan tarafsız bir prosedüre göre gerçekleşmelidir,
- Seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence incelemesi, uygulanan denetim standartları ve bağımsızlık şartlarına uygunluğu, harcanan kaynakların miktarı ve kalitesi, alınan denetim ücreti ve denetim firmasının iç kontrol sistemi ile ilgili bir değerlendirme içerecektir,
- Kalite güvence incelemesi, kalite güvence incelemesinin temel sonuçlarını içeren bir raporun konusu olacaktır,
- Kalite güvence incelemeleri en az altı yılda bir yapılacaktır,
- Kalite incelemelerinin tavsiyeleri, makul bir süre içinde yasal denetçi ya da denetim firması tarafından yerine getirilecektir; aksi takdirde yasal denetçi ya da denetim firması, gerekirse, disiplin cezaları ve yaptırımları sistemine tabi olacaklardır.

2.2.3. Sekizinci Direktif ve SOA'nın Karşılaştırılması

Direktif ile SOA'nın benzerlik taşıyan bazı yönleri bulunmaktadır. Her iki düzenlemede;[186]

- finansal skandallardan sonra sermaye piyasalarında kaybolan güvenin yeniden oluşturulması istenmektedir,
- denetim yetkisine sahip bağımsız bir "gözetim birimi" oluşturulmaktadır. AB'de Avrupa Denetim Gözetim Kurulları Grubu[187](EGAOB) ile ABD'de PCAOB'nin üstlendikleri roller birbirine benzerdir,

[186] Şaban UZAY**, Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, 2007,s. 7**

- denetçilerin bağımsızlığını sağlama gayreti vardır,
- denetim ortağı rotasyonunu benimsenmektedir,
- denetçinin yasal sorumluluğu üzerinde durulmakta ve şirket yönetim kurulunun sorumluluğuna dikkat çekilmektedir,
- denetim komitelerinin etkin hale getirilmesi istenmektedir.

Yukarıdaki benzerlikler yanında, SOA'nın bir yasa, Direktifin ise bir çerçeve düzenleme olması ve Direktifin SOA'ya göre daha esnek olması ise her iki düzenleme arasındaki başlıca farklılıklardır.

AB düzenlemelerinde de ABD sistemindekine benzer şekilde, bağımsız denetiminin gözetiminde ikili bir ayrıma gidilmiş ve halka açık olan veya kamu menfaati bulunan (bankalar, sigorta şirketleri vb.) kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini yapan denetim kuruluşlarının daha yoğun bir gözetim ve denetim faaliyeti kapsamına alınması öngörülerek, bunların en az üç yılda bir kalite kontrol incelemesine tabi tutulması uygun görülmüştür.[188]

2.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun Çalışmaları

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu[189] (FEE), Avrupa'da muhasebe mesleğini temsil eden bir kurumdur. Otuz iki ülkeden kırk üç meslek örgütünü bir araya getiren FEE, yirmi yedi AB üyesi ve üç Avrupa Serbest Bölge Birliği (EFTA) üyesi ülkeyi temsil etmektedir.[190]

---

[187] European Group of Auditors' Oversight Bodies-EGAOB
[188] Okur, 2007 s.21
[189] The European Federatıon of Accountants-FEE
[190] Introduction to FEE
http://www.fee.be

Kar amacı gütmeyen bir kuruluş olan FEE, Avrupa'da özellikle muhasebe standartlarının uyumlaştırılması hususunda son derece önemli bir rol oynamaktadır.[191]

Bir standart koyucu olmayan FEE, denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi konularında oluşturduğu çalışma gruplarıyla AB kurumlarının düzenleme ve girişimlerini izleyerek görüşlerini bu kurumlara aktarmakta ve Avrupa muhasebeciliğini uluslararası platformda temsil etmektedir.[192]

Finansal Raporlama Stratejisine ilişkin olarak Ekim 1999'da yayınladığı Çalışma Raporunda FEE, uluslararası seviyede muhasebe ve denetim standartlarının harmonizasyonunun önemine değinmiş ve gözetim sistemlerinin geliştirilmesi gerekliliğini belirtmiştir.[193]

Denetimin gözetimi hususunda çalışma ve yayımlarına devam eden FEE, 19 Aralık 2006 tarihinde yayınladığı Denetimin Kamu Tarafından Gözetimi Raporunda[194] denetim gözetim sistemi ile ilgili görüşlerini belirtmiştir. Buna göre;

- Kamu çıkarının korunması adına etkin bir denetim gözetim sisteminin oluşturulması desteklenmektedir,
- Gözetim mekanizmasının oluşumunda denetçiler ve sektör dışından uzmanların yer alması uygun görülmüştür.

---

[191] İbid

[192] FEE'nin amaçlarından biri Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektir. Bu nedenle, dünya çapındaki muhasebe örgütleri; IFAC ve IASB ile yakın ilişkiler sürdürmektedir. Aynı zamanda OECD'nin, WTO'nun (Dünya Ticaret Örgütü) ve IFAD'ın (Uluslararası Muhasebeciliği Gelişimi Forumu) çalışmalarına da katılmaktadır.

[193] FEE, **Enforcement Mechanisms In Europe** A Preliminary Investigation Of Oversight Systems, April 2001

[194] FEE, Public Oversight of the Audit Profession, Fact Sheet, No. FST12/06

Avrupa Komisyonu[195] (EC) 21 Mayıs 2003 tarihli bildirisinde "AB sınırları içerisinde gerçekleştirilen bir milyondan fazla denetimin farklı ihtiyaçlarını yeterli miktarda karşılayarak, gözetim gerçekleştirebilecek tek bir gözetim yapısı mevcut değildir" demiştir. FEE'de bu görüşü savunmuş ve kamu çıkarının korunması adına AB düzeyinde tek bir gözetim sistemi oluşturulması yerine üye ülkelerde kamu gözetim birimleri oluşturulmasından yana tavır sergilemiştir.

Ayrıca FEE, hem muhasebe skandallarının önlenmesine yardımcı olacak hem de PCAOB ile önemli mesleki sorunların tartışılmasını kolaylaştıracak, bir forum ve müzakere ortamı oluşturacak Avrupa Denetim Gözetim Kurumları Grubu'nun kurulmasını önermiştir.[196]

2.2.5. Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu'nun Çalışmaları

Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Gurubu'nun, Avrupa Komisyonu tarafından 2005 yılı sonunda kurulmuştur.

Kuruluş kararına göre grubun üç ana görevi;[197]

- AB'deki yeni kamu gözetim sistemlerinin etkili bir sekilde koordinasyonunu sağlanması,
- üçüncü ülkeler kamu gözetim sistemlerinin teknik açıdan değerlendirilmesi ve üye ülkeler ile üçüncü ülke gözetim sistemleri arasında işbirliği ve uyumun sağlanması,

---

[195] European Commission-EC

[196] Bilanço Dergisi, **"Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu; Muhasebe Gözetim Kurulu Oluşturulmalı"**, Sayı:84, Ekim 2003

[197] European Union, **Commission Decision,** Setting up a group of experts to advise the Commission and to facilitate cooperation between public oversight systems for statutory auditors and audit firms, 14.12.2005, madde 2
http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm

- uluslararası bağımsız denetim standartlarının teknik açıdan incelenmesi ve EC tarafından benimsenmesi hususunda görüş bildirilmesidir.

EGAOB'nin kuruluş kararı uyarınca üye ülkelerin temsilcilerinin gözetim kurullarından yüksek düzeydeki temsilcileri olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu temsilcilerin, Direktifte detayları belirtilen uygulayıcı olmayan kişiler olmaları gerekmektedir.[198] Grubun tartışmaları halka açık değildir. Ancak çalışmaları ile ilgili belli dönemlerde raporlar yayınlamaktadır.[199] Halihazırda grup tarafından en son yayınlanmış olan 2006-2008 dönemi faaliyetlerine ilişkin rapora göre;[200]

- grup yirmi yedi üye ülkenin kamu gözetim kurularının temsilcilerinden oluşmaktadır.[201]

[198] İbid, madde 3
[199] İbid, madde 4
[200] EGAOB, 2006-2008 Report
[201] EGAOB'ye üye ülkeler ve kurulları şunlardır;
Avusturya - Qualitätskontrollbehörde (QKB) Audit Quality Control Oversight Board
Belçika-High Council for Economic Professions
Bulgaristan- Bulgarian Commission for Public Oversight of Registered Auditors
Danimarka- Danish Commerce and Companies Agency
Estonya- Auditors' Professional Qualifications Committee
Finlandiya- The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
Fransa- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Almanya-Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) - Auditor Oversight Commission (AOC)
Yunanistan-Accounting & Auditing Oversight Board
Macaristan-Auditors' Public Oversight Committee Ireland Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority
İtalya CONSOB Latvia Ministry of Finance
Litvanya- The Authority of Auditing and Accounting (3A)
Luksemburg- Commission de Surveillance du Secteur Financier
Malta- Accountancy Board
Hollanda- Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)
Portekiz-Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, Comissão do Mercado de Valores
Polonya- Ministry of Finance (temporary)
Romanya- Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit
Slovakya- Úrad pre dohľad nad výkonom auditu –Auditing Oversight Authority
Slovenya -Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public
İspanya- Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
İsveç Swedish Supervisory Board of Public Accountants
İngiltere- Financial Reporting Council – Professional

- EGAOB, sadece Avrupa Komisyonu'na teknik görüş bildirme işlevini yerine getirmektedir. EGAOB toplantıları sırasında herhangi bir oylama yapılamamakta, resmi bir karar alınmamaktadır.
- AB dışı ve uluslararası gözetim kurulları (PCAOB, IAASB) ile AB Gözetim Kurulları adına ilişkiler tahsis edilmiştir.

2.3. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ORGANİZASYONU'NUN ÇALIŞMALARI

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu[202] (IOSCO) Teknik Komitesi'nin Ekim 2002 yılında yayınladığı raporda, bağımsız denetimin ve denetçilerin etkin gözetiminin önemine değinilmiş ve denetim firmalarının ve denetçilerin gözetimi için genel prensipler belirlenmiştir.

Komite, ayrıca sadece meslek mensuplarının kendi kendini denetlemesine dayanmayan (muhasebe mesleğinden ayrı) bağımsız bir gözetim sisteminin yararlı olacağı düşüncesinde olduğunu belirtmiştir.[203]

IOSCO, bildiride gözetim kuruluşunun ve faaliyetlerinin ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekle birlikte, etkili bir gözetimin genellikle bazı prensipler içermesinin gerekliliğine inanıldığını belirtmiştir. Bunlar;

- denetçilerin, uygun niteliklere ve yetkinliğe sahip olmasının ve bu durumun sürdürülebilirliğinin sağlanması. Uygun niteliklerin ve yetkinliğin devam ettirilmemesi halinde halka açık şirketlerin denetimini yapma yetkilerini geri çekecek bir mekanizmanın kurulması,[204]

---

[202] International Organizatıon Of Securities Commissons-IOSCO
[203] IOSCO Technical Committee, **Principles for Auditor Oversight**, October 2002
[204] David Devlin, FEE Başkanı, Denetim Mesleğinin Kamu Gözetimi, Prezentasyon, s.9

- denetçilerin, hizmet verdikleri müşterilerinden bağımsız olmalarının sağlanması,
- kamu çıkarına hareket eden bir kuruluşun, denetimin, bağımsızlığın ve ilgili ülkede kullanılan etik standartların kalitesini ve uygulanmasını ve denetim kalitesi kontrol ortamlarını gözetmesini sağlayacak bir mekanizmanın oluşturulması.[205]
- oluşturulacak bu gözetim mekanizmasının;
    - kamu çıkarı adına faaliyet göstermesi,
    - uygun üyelerden oluşması,
    - sorumluluk ve yetkileri ile ilgili yeterli bir tüzüğe sahip olması
    - sorumluluklarını yerine getirebilmesi için, denetim mesleğinin kontrolü altında olmayan yeterli kaynağa sahip olması istenmektedir.
- denetçilerin, denetim mesleğinden bağımsız olan ve kamu yararına harekete eden gözetim kuruluşunun disiplinine tabi olması,
- gözetim kuruluşunun, halka açık şirketlerin mali tablolarının denetimini yapan firmaların denetim prosedürleri ve uygulamaları için düzenli incelemeler yapmaya yönelik bir süreç oluşturması[206]
- gözetim kuruluşunun yapacağı denetimlerde aşağıdaki hususları göz önüne alması gerekmektedir;
    - denetçilerin bağımsızlığı, bütünlüğü ve etik kurallarına bağlılığı,
    - denetimlerin nesnelliği,
    - personelin seçimi, eğitimi ve denetlenmesi,

[205] İbid, s.10

[206] "Bu gözetim süreci, gözetim kuruluşunun incelemelerin kapsamı, denetim çalışma belgelerine ve incelemelerde gerekli diğer bilgilere erişim ve bunların saklanması, incelemelerin sonucunun takibi gibi temel hususlarda kontrole sahip olması kaydıyla, denetim mesleğinde mevcut benzer kalite kontrol mekanizmaları ile koordinasyon içerisinde yürütülebilir" denilmiştir.

- denetim müşterilerinin kabulü, devam ettirilmesi ve sona erdirilmesi
- denetim metodolojisi,
- denetim performansı; yani, genel olarak kabul görmüş geçerli denetim standartlarına uyum,
- zor, ihtilaflı veya hassas konularda ve denetimler sırasındaki fikir ayrılıklarının çözümünde istişare,
- denetimlerin ikinci ortak incelemesi,
- denetim müşterilerinin yönetimi, denetleme kurulları ve denetim komiteleri ile iletişim,
- düzenleyici sorguları, denetçi değişiklikleri veya gerekli diğer hususlar gibi konularda finansal raporlamanın gözetiminden sorumlu organlarla iletişim,
- sürekli mesleki eğitim ile ilgili hükümler,
- mesleki yeterlilik, denetim personelinin rotasyonu, denetim personelinin denetim müşterilerince istihdamı, istişare ve diğer denetim dışı hizmetler, ve gerekli görülebilecek diğer hususlar

– gözetim kuruluşu; tespit ettiği sorunları gidermeye yönelik olarak önlem alma ve gerektiğinde yaptırım uygulamak amacıyla disiplin kovuşturmaları başlatma ve\veya yürütme yetkisine sahip olmalıdır.

– üye ülkelere ait gözetim birimlerinin birbirleriyle koordinasyon içinde çalışması desteklenmektedir.

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU'NUN ÇALIŞMALARI

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu[207](IFAC), muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumudur. IFAC'ın ana amacı; kamu çıkarlarını korumak, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

Yaşanan krizler neticesinde IFAC, 2002 yılında "Muhasebeciler, muhasebe mesleğine duyulan güvenin tekrar sağlanmasını istiyorlarsa, bağımsız bir gözetim sistemini kabul etmelidirler" diyerek kamu gözetim sisteminden taraf olduğunu belirtmiştir.[208]

2005 yılına kadar olan süreçte ulusal düzeydeki mesleki standartların uluslararası düzeyde uyumunun arttırılması, dünya çapında muhasebe mesleğinin güçlendirilmesi çabalarıyla IFAC kendi içinde revizyon çalışmalar gerçekleştirmiş, ve neticede 2005 yılında Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu[209](PIOB) kurulmuştur.

Kuruluş amacı, standart oluşturma faaliyetlerinin halkın çıkarlarına uygun şekilde yapıldığı konusunda yatırımcıların ve ilgili tarafların güvenini arttırmak olan Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu, IFAC bünyesinde faaliyet gösteren tüm kurulların standart koyma faaliyetlerini denetlemek, kamu menfaati doğrultusunda karar almalarını sağlamak ve karar alma süreçlerini belirlemekle sorumludur.

---

[207] International Federation of Accountants-IFAC
[208] Malthus, 2005, s.4
[209] Public Interest Oversight Board-PIOB

Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu, IFAC'ın denetim, etik ve eğitim standartları belirleme faaliyetlerini gözetlemekte ve bu süreçlerde güvenin tesis edilmesine yardımcı olmaktadır.[210]

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren ve Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu tarafından denetlenen standart belirleyici kurullar bulunmaktadır. Bu kurullar şunlardır:[211]

- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu[212] (IAESB)
- Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu[213] (IESBA)
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu[214] (IAASB)

IFAC'ın isteği, Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu'nun ulusal düzeydeki muhasebe kuruluşları ve düzenleyicileri (gözetim kuruluşları) için proaktif bir akıl hocası olması yönündedir. Kamu Menfaatini Gözetme Kurulu kapsamlı danışmanlık ve teknik destek yardımı sunarak, ulusal düzeydeki yetki ve karar alma süreçleri desteklenmektedir.

2.5. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEYİCİLERİ FORUMU'NUN ÇALIŞMALARI (IFIAR)

IFAC'ın ulusal düzeydeki gözetim kurulları arasında koordinasyonun sağlanması amacı doğrultusunda[215] 15 Eylül 2006 tarihinde kurulan Uluslararası

---

[210] Graham Ward, IFAC Başkanı, **IFAC, UDS, UES, IFAC Etik Kuralları ve Üye Yükümlülükleri Bildirisine Genel Bakış,** Dünya Bankası İleri Muhasebe ve Denetim Düzenleme Programı Modül 15, Konuşma Notları, 20 Aralık 2005 s.12

[211] http://www.ifac.org/About/PIOB.php

[212] International Accounting Education Standards Board-IAESB

[213] International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA

[214] Auditing and Assurance Standards Board-IAASB

[215] Christopher Humphrey, Anne Loft, Margaret Woods, **The global audit profession and the international financial architecture:Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis**, Accounting, Organizations and Society 34, 2009, s.815

Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu[216] (IFIAR) denetim sektöründe bilgi paylaşımının sağlanması ve bağımsız denetim kanun koyucuları arasında tecrübelerin paylaşılmasını hedeflemektedir.[217]

Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu, denetim kuralları ve denetimin gözetimi hususunda diğer uluslararası organizasyonlarla yakın işbirliğine gitmektedir.

---

[216] The International Forum of Independent Audit Regulators-IFIAR

[217] IFIAR üyesi ülke ve kurullar şunlardır;
Abu Dabi-Abu Dhabi Accountability Authority
Avustralya-Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
Avusturya-Austrian Audit Quality Control Oversight Board, AAQCOB
Brezilya-Comissao de Valores Mobiliarios Securities (CVM)
Bulgaristan-Commission for Public Oversight of Statutory Auditors
Kanada-Canadian Public Accountability Board (CPAB)
Danimarka-The Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
Dubai-Dubai Financial Services Authority
Mısır-Auditors Oversight Unit
Finlandiya-The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
Fransa-Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)
Almanya-Abschlussprueferaufsichtskommission (APAK)
Macaristan-Auditors' Public Oversight Committee
İrlanda-Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority
İtalya-Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
Japonya-Certified Public Accountants & Auditing Oversight Board (CPAAOB), Financial Services Agency (FSA)
Kore-Financial Supervisory Commission,Financial Supervisory Service (FSS)
Litvanya-The Lithuanian Authority of Audit and Accounting
Lüksemburg-Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malta-The Accountancy Board of Malta
Mauritus-Financial Reporting Council
ollanda-Autoriteit Financiele Markten (AFM)
Norveç-Financial Supervisory Authority of Norway
Singapur-Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
Slovakya-Auditing Oversight Authority
Güney Afrika-Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)
İspanya-Accounting and Auditing Institute (ICAC)
Srilanka-Accounting and Auditing Standards Monitoring Board
İsveç-Supervisory Board of Public Accountants
İsviçre-Federal Audit Oversight Authority FAOA
Tayvan-Financial Supervisory Commission
Türkiye-Sermaye Piyasası Kurulu
İngiltere-Financial Reporting Council (FRC)
ABD-Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Ülkemiz adına SPK'nın üyesi bulunduğu Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu'nun toplantılarına gözlemci sıfatıyla aşağıdaki uluslararası kuruluşlar katılmaktadır;

- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu[218]
- Basel Bankacılık Denetleme Kurulu[219]
- Uluslararası Sigorta Düzenleyicileri Birliği[220] (IAIS)
- Dünya Bankası
- Avrupa Komisyonu

IFIAR, çalışmalarını özellikle denetim ve gözetim standartlarının uluslararası harmonizasyonu üstünde yoğunlaştırmıştır. Bu kapsamda IFIAR toplantılarına yukarıda anılan kuruluşların yanısıra uluslararası düzeyde en büyük altı denetim firmasının oluşturduğu Global Kamu Politikası Komitesi[221] (GPPC) üyeleride katılmaktadır. Bu sayede uluslararası düzeyde kanun koyucular ve düzenleyici otoriteler ile sektör temsilcilerinin buluşması sağlanmaktadır.

2.6. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ

Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının kamusal gözetimi, 1987 yılından beri farklı kurum ve kuruluşlarca yapılmaktadır. Halihazırda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler ve denetimler yapmaya yetkili kurumları SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'dir (TÜRMOB).

[218] International Organizatıon Of Securities Commissons-IOSCO
[219] Basel Committee of Banking Supervisors
[220] International Association of Insurance Supervisors
[221] Global Public Policy Committee (GPPC) üyeleri; BDO International, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton International, KPMG ve PricewaterhouseCoopers'dır.

2.6.1. SPK'nın Bağımsız Denetimin Gözetimi Çalışmaları

Ülkemizde halka açık şirketlerle ilgili bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde SPK'nın getirdiği düzenlemeler kapsamında yapılmaktadır.

SPK, 13 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetimi düzenlemek amacıyla "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği" yayınlamıştır.[222] SPK, daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir.[223]

2002 yılında ise SOA paralelinde, denetçi bağımsızlığının sağlanmasına ilişkin Seri:X, No:19 Sayılı Tebliğ yayınlanmıştır.[224] Bu tebliğ ile SOA'da yer alan bazı önemli hususlar çok fazla ayrıntıya girilmeden düzenlenmiştir. Bunlar; denetçi bağımsızlığı, denetimden sorumlu komitelerin oluşturulması, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanması ve bildirimde sorumlulukla ilgilidir. Tebliğ'de denetçilerin gözetimi konusunda herhangi bir düzenleme yer almamıştır.[225]

SPK, konuya ilişkin olarak 2006 yılında Seri:X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"ini yayınlamıştır.[226] Söz konusu tebliğ, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Tebliğ ile sermaye piyasasında uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun denetim ve raporlama faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli zemin hazırlanmıştır.[227]

---

[222] 13 Aralık 1987 tarih 19663 sayılı Resmi Gazete
[223] Seri:X, No: 1-18 Sayılı Tebliğler
[224] 02.11.2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete
[225] Uzay, 2007, s.25
[226] 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete
[227] İdil Kaya, **Açıklık Projesi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Genel Bakış**, İSMMMO III: Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Sunum

Tebliğin yürürlüğe konulması ile birlikte, finansal tablolarla kamuya açıklanan bilgilerin doğruluğu konusunda önemli bir güvence oluşturan bağımsız denetimin, daha kaliteli olarak yerine getirilmesi, ayrıca uygulayıcıların daha kapsamlı ve uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu bir rehbere kavuşmalarının sağlanması hedeflenmiştir.

Önceki standartlara nispetle, hayli kapsamlı ve ayrıntılı olan söz konusu standartlarla beraber, aynen muhasebe ve finansal raporlama düzenlemelerinde olduğu gibi kural bazlı düzenleme yaklaşımdan ilke bazlı düzenleme yaklaşımına geçiş yaşanmıştır.

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'de finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin uluslararası bağımsız denetim standartlarının hepsi mevcut olup bunun yanında, ülkemizde bağımsız denetim sektörünün düzenlenmesine ilişkin genel nitelikli bir takım hususlar ele alınmakta; bu kapsamda kuruluşların bağımsızlığı, mesleki özen ve titizlik ilkesi, mesleki yeterlilik gibi bir takım genel bağımsız denetim standardı olarak adlandırılan hususları ile beraber denetimin gözetimi ile ilgili yaklaşımlar sunulmakta, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi veya yetkilerinin iptali ile kuruluş ve denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarına da yer verilmektedir.

2.6.1.1. Bağımsız Denetim Lisans Belgesi Verilmesi

Tebliğ uyarınca, Tebliğin yayım tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları ile Tebliğin yayım tarihi itibariyle Kurul'a başvurmuş olup yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin, sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgelerini[228] almaları istenmiştir.[229]

[228] Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, 2. Kısım (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları), 4. Madde "Yönetici ve bağımsız denetçiler" birinci fıkranın (d) bendi

2.6.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi ve Sürekli Gözetimi

SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin yayınlanmasına başlandığı tarihten itibaren, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyette bulunabilmeleri için belirli yeterlilik kriterleri oluşturularak, bu kriterleri taşıdığı kanaatine varılan kuruluşlar yetkilendirilmektedir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşların başvuruları, SPK tarafından değerlendirilerek, gerekli şartları taşıyanlar Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'ne alınmaktadır.[230]

Yetkilendirilen kuruluşlara ilişkin olarak SPK tarafından sürekli izleme faaliyetleri yürütülmektedir. Yetkilendirilme aşamasında başlayan söz konusu faaliyet esas olarak, gerek kuruluş bazında gerekse kuruluşta görevli denetçiler bazında mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve tam zamanlılık ilkeleri ile faaliyetin yürütülmesinde öenmli bilgileri içeren bağımsız denetim sözleşmeleri çerçevesinde gerçekleşmektedir.

2.6.1.3. Bağımsız Denetim Firması Rotasyonu

Halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerinde denetim kuruluşlarının seçimi, "en çok yedi yıl için" denetimden sorumlu komitenin önerisiyle yönetim kurulu tarafından yapılmalıdır. Tekrar aynı bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için, en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur.[231]

---

[229] Bağımsız denetim lisans belgelerinin alım süreleri SPK tarafından belirli tarihlerde uzatılmıştır, en son olarak 22.04.2009 tarih ve 12/292 sayılı Kararı ile SPK, Bağımsız Denetime Yetkili Kuruluşların yönetici ve bağımsız denetçilerinin, 31.12.2009 tarihli finansal raporların kamuya açıklanacağı son tarihe kadar bağımsız denetim lisans belgesi olmaksızın çalışmasına izin vermiştir. 01.01.2010 tarihinden sonra sona erecek hesap dönemlerine ait finansal raporların bağımsız denetimine yönelik düzenlenecek sözleşmelerde, "Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesi" bulunmayan bağımsız denetçilerin görev alamayacakları; 01.01.2010 tarihinden sonra sona erecek hesap dönemlerini de kapsayacak şekilde düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmelerinde bağımsız denetim lisansı bulunmayan bağımsız denetçilerin görevlendirilmiş olması halinde, bu durumun ek sözleşme ile giderilmesi gerektiği karara bağlanmıştır.

[230] 04.04.2010 tarihi itibariyle 95 adet bağımsız denetim kuruluşu kayıtlıdır.

[231] Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, 3. Kısım (Bağımsız Denetim Sözleşmesi), 6. Madde "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü"

Ancak SPK tarafından 2009 yılında uygulamaya getirilen bir esneklikle 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Tebliğ'de belirlenen kurumsal yapıyı oluşturan bağımsız denetim kuruluşları için istisna getirilmiş ve azami yedi hesap döneminde, sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu uygulamak koşuluyla müşterileri ile yedi hesap dönemini geçen sözleşme yapabilmeleri imkanı getirilmiştir.[232]

2.6.1.4. Mesleki Sorumluluk Sigortası

Bağımsız denetçilerin Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanlık tarafından belirlenen usül ve esaslar çerçevesinde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları istenmektedir.[233]

Bu kapsamda, "Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası" klozu yayınlanmıştır.[234]

2.6.1.5. Yasaklanan Hizmetler

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

---

[232] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 25)

[233] SeriX, No:22 Sayılı Tebliğ, 2. Kısım Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları, 1. BölümBağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslar,madde 3, f bendi

[234] 03 Mayıs 2007 tarihli ve 26511 sayılı Resmi Gazete
Kloz ile "sigortacı, sözleşmedeki şartlara tabi olmak kaydı ile sigortalının poliçede belirlenmiş mesleki faaliyeti ifa ederken neden olduğu zarar dolayısıyla ödeyeceği tazminat tutarları ile kararlaştırmışsa;
*Yargılama giderleri ve avukatlık ücretlerini,
* Sigortalının müteselsil sorumluluk gereği ödeyeceği SSK primi, vergi, vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme zammı faizini,poliçede yazılı limitler dahilinde temin edecektir" hükmü getirilmiştir.

– Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
– finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
– değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
– iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
– yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
– aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
– hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
– tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
– SPK tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar.[235]

2.6.2. BDDK Tarafından Gerçekleştirilen Bağımsız Denetimin Gözetimi

Ülkemizde bankalarda gerçekleştirilecek bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, BDDK tarafından yayımlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik"[236] ile söz konusu yönetmelikte değişiklikler getiren "Bankalarda Bağımsız Denetim Gercekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik"[237] çerçevesinde belirlenmiştir.

[235] SeriX, No:22 Sayılı Tebliğ, Madde 13
[236] 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete
[237] 24 Temmuz 2007 tarihli ve 26592 sayılı Resmi Gazete

Yönetmeliğin amacı, bankalarda bağımsız denetim gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.[238]

SPK Tebliğlerinde olduğu gibi sözkonusu yönetmelikte de bağımsız denetimin üzerine bir kontrol mekanizması getirilmektedir. Yönetmeliğin bu hususta getirdiği düzenlemeler aşağıda açıklanmaktadır;

2.6.2.1. Yasaklanan Hizmetler

Yetkili denetim kuruluşları, aynı yetkili denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye'de yerleşik diğer kuruluşlar ile bunların ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve istihdam ettikleri bağımsız denetçileri, denetledikleri bankaya veya bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıklara, bağımsız denetim faaliyetleri ve 3568 sayılı SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu[239] çerçevesinde finansal tabloların ve vergi beyannamelerinin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğu bakımından incelenmesi, uygunluğunun tasdik edilmesi veya yazılı görüş verilmesi faaliyetleri hariç, aşağıdaki hizmetleri veremez:[240]

- finansal bilgi sisteminin tasarımının yapılması ve uygulanması,
- bilirkişi raporu hazırlanması,
- aktüeryal hizmetler verilmesi,
- yönetim veya insan kaynakları yönetimi ile ilgili hizmet verilmesi,
- yatırım danışmanlığı hizmeti verilmesi.

[238] 04.04.2010 tarihi itibariyle 39 bağımsız denetim şirketi kayıtlıdır
[239] 13.6.1989 sayılı Resmi Gazete No:20194
[240] 12.madde 5.bend

2.6.2.2. Rotasyon

Yetkili denetim kuruluşu adına bağımsız denetim çalısmalarını yürüten bağımsız denetçiler, aynı finans kuruluşunun bağımsız denetim çalışmalarında birbirini izleyen azami beş hesap dönemi için görev alabilir.[241]

Banka, bir yetkili denetim kuruluşu ile birbirini izleyen asgari üç azami sekiz hesap dönemi için bağımsız denetim sözleşmesi yapabilir.

2.6.2.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda belirtildiği üzere bağımsız denetim, değerleme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır.

Söz konusu sigortanın uygulama detayları Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile açıklanmıştır. Buna göre; yetkili denetim kuruluşları, sigorta teminatı, banka ile imzalanan bağımsız denetim sözleşmesinde öngörülen tutarın iki katından az olmamak bankalara verilecek bağımsız denetim hizmeti nedeniyle oluşabilecek zararların tazminini teminen bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihten itibaren yedi gün içinde genel şartları Hazine Müsteşarlığı'nca belirlenen mesleki sorumluluk sigortası yaptırırlar.

2.6.2.4. BDDK tarafından Oluşturulan Meslektaş Gözüyle İnceleme Sistemi

Ülkemizde bir denetim firmasının çalışmalarının, ikinci bir denetim firması tarafından incelenemesi uygulaması bir kez yaşanmıştır. BDDK, 2002 yılında

[241] 12. madde 11.bend

yayınlamış olduğu bir yönetmelikle, [242] Türkiye'de kurulu özel sermayeli bankalar için BDDK'nın saptayacağı bağımsız denetim kuruluşları tarafından 31.12.2001 dönemi mali tabloları ile ilgili olarak düzenlenen bağımsız denetim raporları üzerinde ikinci bir inceleme istemiştir.[243]

BDDK tarafından bankalar için ikinci denetim istenmesinde, o dönemde yaşanan gelişmelerin etkisi olmuştur. Yönetmeliğin yayınlandığı tarihlerde, 2001 yılında başlayan ekonomik kriz etkisini göstermeye devam etmesi ve özellikle mali sektörde yolsuzluklar ve başka nedenlerle bazı bankalar Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiştir. Kamuoyunda, devredilen bankaların bağımsız denetimini yapan firmaların güvenilirliği, dolayısıyla bağımsız denetimin etkinliği tartışılırken düzenleyici kurumlar tarafından, bazı denetim firmalarının denetim yetkisi iptal edilmiştir.[244]

2.6.3. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Gerçekleştirilen Sigorta ve Reassürans Şirketlerinin Bağımsız Denetiminin Gözetimi

Sigorta ve Reasürans şirketleri 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu[245] çerçevesinde Hazine Müsteşarlığı'nın düzenlemelerine tabidir. Bu kapsamda, Hazine Müsteşarlığı 1996 yılında yürürlüğe koyduğu yönetmelikle ilk defa Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız dış denetim zorunlu hale getirilmiş daha sonra çıkardığı yönetmeliklerle konuyla ilgili çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. 08.09.2003 tarihinde yürürlüğe giren Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik[246] ile denetim şirketleri, sigorta ve reasürans şirketlerinde sadece Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alarak denetim yetkisi kazanırlar.

---

[242] BDDK, **4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun Geçici 4'üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik**, Resmi Gazete, No: 24708, 27 Mart 2002.
[243] Uzay, 2007, s.23
[244] İbid,s.22
[245] 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete
[246] 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete

Bu izin için ise, SPK'ndan ya da BDDK'ndan izin almış bir bağımsız denetim şirketi olunması ve ortaklarının 3568 sayılı Yasaya uygun şekilde meslek unvanı almaları gerekir. Bunların dışında ayrıca değişik unvanlardaki denetim elemanlarının Müsteşarlık tarafından verilen eğitimi almaları, sınavda başarılı olmaları gibi ön koşullar gerekmektedir.

2.6.4. 3568 sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Denetimin Gözetimi

Bağımsız denetim alanı ile doğrudan ilgili olmamakla beraber, muhasebe denetimi mesleğinin temelini oluşturan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu[247], ülkemiz mali sistemi içerisinde bağımsız denetim faaliyetinin anlaşılması açısından önemli görülmektedir.[248]

3568 sayılı kanun ile Türkiye'de yasalar çerçevesinde bağımsız denetim yapma yetkisi, "serbest muhasebeci mali müşavir" veya "yeminli mali müşavir"ruhsatını almış kişilere verilmiştir.[249]

Anılan kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğlerle de denetleme standartları, vergi denetimlerinde kullanılacak raporlama formatları, meslek mensubu olabilme şartları gibi hususlara düzenlemeler getirilmiştir.

Söz konusu kanunun en önemli getirilerinden biri TÜRMOB'un kuruluşu olmuştur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların birliği olan TÜRMOB, tüzel kişiliğe sahip bir meslek kuruluşudur.

---

247 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete
248 Okur, 2007, s.13
249 3568 Sayılı Kanun, Madde 1

TÜRMOB, meslek mensuplarına ilişkin olarak kayıt ve sicil tutma, meslek ile ilgili faaliyet ve etik kurallarını belirleme ve meslek mensupları nezdinde disiplin uygulama gibi yetkilerle donatılmış[250] ve bağımsız denetim mesleği açısından çok önemli bir rol üstlenmiş bulunmaktadır.

Kurulduğu 1989 yılından bu yana TÜRMOB, ülkemizde uygulanan muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası standartlarla uyumu ve bu standartların etkinlikle uygulanması sağlamak amacıyla, önemli çalışmalar gerçekleştirmiştir.

TÜRMOB 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur. TMUDESK 2001 yılına kadar 19 adet Turkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayınlamıştır. TMUDESK tarafından belirlenen bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TMUDESK'in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşememesine neden olmuştur.[251] Bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla 2002 yılında Başbakanlığa bağlı kamu tüzel kurulu olarak faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK)[252] kurulmasıyla, TMUDESK'in standart belirleme faaliyetleri sona ermiştir. TMSK,

---

[250] 3568 sayılı Yasa TÜRMOB' a tanınan disiplin cezası yetkileri;
48.madde:Meslek unvanlarını haksız kullananlara altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılırlar
49.madde:Yeminli Mali Müşavir (YMM)'ler yasaya aykırı olarak tasdik yetkilerini kullanmaları durumunda altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılırlar
50. madde ceza türleri:
a) uyarma
b)kınama
c)Geçici olarak meslekten alıkoyma
d)Yeminli sıfatını kaldırma
e)Meslekten Çıkarma

[251] Hatice Belgin Şensoy, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu**, Yüksek Lisans Tezi, T.C.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,Muhasebe Bilim Dalı, 2008, s.204

[252] 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuştur.

TMUDESK'in görevlerini ve yayınlamış olduğu standartları devralarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına[253](IFRS) uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) yayınlamaya başlamıştır.

TÜRMOB ayrıca 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nu (TÜDESK) kurmuştur. TÜDESK, 3568 Sayılı Kanun'a göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim islemlerini disiplinli bir sekilde yürütebilmesi için ulusal denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla kurulmuştur.

TÜDESK, hem uluslararası standartlarla öngörülen uyumun sağlanması hem de ilgili kuruluşlarla yürütülecek ilişki ve görüş alışverişlerinde bir başlangıç noktası ve referans olması düşüncesiyle, üyesi bulunduğu IFAC bünyesindeki IAASB tarafından yayınlanmış olan uluslararası bağımsız denetim standartlarının tercümelerini gerçekleştirmiş ve 2004 yılında yayımlanmıştır.

Ayrıca TÜDESK tarafından, ulusal denetim standartlarını inceleyerek yorumlamak üzere her denetim standardı için bir komite kurulmuştur. Ulusal denetim standartlarının taslaklarının oluşturulma çalışmalarının yürütüldüğü bu süreçte; bu kez 2008 yılında geçerli olmak üzere 2007 yılında yayınlanan uluslararası bağımsız denetim standartlarının çevirisini yayınlamıştır.

2.6.5. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimine Getirilen Eleştiriler

Geçtiğimiz yıllarda uluslararası düzeyde yaşanan muhasebe skandalları, denetim standartlarının gözden geçirilmesi ve değiştirilmesi için yoğun bir sürece girilmesini sağlamıştır. Bu süreçte bağımsız denetimin gözetiminin etkinliği de

[253] International Financial Reporting Standards-IFRS

uluslararası düzeyin yanısıra ulusal düzeyde de sıklıkla tartışılan bir konu haline gelmiş, ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu, tek bir merkezin yayınlayacağı denetim standartlarının eksikliğinin getirdiği karmaşanın yanısıra SPK ve TÜRMOB'un gerçekleştirdiği denetim çalışmaları da eleştirilerin hedefi olmuştur.

2.6.5.1. Ulusal Denetim Standartlarının Eksikliği

Mevcut yapıda SPK, BDDK, TÜRMOB ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar; kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmaktadırlar.[254]

Farklı kurumlar tarafından farklı düzenlemelerin yapılması ve standartların belirlenmesi, uygulamada karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu kurumların benzer konularda yayınladıkları standartlar genellikle birbirleri ile benzerlik arz etse de bazı durumlarda çelişkili de olabilmektedir.[255]

Halihazırda ülkemizde bu konudaki tartışmaların odak noktası, standartların kimin tarafından yayınlanacağı hususunda yoğunlaşmaktadır. SPK, bu konuyu kendi yetkisinde görürken, TÜRMOB haklı olarak meslek örgütü olarak kendi bünyesinde kurduğu TÜDESK'in bu standartları yayımlaması gerektiğine inanmaktadır.[256]

Bu sorunların çözümü açısından TMSK gibi denetim alanında yetkili tek bir kurumun oluşturulması ve bu kurulun oluşturacağı uluslararası standartlara uygun ulusal denetim standartlarının uygulamaya konması yerinde olacaktır.

---

[254] Muhsin Çelik, Süleyman Uyar, **Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasi Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma,** s. 8
http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/2.doc,

[255] Leon Aslan Coşkun, **Uluslararası Denetim - Güvence Standartları ve TTK'da Denetim**, IX Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Bildiri,2009, s.1

[256] Nalan Akdoğan, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı:80 , 2007, s. 110

2.6.5.2. SPK Denetimi Hususunda Getirilen Eleştiriler

Uluslararası düzeyde olduğu gibi ülkemizdeki ilgili çevreler tarafından da, bağımsız denetimin finansal bilginin güvenilirliğini artırmada kritik bir rol üstlenmekte olduğu kabul edilmektedir. Bu rolünden dolayı bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilerin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetlenmesi ve bağımsız denetim ile ilgili standartlarda ulusal ve uluslararası harmonizasyonun sağlanması gereksinimi hususunda fikir birliği mevcuttur. Ancak ülkemizde bağımsız denetimin gözetimi üzerinde halihazırda çok başlı bir yapı ile ilgili olarak farklı çevrelerin yoğun eleştiri ve tereddütleri bulunmaktadır.Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesine ilişkin 1999 yılında yapılmış bir araştırmaya katılanların %66'sı SPK'nın denetim firmaları üzerindeki gözetiminin yetersiz olduklarını düşünmektedir.[257]

Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol ile ilgili 2003 yılında gerçekleştirilen bir başka araştırmaya katılan denetçilerin ise %68'si, SPK'nın denetim firmaları üzerindeki denetiminin yetersiz olduğunu düşünmektedir, bu oran hem ulusal hem de uluslararası denetim firmalarında çalışan denetçiler için aynı çıkmıştır.[258]

SPK'nın 2008 yılına ait Faaliyet Raporu'ndan, 2008 yılında 12 bağımsız denetim kuruluşunda inceleme gerçekleştirilmiş olduğu görülmektedir.[259] SPK tarafından her yıl 12 şirket denetlenmesi halinde, tüm bağımsız denetim şirketleri ancak 8 yılda bir denetlenmiş olacaktır. Bu şirketler içinde nispeten çok sayıda müşterisi olanlara daha sık gidilmesi gerektiği de dikkate alındığında SPK tarafından gerçekleştirilen denetimin yetersizliği ortaya çıkmaktadır.

[257] Altıntaş, 2007, s.108
[258] İbid , s.110
[259] SPK Faaliyet Raporu, 2008 s.89

SPK tarafından yapılan söz konusu denetimler sonucunda, haklarında yaptırım uygulanan üç bağımsız denetim kuruluşu 2008 yılında 80,880TL[260] tutarı para cezasına çarptırılmıştır. Bu meblağ, PCAOB cezalarının tutarları göz önünde bulundurulduğunda caydırıcılıktan epey uzak gözükmektedir.

Her ne kadar, SOA'da getirilen önlemlerden bir kısmı SPK tarafından bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerine eklenmiş olsa da, SOA'nın bağımsız denetçilerin gözetimine verdiği önem ve konuyla ilgili olarak getirdiği yenilikler ülkemiz düzenlemelerinde yeteri kadar yerini bulamamıştır. Bu durum ciddi bir eksikliği işaret etmektedir, zira bağımsız denetim kuruluşlarının düzenlemelere uyup uymadıklarının gözetiminin yapılmadığı ve caydırıcı cezalar uygulanmadığı bir ortamda, en ideal bağımsız denetim mevzuatına sahip olmanın bile pek bir faydası olmayacaktır.[261]

2.6.5.3. ROSC Raporunda Sunulan Eleştiriler ve Öneriler

Dünya Bankası'nın Ekim 2006 tarihli Türkiye'ye ilişkin muhasebe ve bağımsız denetim alanındaki ROSC Raporunda[262] getirilen önerilerin bir kısmı, bağımsız denetimin kamu gözetimi ile ilgili olmuştur. Söz konusu raporda gözetim ile ilgili sunulan gereklilikler aşağıda listelenmiştir;[263]

- TÜRMOB'un, devredilmiş düzenleme yetkisiyle lisanslı denetçilerin düzenlenmesini etkin bir şekilde sürdürmesi,

---

[260] İbid, s. 97

[261] Alparslan Yıldırım, **Denetim Kuruluşları Denetlenebilir mi ?,** Stratejik Boyut, 12 Nisan 2009

[262] Report on The Observance of Standards and Codes:Dünya Bankası, ulusal muhasebe ve denetim standartlarının IFRS ve ISA ile karşılaştırılabilirliklerinin ve şirketlerin ilgili ülkede belirlenen muhasebe ve denetim standartlarına ne ölçüde uyduklarının değerlendirilmesi; ve değerlendirilen ülkeye, mevcut standart ve uygulamaları ile uluslararası düzeyde kabul görmüş muhasebe ve denetim standartları arasında tespit edilen boşlukların kapatılması konusunda yardımcı olmak üzere ROSC raporları düzenlemektedir.

[263] Dünya Bankası, Turkey, Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC),Accounting and Auditing March, 2007

- TÜRMOB'un, üyelerinin yaptığı denetim faaliyetlerinin kalite güvencesi uygulamaya, üyeleri üzerinde disiplin yetkisini uygulamaya ve hem bireylere hem de denetim firmalarına denetim ruhsatı vermeye devam etmesi,
- denetim mesleğinde bir kalite güvencesinin temin edilmesi,
- yukarıda belirtilen işlevlerin fiilen ve şeklen kamusal bir dürüstlükle yerine getirilmesi bakımından bir 'kamu gözetim sistemi' ile güçlendirilmesi,
- oluşturulacak kamu gözetim sisteminin uygulama yapmayanlar tarafından yürütülmesi ve meslekten açık bir şekilde bağımsız olması.

Raporda önerilen bağımsız kamu gözetim sisteminde, TÜRMOB'un yasal denetçileri ve denetim firmalarını onaylama ve tescil, etik standartlarının kabulü, denetim firmaları ve denetim uygulamalarının iç kalite kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvence, ve tahkikat ve disiplin faaliyetlerini takip etmesi talep edilmiş ayrıca;

- yasal denetçi ve denetim firmalarının onaylanması ve tescili,
- etik, denetim firmaları ve denetimin iç kalite kontrolü,
- sürekli eğitim, kalite güvencesi ve tahkik ve disiplin sistemlerinin gözetimi için nihai sorumluluk alma,
- gerekli hallerde yasal denetçiler ve denetim firmaları hakkında kendisi tahkikat yapma ve uygun önlemleri alma,

görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.

ROSC Raporunda ülkemizdeki mevcut gözetim sistemine getirilen eleştirilerin başında bağımsız denetimin, bazı bakımlardan kendi kendini düzenleyici olması bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin çeşitli seviyelerde düzenleme ve gözetime tabi olması bulunmaktadır. Bu bölünük yaklaşımın, denetim mesleğinin kamu yararını korumak için kamu gözetimine tabi olmasını gerektiren AB Direktifi'nin gerisinde kaldığı belirtilmekte, bağımsız bir kamu gözetim sisteminin, TÜRMOB'un yasal denetçileri ve denetim firmalarını onaylama ve tescil, etik standartlarının kabulü, denetim firmaları ve denetim uygulamalarının iç kalite kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvence, ve tahkikat ve disiplin faaliyetlerini takip etmesi gerekliliği vurgulanmaktadır[264].

Rapoda ayrıca, TÜRMOB'un kendisine şikayet geldiğinde harekete geçmekte olduğu yani proaktif değil reaktif bir yöntem izlediği, risk temelli teftiş uygulaması yapmadığı ve kalite inceleme sisteminin bulunmadığı belirtilmiştir[265].

TÜRMOB, ROSC Raporunda yer alan bazı hususlara itiraz etmiştir. Oluşturulması talep edilen Kamu Gözetimi Kurumu ile ilgili olarak TÜRMOB'un itirazı şu cümlelerle belirtilmiştir; "TÜRMOB, Anayasa'nın 135.maddesine göre 3568 sayılı Yasa ile bir kamu gözetim kuruluşu olarak denetim mesleğini geliştirmek, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek, mesleki ahlak kurallarını geliştirmek ve izlemek, meslek disiplinini tesis etmek üzere görevli ve cezai müeyyide uygulama yetkisine sahip 'kamu yararına' çalışan bir kamu kurumudur"[266]

---

[264] İbid, s.11
[265] İbid, s.27
[266] Şükrü Şenalp**, Standartlara ve Kanunlara Uyma Üzerine Rapor (ROSC) ve TÜRMOB,** 26 Eylül 2005
www.alomaliye.com/eylül_05/sukru_senalp_rosc.htm

2.6.6. Türkiye'de Kamu Gözetim Sisteminin Kurulması ile İlgili Yorumlar

Ülkemiz akademisyenleri ve meslek mensuplarının kamu gözetim sisteminin kurulması ile ilgili olarak yaptıkları açıklamalar incelendiğinde, bağımsız denetimin gözetimindeki mevcut çok başlılığa son verilmesi ve denetimin tek bir merkez tarafından gözetimi hususunda fikir birliği oluştuğu görülmektedir.

Türkiye'de denetçi bağımsızlığı ile ilgili gerçekleştirilen bir çalışma kapsamında sorulan, "Günümüzde ABD'de uygulanan, 'Denetim Üst Kurulu' veya 'Denetim Gözetim Kurulu' Türkiye'de de oluşturulmalı mıdır?" sorusuna yanıt veren denetçilerin otuz biri (%78), ülkemizde de böyle bir üst kurulun oluşturulması düşüncesine sıcak bakmaktadır. Söz konusu ifade ve verilen yanıtlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.[267]

Tablo 7: Gözetim Sisteminin Türkiye'de Oluşturulması ile ilgili Denetçilerin Görüşleri[268]

Günümüzde ABD'de oluşturulan PCAOB Türkiye'de de oluşturulmalıdır.	
Kesinlikle Katılmıyorum	%5
Katılmıyorum	%7,5
Karasızım	%10
Katılıyorum	%52,5
Kesinlikle Katılıyorum	%25

Kaynak:Şaban Uzay, **Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı**, MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı -Yakınsama Yolunda- Bildiriler Kitabı, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

Ancak bu gözetim işlevini gerçekleştirilecek kurumun kimliği ile ilgili farklı çevrelerin farklı yorumları bulunmaktadır.

Bazı çevreler, gözetimi gerçekleştirecek otoritenin meslek mensuplarından tamamen bağımsız olması gereğini savunmuşlardır.[269]

---

[267] Şaban Uzay, **"Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı**", MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı -Yakınsama Yolunda- Bildiriler Kitabı, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

[268] İbid, 2004

SPK da bu görüşü benimsemiş ve kurulacak mekanizmanın TÜRMOB'dan bağımsız olması gerektiğini ancak kendisinin denetim üzerindeki otoritesini korumak istediğini belirtmiştir.[270]

Sermaye ve Menkul Kıymet Piyasalarını yakından ilgilendiren bu hususta İMKB'de SPK ile aynı doğrultuda görüş bildirmiştir.[271]

Başta TÜRMOB olmak üzere sektör temsilcileri ise, kamu gözetim sisteminin oluşturulmasına olumlu yaklaştıklarını[272] ancak oluşturulacak sistemin TÜRMOB'un çatısı altında yapılandırılması gerektiğini savunmuşlar, TÜRMOB'un Anayasanın 135. maddesine göre bir kamu kuruluşu olması nedeniyle Türkiye'de muhasebe denetimi gözetimi sisteminin TÜRMOB çatısı altında yapılandırılmasını ve TÜRMOB'un konu üzerinde bir otorite olarak görülmesini talep ettiklerini belirtmişlerdir.[273]

TMSK ise, SPK'nın hem kural koyucu hem de uygulama standartlarını belirleyici rolünün muhasebe ve denetimin bağımsızlığına zarar vereceğini belirtmiş,

---

[269] Nalan Akdoğan "..8'inci Yönerge…… kamu denetimi gözetleme sistemi getiriyor ve bunu yapacak olan otoritenin yetkili bir otorite olmasını istiyor. Denetim gözetimini yapacak yetkili otorite kesinlikle mesleği icra edenlerden de olmayacağını belirtiyor. …böyle bir üst denetim mekanizması geliyor. şimdi, bizde eksik olan bu, Ticaret Yasamıza belki konması lâzım, tanınması. Yani, bu denetim gözetimi yapacak yetkili kurum kim olmalı? Ama öyle bir kurum ki, meslek örgütünden olmayacak. Onun da gerekçesi şu: Meslek örgütü kendi arkadaşını denetleyemez, rekabet ortamı vardır, ben sana düşmanım, istemem işini gelir senin hakkında olumsuz rapor yazarım. Onun için diyor bu kurul bağımsız olmalı, yani o yetkili otorite bağımsız olmalı, fonları bağımsız olmalı, çok rahat harcama yapmalı diyor."[269]

[270] Cemal Küçüksözen, "SPK, ülkemizde PCAOB benzeri bir kurum kurulsa dahi denetim yetkisinden vazgeçmemektedir. SPK olarak ulaşamadığımız kesimleri böyle bir Kurul sayesinde denetlemeyi arzu ediyoruz..….. Türkiye'de gözetim sisteminin TÜRMOB'un gözetiminden ayrılması gerekmektedir. Kamu yararı için bağımsız denetimin etkinliğinin artırılması gerekmektedir. …...ağırlıklı olarak da dışarıdan meslek mensubu olmayan kişilerden oluşan bir birim oluşturulmalıdır. Söz konusu birim tarafından soruşturma, disiplin, eğitim çalışmalarının oluşturulması yararlı olur."

[271] İMKB Teftiş Kurulu Başkanı İbrahim Kurban "ABD'de piyasada denetim şirketleri denetim şirketlerine denetlettirilmek suretiyle yerine getirilen bir görev gibiydi. Ama şu anlaşıldı ki, piyasanın kendisine bırakılmaması gerekiyor. Yani kamunun burada kendi ağırlığını koyması gerekiyor. Bu yaklaşıma esasen biz sahip olduğumuz için bunda bir sorun görmüyorum ama, bu önemli bir konu. Bu noktaya gelmiş oldu"

[272] TÜRMOB Genel Sekreteri Nail SANLI konuşma notları Doğu ve Güneydoğu Odaları Platformu Toplantısı, Mükellef Dergisi Sayı : 269, Eylül 2007: 26

[273] Masum Türker, **Türkiye Muhasebe Denetimi Gözetim Sitemi Önerisi, Dayanışma Dergisi**, 91,Haziran 2006, s.10

Kamu Gözetim ve Denetim Kurumu'nun gözetimden, muhasebeden, denetimden ve bu meslekleri icra eden kanunla kurulmuş özerk kurumların başkanlarından oluşması gerektiği şeklindeki kanaatlerini açıklamıştır.[274]

2.7. TÜRK TİCARET KANUNU YASA TASARISINDA DENETİM

Küreselleşen ekonomi, uluslararası rekabet, Türk hukukunun AB müktesebatına uyumu ve baş döndürücü bir hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler gibi faktörler, Türk ekonomisinin ve bu ekonominin temel taşları olan şirketlerin, uluslararası piyasaların kurumlarına ve kurallarına uymasını zorunlu hale getirmiştir.

Bu ihtiyaçlara cevap vermek için Türk iş dünyasının hukuk altyapısını oluşturacak Türk Ticaret Kanunu (TTK Tasarısı),[275] hazırlanmıştır ve 26 Kasım 2008 tarihinden itibaren Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda görüşülmesine başlanan TTK Tasarısı yasalaştırılmayı beklemektedir.[276]

TTK Tasarısı, ticari hayatı yakından ilgilendiren finansal raporlama standartları ve bağımsız denetim konularında da önemli değişiklikler getirmektedir.

Halka açık olsun ya da olmasın tüm sermaye şirketlerinde muhasebe sistemlerinin ve finansal raporlamaların UFRS'nin tercümesi olan TMS/TFRS'ye uyumlu olmasını zorunlu kılmıştır. TTK Tasarısında ayrıca uluslararası bağımsız denetim standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına atıfta bulunulmaktadır. Dolayısıyla şirketler finansal tablolarını oluştururken TMSK'nın yayınladığı muhasebe standartlarını, yapılacak denetimlerde ise denetçiler ise Türkiye Denetim Standartlarını esas alacaklardır.[277]

---

[274] Bülent Üstünel, Söyleşi, Mükellef Dergisi, Sayı 253, 18.04.2006

[275] Adalet Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından 17.10.2005 tarihinde kararlaştırılan "Türk Ticaret Kanunu" Tasarısı

[276] Coşkun, 2009, s.4

[277] Çoşkun,2009, s. 4

TTK Tasarı'sında bağımsız denetim konusuna ayrıca önem verilmiş ve konuya ilişkin olarak çok önemli düzenlemelere gidilmiştir. TTK Tasarısı ile getirilen düzenlemelerle, denetim mesleği ve denetim kavramı bugün olduğundan çok daha önemli bir konuma gelecektir. Bu düzenlemeler TTK Tasarısının 397 ile 406. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu maddelerde kimlerin zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olduğu, bağımsız denetimin kapsamı, denetçi olabilmenin koşulu,[278] denetçinin sorumluluğu, denetim raporu, denetim görüşü ile ilgili konular düzenlenmiştir.

TTK Tasarısı ile "murakıplık" müessesesi kaldırılmış ve işletmelerde TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların bağımsız denetleme kuruluşu, yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) tarafından, uluslararası bağımsız denetim standartlarına göre denetimini yani bağımsız denetimi zorunlu kılınmıştır.

TTK Tasarısında, farklı maddelerde farklı denetçi tanımlarına yer verilmektedir. Bunlar; kuruluş denetçisi, işlem denetçisi, yıl sonu hesap denetçisi ve özel denetçi'dir. Ankara SMMMO tarafından TTK Tasarısına getirilen yorumlarda

[278]TTK Tasarısı, kimlerin denetçi olamayacağını belirlemiştir;
1.A.Ş'de pay sahibi olanlar (md. 400.1,a)
2.A.Ş'nin yöneticisi, çalışanı, denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyanlar (md. 400.1,b)
3.A.Ş ile bağlantısı bulunan bir kurumun temsilcisi, YK üyesi ya da sahibi veya %20'den fazla paya sahip olanlar (md. 400.1,c)
4.A.Ş ile bağlantısı olan bir şirkette çalışan veya böyle bir şirkette %20'den fazla paya sahip olan bir işletmede çalışanlar ya da A.Ş'de %20'den fazla paya sahip olan bir gerçek kişinin yanında çalışanlar (md. 400.1,d)
5. A.Ş'nin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde sırasında katkıda bulunanlar (md. 400.1,e)
6. Yukarıdaki bent kapsamındaki kişilerin veya bunların ortaklarının temsilcisi, çalışanı, YK üyesi, ortağı, sahibi veya gerçek kişi olarak bizzat kendisi olanlar (md. 400.1,f)
7. 1-6. bentte sayılanların nezdinde çalışanlar (md. 400.1,g)
8. Son beş yıl içinde meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin %30'undan fazlasını A.Ş'ye veya ona %20'den fazla payla iştirak etmiş olan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde eden ve bunu carî yılda da elde etmesi beklenenler (md. 400.1,g)

haklı olarak kavram kargaşasını azaltmak, kavramlarda birlik ve beraberliği sağlamak ve AB müktesebatı ve uluslararası bağımsız denetim standartlarında getirilen kavram ve terimlerle *(yasal denetçi)* paralelliği temin amacıyla tasarıda geçen tüm farklı denetçi ibarelerinin yetkili denetçi olarak değiştirilerek tek bir denetçi ünvanı altında standartlaştırılmasında yarar görüldüğü belirtilmiştir.[279]

TTK Tasarısının yasalaşması ile işletmelerin ölçeği ne olursa olsun -büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel veya kamu sektörüne dahil- bütün anonim şirket ve şirketler topluluklarına uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun bağımsız denetim zorunluluğu gelecektir. Küçük ölçekli[280] anonim şirketler en az iki YMM'yi veya SMMM'yi denetçi seçebilirken, orta ve büyük şirketler bağımsız denetleme kuruluşunu denetçi olarak atamak zorundadır.[281] Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

TTK Tasarısı bağımsız denetimin gözetimindeki dağınık yapının ortadan kaldırılması ve denetim standartlarının tek bir yetkili otorite tarafından belirlenmesini temin etmek amacıyla kamu tüzel kişiliğini sahip Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasını talep etmektedir. Söz konusu Kurul kuruluncaya kadar, Türkiye Denetim Standartları; TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası bağımsız denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir, kurulun, hangi kurum ve

---

[279] Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkındaki Odamız Görüşleri**,s.4
http://www.asmmmo.org.tr/docs/ttk.doc

[280] Aşağıdaki üç şarttan en az ikisini taşıyan anonim şirketler küçük anonim şirket olarak nitelendirilmiştir(TTK Tasarısı md.1523):
1. Aktifte gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamının altı milyon TL'yi aşmaması,
2. Hesap döneminin son gününden önceki on iki ay içindeki satışlar toplamının on iki milyon TL'yi aşmaması,
3. Yıllık ortalama çalışan sayısının 50 kişiyi aşmaması.

[281] TTK Tasarısı, üçüncü Bölüm, madde 400

kuruluşların temsilcilerinden oluşacağı ile çalışma usul ve esasları, TÜRMOB tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yayınlanacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.[282]

Mevcut durumda SPK, BDDK, Enerji Piyasası ve Sigorta regulasyonlarına tabi bağımsız denetim zorunluluğu bulunan işletmelerle kendi insiyatifi doğrultusunda bağımsız denetim yaptıran toplam on bin civarında şirket olduğu tahmin ediliyor. Bu şirketleri ise SPK tarafından lisans verilen doksan altı denetim firması denetliyor. Tasarının yasalaşmasıyla birlikte tüm şirketlerin dış denetime tabi olması yaklaşık iki yüz ellibin civarında işletmenin bağımsız denetim hizmeti alması anlamına gelmektedir. Bu durumda tasarının kanunlaşması ile birlikte beş-altı bin civarında yeni denetçiye ihtiyaç duyulacağı öngörülmektedir.[283]

TTK Tasarısı yürürlüğe girdiği zaman sektörde meydana gelecek bu pazar genişlemesinin çok sayıda denetim şirketinin kurulmasına yol açacaktır ve sektöre duyulan güvenin kaybolmaması açısından sektörün denetim ve gözetiminin sıkı takibi gerekecektir.

Bu takibin mevcut yapıda olduğu üzere farklı yetkilere sahip farklı otoriteler tarafından yapılması uygulama birliğinin gerekli güvenin ve kalitenin sağlanması açısından sorunlar yaratacaktır. Bu nedenle tasarıda da belirtildiği üzere tek bir yetkili otoritenin denetim standartlarını belirlemesi ve denetim üzerinde gözetimi olması daha etkili bir yapı oluşturacaktır.

[282] TTK Tasarısı, geçici madde 2
[283] Erkan Kızılocak, **6 bin muhasebeciye denetçi olma fırsatı**, Para Dergisi, Aralık 2008

2.8. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU TASARISI

Önceki bölümde belirttiğimiz üzere TTK Tasarısı tarafından da işaret edilen Kamu Gözetim Sisteminin Kurulması hakkındaki kanun tasarısı (Tasarı) Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp, Bakanlar Kurulu tarafından onaylanmak üzere 27 Haziran 2008 tarihinde TBMM'ne sunulmuştur. Halihazırda TTK Tasarısı ile birlikte TBMM tarafından görüşülüp onaylanması beklenmektedir. TTK Tasarısı ile birlikte Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı'nın Meclis tarafından kabul edilip yürürlüğe girmesi ülkemizin AB üyelik süreci açısından da büyük önem taşımaktadır. AB yetkililerine iletilen strateji belgesi ve müzakere pozisyon belgesinde, bağımsız denetim ve kamu gözetimi alanında tek ve yetkili olarak faaliyette bulunacak Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun 2008 yılı sonuna kadar kurulmasına yönelik taahhütte bulunulmuştur.

Tasarının oluşturulması sırasında AB uyum sürecinin, böyle bir yapılaşmayı zorunlu kılmasının yanısıra uluslararası alanda denetim standartlarının belirlenmesinde gerçekleştirilen harmonizasyon çalışmaları ve kamuya açıklanan finansal tabloların doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesini teminen çeşitli ülkelerin yetkili tek bir otorite oluşturmalarının ülkemiz kanun koyucularına ışık tuttuğu görülmektedir.

2.8.1. Tasarının Gerekçesi

Tasarının, genel gerekçe bölümünde, denetim faaliyetlerinin düzenlenmesine ilişkin son yıllarda ABD ve AB'de gerçekleştirilen çalışmalara ve 8. Direktifin

başlıca hususlarına değinilmiş, ülkemizde denetim sektörünün gözetiminde halihazırda geçerli olan çok başlı yapının, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan denetimlerde farklı usül ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmakta olduğu belirtilmiştir.

Bağımsız denetimin kamu gözetimini gerçekleştirecek otoritenin olmamasının, uygulamaların sıhhatini ve kamuoyu güvenini etkilemekte olduğuna değinilmiş, bu nedenle ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda nihai yetki ve sorumluluğa sahip bir kuruma ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır.

2.8.2. Tasarının Amacı

Tasarıyla,

- bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesine,
- bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının
    - yetkilendirme ve tescil,
    - mesleki etik kurallarının belirlenmesi,
    - uygulamalarının kontrolü,
    - sürekli eğitim, kalite güvencesi sağlanması,
    - soruşturma ve disiplin faaliyetlerinin yürütülmesine

ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun (Kurum) kurulması hedeflenmektedir.

Tasarının ana amaçları;

- 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,
- etkin bir kamu gözetim sistemi oluşturularak bağımsız denetim alanında gerekli kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- AB müktesebatına uyum sağlanması,
- mali tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,
- işletmelerin mali gücünün, karşılaştırabilir ölçeklere gore hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,
- işletmelerin 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,

olarak belirtilmiştir.

2.8.3. Tanımlar

TTK Tasarısında, orta ve büyük ölçekli sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir denilirken, Tasarıda, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda bağımsız denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır ibaresi yer almaktadır.

Söz konusu kuruluşlar, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama

şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri kıstaslara göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar olarak tanımlanmıştır.[284]

Tasarı ayrıca kimlerin bağımsız denetçi olabileceğini ve gerçekleştirilecek bağımsız denetimin kapsamını da tanımlamıştır.

Tasarıya göre; bağımsız denetim yapmak üzere, Kurumun gözetimi altında TÜRMOB tarafından meslek mensupları[285] arasından özel denetçi ve işlem denetçileri dahil yetkilendirilen kişiler bağımsız denetçi olabilir.

Bağımsız denetim ise; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır.

Tasarı, genel olarak Kurumun yapısı, görevleri ve oluşumuna yoğunlaşırken, bağımsız denetim standartları ve gözetimi ile ilgili düzenlemeleri Kurumun çıkaracağı ikincil düzenlemelere bırakılmıştır.

2.8.4. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumunun Kurulması

Kısaca TÜDESK olarak adlandırılacak olan Kurumun merkezi'nin Ankara'da olması ve Kurul, Başkanlık ve hizmet bölümlerinden oluşması kararlaştırılmıştır.

---

[284] Bu tanımın hangi kuruluşları kapsayacağı Kurum'un yayınlayacağı ikincil düzenlemeler ile (yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler) netlik kazanacaktır.

[285] 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirleri

2.8.4.1. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulunun Oluşumu

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulu (Kurul)[286]; Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, SPK, BDDK ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanacak dokuz üyeden oluşur[287]. Kurul başkan ve üyeleri, Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu huzurunda, görevlerinin devamı süresince Kurulun işlerini tam bir dikkat, dürüstlük ve tarafsızlık ile yürüteceklerine, kanun hükümlerine aykırı hareket etmeyeceklerine ve ettirmeyeceklerine dair yemin ederek görevlerine başlarlar.[288]

Kurul üyelerinden biri Bakanlar Kurulu tarafından Başkan olarak atanır.

2.8.4.2. Kurul Üyelerinde Aranan Koşullar

Üyeliğe atanacakların son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisinin olmaması zorunludur.[289]

---

[286] Madde 4

[287] Kurul Başkanlığı ve üyeliklerine atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilen aşağıdaki özellikleri taşımaları şart koşulmuştur;

a) Türk Vatandaşı olmak,

b) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

c) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

d) Askerlik durumu itibariyle;

- Askerlikle ilgisi bulunmamak,
- Askerlik çağına gelmemiş bulunmak,
- Askerlik çağına gelmiş ise muvazzaf askerlik hizmetini yapmış yahut ertelenmiş veya yedek sınıfa geçirilmiş olmak,

e) Görevini devamlı yapmasına engel olabilecek akıl hastalığı bulunmamak.

[288] Madde 7

[289] Madde 4

Kurul üyelerinin en fazla üçte biri meslek mensupları arasından atanabilir. Bu yaklaşımla Kurulun, AB'nin Direktifi doğrultusunda, uygulayıcı olmayan ancak bağımsız denetim alanında yetkin kişilerden oluşması hedeflenmiştir.

Kurul üyelerinin, en az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi ve denetim konularından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları gerekmektedir.

Öğretim elemanları arasından Kurul üyeliklerine atanacakların ise iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları istenmektedir, böylece Kurulun, belirli bir birikime sahip olması ve nitelikli ve bağımsız denetim alanında yetkin kişilerden oluşması amaçlanmaktadır.

2.8.4.3. Görev Süreleri

Kurul başkanı ve üyelerinin görev süreleri altı yıldır. Süresi biten başkan ve üyeler yeniden atanamazlar. Başkanlığın veya üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir[290].

Kurul başkan ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş

[290] Madde 5

göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya Tasarıda belirtilen yasaklara uymadıkları anlaşılanların, görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

2.8.4.4. Kurul Üyelerine Getirilen Yasaklar

Kurul başkan ve üyeleri;

- bilimsel amaçlı ders ve konferans gibi etkinlikler hariç olmak üzere, Kurumdaki resmi görevlerinin dışında resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz,
- Kurumun düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamaz ve ticaretle uğraşamazlar.
- göreve başlamadan önce kendilerinin veya eş ve velayeti altındaki çocuklarının sahibi bulunduğu menkul kıymetlerden Hazine ihraçları hariç Kurumun düzenlemek ve denetlemekle sorumlu olduğu kuruluşların her türlü sermaye piyasası araçlarını eş, evlatlık, üçüncü dereceye kadar kan ve ikinci dereceye kadar kayın hısımları dışındakilere otuz gün içinde satmak suretiyle elden çıkarmak zorundadır.
- görevlerinden ayrılmalarını izleyen iki yıl içinde Kurumun denetlemekle ve düzenlemekle görevli olduğu sektör ve alandaki özel kuruluşlarda görev alamazlar.
- Kurumla ilgili gizlilik taşıyan bilgileri ve ticari sırları, görevlerinden ayrılmış olsalar bile kanunen yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar, kendilerinin veya başkalarının menfaatine kullanamazlar.[291]

[291] Madde 6

2.8.4.5. Kurulun Çalışma Esasları

Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.

Kurul tarafından alınan düzenleyici nitelikteki kararlar yayımlanmak 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.

2.8.4.6. Kurulun Görev ve Yetkileri

Kurulun bağımsız denetimin gözetimi hususundaki görev ve yetkileri şunlardır:[292]

- Uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, yetkilendirmek, listeler halinde ilan etmek ve sicile kaydetmek,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik olarak TÜRMOB tarafından yapılan sınav, yetkilendirme, tescil, sürekli eğitim faaliyetleri,

[292] Madde 9

mesleki etik kurallarının belirlenmesi, inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçilerin faaliyet izinlerinin askıya alınması veya iptali, disiplin ve soruşturma işlemleri ile bunlara yönelik olarak oluşturulacak kalite güvence sistemini gözetlemek ve bu alanlardaki eksiklik ve aksamaların düzeltilmesi için TÜRMOB tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,

- Türkiye'de bağımsız denetim yapacak yabancı ülke denetçilerini mütekabiliyet esasına göre yetkilendirmek,
- Denetime olan güvenin artmasına ve denetimin kalitesini sağlamaya yönelik gerekli diğer düzenlemeleri yapmak,
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, IAASB ile denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- Kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak,
- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek,

2.8.5. Kurum Personeli

Kurumun başkan yardımcıları, daire başkanları, başkanlık müşavirleri ve meslek personeli kadro karşılığı sözleşmeli statüde istihdam edilir. Kadro karşılığı sözleşmeli çalışan Kurum personeli ücret, mali ve sosyal haklar dışında; Kurumun

kadrolu diğer personeli ise her türlü hak ve yükümlülükleri yönünden 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabidir.[293]

2.8.6. Hizmet Satın Alınması ve Geçici Komisyon Oluşturulması

Kurul, bağımsız denetim alanındaki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmak amacıyla alanında uzmanlaşmış kişiler ve akademisyenlerden oluşan çalışma ve danışma komisyonları oluşturabilir.

Standart oluşturma süreçlerinde ve uygulama dönemlerinde ihtiyaç duyulduğunda bağımsız denetim konusundaki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmak amacıyla uygulama alanında uzmanlaşmış memurlar, kamu görevlileri ve diğer kişiler ile öğretim elemanı görevlendirilmek suretiyle azami dokuz kişiden oluşan geçici çalışma ve danışma komisyonları oluşturulabilir.

2.8.7. Kurumun Finansmanı

Kurumun gelirleri; 492 sayılı Harçlar Kanununun 8 Sayılı Tarifesine göre tahsil edilen denetim harçlarının yüzde yirmibeşi, bu Kanunda yer alan idari para cezalarının yüzde yirmibeşi, denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşur.[294]

Denetim harçlarından red ve iadeler düşüldükten sonra kalan tutarının yüzde yirmibeşi Kuruma gelir kaydedilmek üzere aktarılır.

---

[293] Madde 15

[294] Tasarı ile 492 Sayılı Harçlar Kanunun 8 Sayılı Tarifesine aşağıda verilen Denetim Harçları Tablosu eklenmiştir.

1- Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri (Her yıl için):
a) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarına verilen yetkilendirme belgeleri 30.000TL
b) Diğer işletmeleri denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarına verilen yetkilendirme belgeleri 15.000TL

2- Denetim yapan kişilere verilecek yetkilendirme (ruhsat) belgeleri:
a) Bağımsız denetçi yetkilendirme belgesi 1.750TL
b) Yeminli mali müşavirlik ruhsatı 1.500TL
c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı 1.000TL

Bu yapıyla Kurumun, mali açıdan özerk bir yapıya sahip olması amaçlanmış, bütçesinin Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde düzenlenmesi öngörülmüş ve genel bütçeden Kuruma Hazine Müsteşarlığı yardımı yapılabileceği belirtilmiştir. Kanunun gerekçe bölümünde "Kurumun görevlerini tam bir bağımsızlık içinde yürütmesini sağlamak ve uyum sağlanması öngörülen AB müktesebatı doğrultusunda, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının etkilerinden uzak olmasını teminen, Kurumun yeterli biçimde finanse edilmesi amaçlanmıştır" denilmektedir.[295]

2.8.8. Kurumun Dış Denetimi

Kurumun, dış denetimi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerince Sayıştay tarafından gerçekleştirilir.[296]

Kurum, her yılın Mart ayı sonuna kadar, bir önceki yıla ait faaliyetlerine ilişkin olarak bir faaliyet raporu hazırlar. Kurumun yıllık faaliyet raporu, mali tabloları ve bütçe kesin hesabı Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Ayrıca yıllık faaliyet raporu, Sayıştay'ın mali denetim raporu ile açıklanmasında sakınca görülmeyen Kurul kararları ve ikincil düzenlemeler, işlemler, araştırma ve soruşturmalar her yılın Mayıs ayı sonunda Kurumun internet sayfasında sunulur.

Kurulun kararlarına karşı açılacak davalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecektir.[297]

---

[295] Madde 19
[296] 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete
[297] Madde 31

2.8.9. Kurumun Denetim ve İncelemeleri

Tasarı, bağımsız denetim firmalarında gerçekleştirilecek denetimi Kurum ve TÜRMOB tarafından gerçekleştirilecek iki farklı denetime ayırmakta;[298]

Kurum tarafından, denetimde gerekli güven ve kaliteyi sağlamak üzere bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının standart ve düzenlemeler çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsayan kalite güvence incelemeleri yapılmasını, TÜRMOB'un ise usul ve esasları Kurum ve TÜRMOB tarafından müştereken belirlenecek ilkelere uygun olarak bağımsız denetçilerin kalite güvence incelemelerini gerçekleştirmesini karara bağlamaktadır.[299] Ancak kanunda Kurumun bağımsız denetim alanında nihai sorumluluğa sahip olduğu ve gerekli hallerde bağımsız denetçileri de bu kapsamda inceleyebileceği belirtilmiştir

Kurum, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarını asgari üç yılda bir, diğerlerini ise asgari altı yılda bir denetleyecektir

Ayrıca Kurum ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisine sahiptir.

Kurumun yeni kurulacak olması nedeniyle denetim alanında bir boşluğun oluşmaması ve bu alanda tecrübe sahibi kişilerden de faydalanılması amacıyla Kurumun bahsedilen incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi,

---

[298] Madde 24

[299] TÜRMOB 2008 Çalışma Raporunda, Kalite Güvence Sistemi Tebliği üzerinde çalışmalar gerçekleştirildiği belirtilmektedir. Ayrıca 2009 yılında TÜRMOB bünyesinde dış denetim için bir Bağımsız Denetim Merkezi kurulması çalışmaları başlamıştır.

gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan kurum ve kurulların[300] denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilmesine imkan verilmiştir. Bu şeklide yapılacak inceleme sonuçlarının her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

2.8.10. Bağımsız Denetimden Doğan Sorumluluk

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığı'nca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak TÜDESK tarafından belirlenecektir.

2.8.11. Bağımsız Denetçilerin Kuruma Karşı Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler; istenilen bilgi, belge, defter ve sair vasıtaların örnekleri ile yazılı ve sözlü bilgi vermek ve tutanakları imzalamakla yükümlüdürler. İstenecek rapor, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri kayıtların ibraz veya teslim edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir.

[300] Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

Yine bağımsız denetçiler yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali dahil uygun yaptırımlar uygulanır.[301]

2.8.12. Suç ve Cezalar

İzinsiz olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan veya yetki belgeleri iptal olunduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde bağımsız denetim faaliyetlerine devam eden gerçek kişilerle tüzel kişilerin yetkilileri, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin günden onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Kanuna istenecek bilgileri vermeyen, eksik veya gerçeğe aykırı olarak verenlerle; defter ve belgeleri görevlilere ibraz etmeyen, saklayan, yok eden veya bunların görevlerini yapmalarını engelleyenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve ikiyüz günden bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

Kasten veya gerekli mesleki özeni göstermeksizin gerçeğe aykırı denetim raporu düzenleyenler, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.

Düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket ettiği tespit edilen gerçek ve tüzel kişiler hakkında gerekçesi belirtilmek suretiyle Kurul tarafından onbeşbin Türk Lirasından yetmişbeşbin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir.[302]

[301] Madde 24
[302] Madde 25

2.9. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU TASARISI'NIN AB DİREKTİFİ VE PCAOB İLE KIYASLANMASI

Ülkemizde oluşturulması planan Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı'nın ana hatlarının, PCAOB ve AB üyesi ülkelerdeki oluşumların ana temelleri oluşturan AB Direktifi ile kıyaslanması aşağıdaki tabloda gerçekleştirilmiştir.

Tablo 8: Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısının Ana Hatlarının AB Direktifi ve PCAOB'ile Kıyaslanması

	PCAOB	AB'nin 8. Direktifi	Tasarı
Hiyerarşik Yapı	SEC Gözetimi, SEC'in Kurul kararlarını onaylama ve incelemesi	-	Sayıştay Denetimi
İdari Yapı	Bağımsız Kurul	Bağımsız Kurul	İdari ve Mali Özerkliğe sahip Kurum
Kurul Üyelerinde Aranan Özellikler			
Seçim	Hazine Bakanı ve ABD Merkez Bankası Başkanının onayı ile SEC tarafından belirlenen beş kişi	Gözetim sisteminin yöneticileri, bağımsız ve şeffaf bir adaylık prosedürü vasıtasıyla seçilmelidir	Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, SPK, BDDK tarafından önerilecek adaylar arasından toplam dokuz kişi Bakanlar Kurulu tarafından atanır.
Meslek Mensubu olmama şartı	Üyelerden üçünün herhangi dönemde bağımsız denetçi olarak çalışmamış olmaları gerekmektedir	Sistem, uygulayıcı olmayanlar tarafından yönetilecektir, azınlıkta olmak kaydıyla uygulayıcılara yer verilebilir	Kurul üyelerinin en fazla üçte biri (üç kişi) meslek mensupları arasından atanabilir.

Meslekle ilişiğin kesilme süresi	-	-	Üyeliğe atanacakların son üç yılda; doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ilişkisinin ve bağımsız denetim faaliyetinde olmamış olması zorunludur
Başkan Seçilme	Geçmişte denetçi olarak çalışmış olan bir üyenin Kurul Başkanı olabilmesi için görevlendirilmeden önce en az beş yıl süre ile denetçi olmamalıdır	-	Ayrı bir kıstas getirilmemiştir, Bakanlar Kurulu tarafından seçilir
Yasaklar	Tam gün esasına göre hizmet verecekler ve başka bir kişi tarafından istihdam edilemeyeceklerdir. Bir muhasebe firmasından kar payı ya da emekli maaşları dışında herhangi bir ödemeyi kabul etmeleri yasaktır.	-	Ders ve konferans gibi etkinlikler hariç olmak üzere, resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz, Kurumun düzenlemek/ denetlemekle yetkili olduğu sector/alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamazlar
Hizmet Süresi	Beş yıl(en çok iki dönem görev alabilirler)	-	altı yıl (bir dönem görev alabilirler)
Görevden Alınma	SEC tarafından	-	Bakanlar Kurulu Tarafından
Kayıt ve Yetkilendirme	Halka açık şirketlerin bağımsız denetçilerini yetkilendirmek/ kaydetmek	Tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır	Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetçilerini yetkilendirmek/ kaydetmek

Standart Belirleme	Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, iş ahlakı, bağımsızlık ve diğer ilgili standartları oluşturmak	Yasal denetimler, yasal komite tarafından benimsenen uluslararası bağımsız denetim standartlarına göre yürütecektir.	Kamu yararı gözetilerek uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak
Gözetim ve Disiplin	Denetçilerin gözetimini yapmak ve disiplini gerçekleştirmek	Sistem, gerektiğinde yasal denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili olarak soruşturma yürütme ve uygun gördüğü işlemler uygulama hakkına sahip olacaktır	TÜRMOB ile birlikte denetçilerin gözetimini yapmak ve disiplini gerçekleştirmek
	PCAOB, görevini AICPA ve diğer ilgili kuruluşlarla uyum içerisinde sürdürecektir	Yasal denetçiler ve denetim firmaları bağımsız kalite güvencesine tabi olmalıdır. Kalite güvencesi sistemi kamu gözetimine tabi olmalıdır. Yasal denetimler uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun şekilde gerçekleştirilecektir. Onay, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplin konularında bir/birkaç yetkili otorite. Otoriteler, işbirliği içinde ve çıkar çatışmasına yol açmayarak organize edilmelidir	TÜRMOB'un bağımsız denetçilerle ilgili faaliyetlerini ve oluşturacağı kalite güvence sistemini gözetlemek, TÜRMOB tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak

Finansman	Halka açık şirketlerin ödeyeceği PCAOB yıllık kayıt ücretleri (accounting support fee) ve kayıtlı denetim firmalarının ödeyeceği bir sefere mahsus kayıt ücretinden karşılanmaktadır Yıllık ücretler, halka açık şirketlerin büyüklükleri ile orantılı bir şekilde hesaplanmaktadır.	Kamu gözetim sistemi yeterli biçimde finanse edilecektir	Denetçiler ve denetim kuruluşlarından alınacak denetim harçlarının yüzde yirmibeşi, ilgili kanunda yer alan idari para cezalarının yüzde yirmibeşi, denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirler, ihtiyaç durumunda bütçe yardımı
Verilecek Cezalar			
Faaliyet izninin kaldırılması	Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.	-	Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
İzinsiz Faaliyet	Her bir kanun veya kural ihlali için; Gerçek kişiye 100.000$ diğer kişilere 2.000.000$, b) kanun, yönetmelik/mesleki standartları bilinçli olarak ihlal eden gerçek kişiye 750.000$, diğer kişilere 15.000.000$ fazla olmamak üzere para cezası		İki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin günden onbin güne kadar adli para cezası
Eksik/gerçeğe aykırı bilgi			Bir yıldan üç yıla kadar hapis ve ikiyüz günden bin güne kadar adli para cezası
Kasten/gerekli mesleki özeni göstermeksizin gerçeğe aykırı denetim raporu			Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.
Düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara aykırılık			Onbeşbin Türk Lirasından yetmişbeşbin Türk Lirasına kadar idari para cezası

Temel özelliği, dünya uygulamalarına ve AB müktesebatına paralel şekilde ülkemizde denetim sektörünün gözetiminin yapılanmasını sağlamak olan Tasarı, geneli itibariyle incelendiğinde AB Direktifinin ana temellerine uygunluk arzetmekte ancak ilk uygulama örneği olması nedeniyle önem taşıyan PCAOB'nin yapısı ve sorumluluk alanları ile farklı bir sistem ortaya koymaktadır.

2.9.1. Kuruluş Yapısı

PCAOB, SEC ile ilişkili ve yarı özerk bir yapıda kurulmuştur. PCAOB'nin ABD hükümetinin bir kurulu olmadığı ve çalışanlarının memur statüsünde olmadıkları açıkca belirtilmiştir. AB Direktifi ise üye ülkelerin, yasal denetçileri ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi organize etmelerini istemiş, ancak kurulacak sistemin hangi yapı altında oluşturulacağı belirtilmemiştir. Ülkemizde ise Tasarı ile oluşturulacak TÜDESK'in kamu tüzel kişiliğini haiz idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak kurulması hedeflenmektedir. Bu hususta TÜRMOB yetkilileri, TÜRMOB'un kamu kuruluşu niteliğine sahip olduğunu ve gözetim sisteminin TÜRMOB çatısı altında yapılandırılması gerektiğini savunmaktadırlar.[303]

Tasarı ile ayrıca Kurum sözleşmeli personelinin ücret, mali ve sosyal haklar dışında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi olduğu belirtilmiştir.

2.9.2. Gözetimin Kapsamı

PCAOB, halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan firmalar ile ilgili yetkiye sahipken, TÜDESK sermaye şirketlerinin tümünü ilgilendiren bir alanda yetkili olacaktır.[304] Tasarı ile belirlenen bu yapı AB Direktifinde öngörülen, gözetimin sadece hisseleri halka açık olarak işlem gören firmaların mali tablolarını denetleyen denetçileri değil, tüm yasal denetçileri kapsaması yaklaşımıyla uyumludur ancak yetki alanının genişliğinden ötürü uygulamada sorunlarla karşılaşılması muhtemeldir.

---

[303] Türker, 2006, s.10

[304] Mehmet Abanoz, **Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmalarının Tesisi Süreci**: "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı" Özelinde Değerlendirme II",Yaklaşım Dergisi, Sayı 203, Kasım 2009, s.73

2.9.3. Standart Belirleme

Halka açık şirketlerde, denetim ile ilgili standart belirleme yetkisi ABD'de PCAOB'ye devredilmiştir, meslek örgütü olan AICPA, PCAOB'nin toplantılarına davet edilmekte ve görüşüne başvurulmakta standart ve ilke önerilerinde bulunmaktadır. Ancak ana yetkili ve sorumlu PCAOB'dir. PCAOB'nin, AICPA ve diğer muhasebe meslek örgütleri tarafından yayımlanan standartları kabul veya reddetme, değiştirme veya yürürlükten kaldırma yetkisi bulunmaktadır.

AB Direktifi ise, yasal denetimlerin, yasal komite tarafından benimsenen uluslararası bağımsız denetim standartlarına göre yürütülmesinin gerekliliğini vurgulamakta, oluşturulacak kamu gözetimi sisteminin denetim standartlarının oluşumunun gözetiminden sorumlu olacağını belirtmekte, standartları oluşturma yetkisine sahip olacak kuruluş açıkça işaret edilmemektedir.

Ülkemizdeki Tasarı ile, gerçekleştirilecek bağımsız denetimlerle ilgili standartların belirlenme yetkisi TÜDESK'e verilmektedir. Bu kapsamda TÜRMOB "Birbirinden önemli ölçüde farklı olan denetim standartlarının oluşturulması ile gözetim faaliyetinin tek bir yapı içinde değerlendirilmesi hem denetim standartlarını oluşturma sürecine hem de gözetim sisteminin ruhuna aykırıdır"[305] diyerek denetim standartlarının belirlenmesinin kurulacak gözetim kurumuna verilmesine karşı olduğunu belirtmekte ve "Standart geliştirme sürecini koordine edecek bir genel sekreterlik mekanizması oluşturulmasını" talep etmektedir.[306]

---

[305] TÜRMOB Başkanı Masum Türker "Parlamentoya sunulmuş bir yasa tasarısı var. Bu Tasarının adı; 'Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Yasası'. Dünyanın hiçbir yerinde denetim standartları meslek örgütünden kopuk bir kurul değildir....TÜRMOB olarak buna itiraz ettik. Bu itirazımız şuanda Avrupa Birliği nezdinde ki gelişmelere de paraleldir. Hiçbir ülkede denetim standartları kurulu meslek örgütü dışında olmaz." diyerek TÜRMOB'un konuya itirazını belirtmektedir.

[306] TÜRMOB, Faaliyet Raporu (1 Eylül – 31 Aralık 2008),Biten Çalışma Dönemine Bakış, s.6

TÜRMOB ayrıca, "Tasarı, denetimi yeniden denetlemeyi amaçlamaktadır. Oysa gözetim faaliyeti yapılan tüm denetim faaliyetlerinin yeniden denetlenmesi değildir. Bu nedenle Tasarıda öncelikle bu standartların geliştirilmesi süreci ile gözetim sisteminin birbirinden ayrıştırılması ve bunların ayrı kurullar olarak düzenlenmesi gerekir" diyerek Kurum'un standart belirleyici değil, standartları onaylayıcı olarak görev alması gerektiğini belirtmektedir.[307]

IFAC İştişare Paneli[308] (CAP) tarafından gerçekleştirilen üye ülkeler uyum programı anket[309] sonuçları da TÜRMOB'un yaklaşımını onaylar niteliktedir. Anket çalışmasının sonuçlarına göre, denetim standartlarının, meslek örgütleri tarafından, kanun ve diğer düzenlemelerle veya diğer standart koyucular tarafından yayınlanmış olmasına göre dünyada ve gelişmiş sermaye piyasasına sahip ülkelerde aşağıdaki şekilde dağılıma sahiptir.[310]

Tablo 9: Ülkenizde Denetim Standartları Kim Tarafından Belirlenmektedir?

	Tüm Ülkeler	**Gelişmiş Sermaye Piyasaları**
Meslek Örgütleri tarafından	%50	%70
Kanun ve Diğer Düzenlemelerle	%40	%25
Diğer Standart Koyucular tarafından	%10	%5

Kaynak: Bob Mednick, IFAC CAP

Dağılımdan da görüleceği üzere, gerek sermaye piyasası gelişmiş ülkelerde, gerekse dünya genelinde denetim standartları %50 ve üstü oranlarda meslek örgütleri

[307] İbid, s.6
[308] Compliance Advisory Panel-CAP
[309] IFAC, üye kuruluşlar arasında bilgi alışverişi ve standartlara uyum sağlamak amacıyla, Üyelik Yükümlülükleri Beyanları çerçevesinde, üç aşamalı bir çalışma yürütmüştür.
Bir dizi anketin uygulandığı ilk aşamada gerçekleştirilen çalışma ile üye kuruluşun bulunduğu ülkedeki, düzenleme ve standart oluşturma çerçevesinin bir değerlendirmesi yapılmıştır. Bu ankette denetim, muhasebe, etik, kamu sektörü ve eğitim standartları ile mesleğin düzenlenmesi de değerlendirme kapsamına alınmıştır.
[310] Bob Mednick, IFAC CAP, Progress in the adoption of International Standards, World Congress Of Accountants, 14 Kasım 2006 (Power Point)

tarafından yayınlanmaktadır. Bu yaklaşımla ülkemizde de TÜRMOB bünyesindeki bir denetim standartları kurulu tarafından yayınlanacak, kamu gözetiminin onayına tabi denetim standartları mekanizması olması daha sağlıklı bir yapı oluşturabilir.

2.9.4. Kalite Güvence Sistemleri

Tasarı ile AB Direktifi kapsamında gerçekleştirilmesi istenen bağımsız denetçilerin kalite güvence incelemeleri ise, usül ve esasları TÜDESK ve TÜRMOB tarafından müştereken belirlenecek ilkelere uygun olarak TÜRMOB tarafından yapılacaktır. Ancak Tasarı, "bağımsız denetim alanında nihai sorumluluğa sahip olan TÜDESK gerekli hallerde bağımsız denetçileri de bu kapsamda inceleyebilir" diyerek ülkemizde denetimin sorumlusu olarak TÜDESK'i işaret etmektedir. Kalite güvence sisteminin oluşturulmasında TÜRMOB'un ana uygulayıcı konumda olması, diğer ülkelerdeki yaklaşımlarla da paralellik arzetmesi açısından daha uygun olacaktır.

Aşağıdaki tabloda detaylandırılan IFAC İstişare Paneli anket sonuçları da göstermektedir ki dünyada meslek örgütleri kalite güvence sistemlerinin oluşturulmasında etkili bir rol üstlenmektedir.

Tablo 10: Ülkenizde Kalite Güvence Sisteminin Gözetiminden Kimler Sorumludur?[311]

	Tüm Ülkeler	**Gelişmiş Sermaye Piyasaları**
Meslek Örgütleri Sorumlu	%65	%50
Dış Kurumlar Sorumlu	%15	%25
Birlikte Sorumluluk	%20	%25

Kaynak: Mednick, 2006

[311] Mednick, 2006

2.9.5. Ceza ve Yaptırımlar

Verilen cezalar ve yaptırımlar başlığı incelediğinde PCAOB tarafından uygulanacak yaptırımların, Tasarı ile belirtilenlere kıyasla son derece ağır ve caydırıcı olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Tasarı ile denetimin ülke geneline yayılması hedeflendiğinden denetimin toplum önünde güvenilirliğinin korunması adına uygulanacak yaptırımların daha da ağırlaştırılması faydalı olabilir.

2.9.6. Kurumun Finansmanı

Tasarıda TÜDESK'in finansman kaynakları incelendiğinde, denetim şirketlerinden alınacak son derece yüksek harç tutarları görülmektedir. Bu tutarların yüksekliği, bağımsız denetçiler arasında büyük denetim firmaları lehine haksız rekabet yaratacak bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. ABD örneği incelendiğinde PCAOB'nin finansmanının halka açık şirketlerin ödeyeceği yıllık kayıt ücretleri ve kayıtlı denetim firmalarının ödeyeceği bir sefere mahsus kayıt ücretinden karşılanmaktadır. SOA'ya göre söz konusu yıllık ücretler, halka açık şirketlerin büyüklükleri ile orantılı bir şekilde hesaplanmaktadır. TÜDESK'in finansmanının da genele yaygın (denetime tabi şirketlerden alınacak) ancak şirket büyüklüğü ile doğru orantılı olarak artan düzeyde alınacak ücretler vasıtasıyla sağlanması küçük ve orta düzeydeki şirketler ve denetçilerin korunması açısından daha faydalı olacaktır.

Ayrıca Tasarıda denetim harçlarında, Kuruma yapılacak ödemeler yeniden düzenlenmelidir, harçların yüksekliği bağımsız denetim yapacaklar arasında haksız rekabet yaratacak bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Son yıllarda teknoloji alanında yaşanan gelişmeler ve uluslararası ticaretin kazandığı boyut, işletmelerin faaliyet sonuçlarının ilgilendirdiği kesimlerin sayısını sürekli arttırmaktadır. İşletmeler hakkında temel bilgi kaynağı olan finansal tabloların güvenilirliği farklı kesimler açısından büyük önem taşımakta olup, bu güvenilirliğin sağlanması ise ancak söz konusu tabloların, hukuki ve idari düzenlemelerle uygunluğu tespit edilmiş uluslararası bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetlenmesine bağlıdır.[312]

ABD'de ve AB'de 2000'li yılların başlarından itibaren yaşanan Enron, World.com, Ahold, Parmalat gibi finansal skandallar, ilgili çevrelerin denetim firmalarına ve denetçilerine duydukları güvenin azalmasına yol açmış, kamuoyu, denetçilerin kamu çıkarını koruma görevini layıkiyle yerine getirip getiremediğini sorgulamaya başlamıştır. Bu dönemde fark edilen bir gerçek, kamuoyunda yaşanan güven aşınmasının ulusal sınırları aşarak diğer ülkelere de sıçradığı ve sadece bağımsız denetçiler ya da iş dünyasını değil, hükümetlere kadar bütün çevrelere duyulan güvende aşınmaya yol açtığı olmuştur.

Söz konusu güvenin yeniden tesisinin, denetim sektörü ve bağlı olarak sermaye ve finans piyasaları açısından son derece gerekli olması sebebiyle, başta ABD ve AB ülkeleri olmak üzere pek çok gelişmiş ülke, bir takım köklü düzenleme değişiklikleri gerçekleştirerek, mesleğin kendi kendisini düzenlemesinin yeterli olmamasından hareketle, denetim çalışmalarında kamu yararı gözetilerek ve bağımsız denetim gözetim kurulu tarafından denetim mesleğinin izlenerek, yapılan

[312] Abanoz, 2009, s.77

işin kalitesinin yükseltilmesi yönünde uygulamalar başlatmıştır.[313] IFAC, IOSCO gibi uluslararası nitelikli kuruluşlar da PCAOB benzeri bir modeli benimsemişler ve üyelerine önermişlerdir. Bağımsız denetim gözetimi sisteminin 2002 yılında ilk kurulduğu ülke olan ABD'de geçtiğimiz yıllarda gerçekleştirilen anket ve çalışmalar sistemin, bağımsız denetimin itibarının geri kazanılmasına yardımcı olduğu kadar şirket finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının sağlığı açısından da olumlu etkileri olduğunu ortaya koymaktadır.

Ülkemizde ABD'de ve AB'de yaşanan düzeyde reel sektörde finansal skandallar yaşanmamış olsa da mali sektörde, Türkiye ekonomisini etkileyen banka skandalları ile karşılaşılmıştır. Bağımsız denetime ilişkin standartların dağınık bir halde düzenlenmiş olmasının ve bağımsız denetimin gözetiminin farklı kurum ve kuruluşlarca yapılmasının mesleğin gelişmesini ve kalitesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir.Bağımsız denetim sektörünün gözetiminde halihazırda mevcut olan çok başlılığı ortadan kaldıracak şeffaf bir gözetim modeli, bu tür skandalların bir daha yaşanmamasının yanı sıra ülkemizde bağımsız denetimin gözetiminin daha etkin hale gelmesine de yardımcı olacaktır. İyi yapılandırılmış şeffaf bir bağımsız denetim gözetim sistemiyle; uluslararası çevrelere Türkiye'de de gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kamu çıkarının korunmasının önemli olduğu ve kaliteli bir bağımsız denetim mekanizmasının bulunduğu mesajı verilecek, Türk işletmelerinin yurt içinden ve yurt dışından kredi bulmaları daha kolaylaşırken büyük ölçüde bağımsız denetim sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklanan şirket ve banka iflasları ve yolsuzlukların önüne geçilebilecektir. Bağımsız denetimin tek bir elden ve etkin bir şekilde gözetiminin, denetim mesleğine saygınlık kazandıracağı ve mesleğinin güvenilir bir meslek olduğunu üçüncü şahıslara anlatacak ve ikna edecek

[313] Bayazıtlı, İbiş, 2006, s.57

mekanizmalardan biri olacağı ise açıktır. Ayrıca, muhasebe ve bağımsız denetim alanında atılacak adımlar, ülkemizin AB üyelik müzekereleri açısından da büyük önem arzetmektedir.

Halihazırda TBMM'de yasalaşması beklenen TTK Tasarısı'nda bağımsız denetim konusuna ayrıca önem verilmiş ve konuya ilişkin olarak çok önemli düzenlemelere gidilmiş olması da ülkemiz denetim sektörünün gelişmesi açısından son derece önemlidir. Tasarı ile denetim mesleği ve denetçi kavramı mevcut durumdan çok daha fazla önem kazanmakta, denetçilerin sorumlulukları da en az gelişmiş ülkelerdeki düzeye çekilmektedir. TTK Tasarısı'nda ayrıca, bağımsız denetimin gözetimindeki dağınık yapının ortadan kaldırılması ve denetim standartlarının tek bir yetkili otorite tarafından belirlenmesini temin amacıyla kamu tüzel kişiliğini sahip Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması talep edilmektedir.

Bu anlayışla hazırlanan Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı, AB müktesebatı ve ABD'de yaşanan muhasebe skandalları sonucunda çıkarılan SOA'ya genel anlamda uyum sağlayan pek çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi de beraberinde getirmektedir. Tasarının genelinin, AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda önemli mesafe kat edildiği görülmektedir. Ancak gerek oluşturulacak Kurumun yapısı, gerekse Kurumun yetki alanının ABD uygulamalarından çok daha kapsamlı bir şekilde tasarlanmış olması uygulamada bazı sorunlara yol açabilecektir.

Tasarı ile tesisi planlanan yapının, kamu tüzel kişiliğini haiz idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak kurulması hedeflenmektedir ancak bu hususta yeni bir kurumun kurulması yerine TÜRMOB'un çatısı altında bir yapılanmaya

gidilmesinin daha uygun olacağı yönünde sektör temsilcilerinin talepleri bulunmaktadır.

TÜDESK'in gözetim yetkisinin yanısıra denetim standartlarını belirleme yetkisine sahip olması, Dünya ve AB uygulamalarının geneline aykırı olacak ve meslek mensuplarının standartların belirlenmesinde söz haklarının bulunmaması denetim standartlarının sağlıklı bir yapıda oluşturulmasına engel teşkil edebilecektir.

Ayrıca TÜDESK'in ülkemiz sermaye şirketlerinin tümünü ilgilendiren alanda yetkili olması, iş yükü yoğunluğu nedeniyle uygulamada çok çeşitli zorluklar yaratacaktır. [314]

Bu kapsamda Tasarı ile hedeflenen etkin bir yasal denetim ve kamu gözetim sisteminin sağlanabilmesi amacıyla, öncelikle uluslararası uygulamalar ve bunların sonuçları ayrıntılarıyla analiz edilerek amaca hizmet edecek bir yapının oluşturulmasını teminen Tasarıda bazı revizyonlara gidilmesi yararlı olacaktır.

[314] Abanoz, 2009, s.77

ÖZET

İşletmelerinin iç ve dış ilgilileri farklı nedenlerle işletme yönetiminden güvenilir, doğru ve yeterli finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar. Söz konusu finansal bilgilerin güvenliğinin sağlanmasında en önemli araç ise bağımsız denetimdir. Bağımsız denetçiden, finansal tablo kullanıcıları adına hareket eden gizli bir ajan niteliği taşıması beklenirken, mesleğin özü ve varoluşu, kamuoyunun bağımsız denetçiye ve hazırladığı denetim raporuna duyduğu güvene bağlıdır.

Başta ABD olmak üzere çeşitli ülkelerde, 2000'li yıllardan itibaren yaşanan büyük şirket iflaslarında, şirket yönetiminin başarısızlığının yanısıra finansal raporlanmalardaki başarısızlıkların, yani güvenilir olmayan finansal raporlama ve açıklamaların da payının büyük olması nedeniyle, söz konusu raporlarda imzası bulunan denetim sektörüne duyulan kamuoyu güveninde ciddi sorunlar yaşanmıştır.

Denetim mesleğinin sosyal sorumluğunu yerine getirebilmesi ve toplumda yaşadığı güven ve itibar kaybının telafi edilmesi amacıyla önce ABD ve daha sonra AB ve uluslararası düzeydeki kanun yapıcılar ve düzenleyici kurumlar, yüksek kalitede uluslararası bağımsız denetim standartlarının geliştirilmesi, ulusal standartların uluslararası standartlara uyumunun sağlanması ve bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek özerk yapıda organizasyonlar oluşturulması ile ilgili çalışmalar gerçekleştirmektedirler.

Söz konusu organizasyonlar, bağımsız denetim firmalarının raporlarının hazırlanmasında kamu çıkarını gözetmek ve bağımsız denetçileri denetlemenin yanısıra, denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi ve uluslararası bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ile ilgili çalışmalar yapmaktadır. Bağımsız

denetimin kamusal gözetim sisteminin oluşturulduğu ülkelerde gerçekleştirilen anket ve çalışmalar, sistemin bağımsız denetimin itibarının geri kazanılmasına yardımcı olduğu kadar, şirket finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının sağlığı açısından da olumlu etkileri olduğunu ortaya koymaktadır.

Ülkemizde ise, AB'nin 8. Direktifinin üye ülkelerde bir denetim gözetim kurulu oluşturulmasını gerektirmesi nedeniyle uyum süreci çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Taslak Kanun Tasarısı hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur.

Halihazırda TBMM'de yasalaşması beklenen ve bağımsız denetim konusuna ilişkin olarak çok önemli düzenlemelere gidilmiş olan TTK Tasarısı'nda da bağımsız denetimin gözetimindeki dağınık yapının ortadan kaldırılması ve denetim standartlarının tek bir yetkili otorite tarafından belirlenmesini temin etmek amacıyla kamu tüzel kişiliğini sahip Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması talep edilmektedir.

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Taslak Kanun Tasarısının detaylı incelemesi gerçekleştirildiğinde, Tasarının AB müktesebatı ve ABD'de çıkarılan SOA'na genel anlamda uyum sağlayan pek çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi de beraberinde getirmekle birlikte, Tasarı ile oluşturulacak Kurumun, TÜRMOB çatısı altında yapılandırılmaması, denetim ile ilgili standartların belirlenme yetkisinin tamamen bu Kuruma devredilmesi ve Kurumun yetki alanının çok geniş düzenlenmiş olması başta olmak üzere bazı hususlarında çekincelerimiz bulunmaktadır.

ABSTRACT

Both outside and inside related parties of the corporates demand, reliable, accurate and adequate financial information of the corporate for a number of various reasons and audit is the most important tool to ensure the security of such financial information. The society expects the auditors to act as a confidential agent that serves the needs of the community, hence confidence inspired by the independent auditor is the essence of the function, its very reason for existing.

This public confidence on the audit sector was seriously shaken with the collapse of the major corporations mainly in USA and in other countries of the world that were linked to not only to the failures of the corporate executives but also to questionable financial statements and auditor's reports.

In order for the audit profession to fulfill its social responsibility, and to restore public trust and the credibility of the sector, the law makers and legislators first in the USA, than in other developed countries of the world mainly EU and other multinational organizations at the international level had started working on the development of international audit standards, and to establish regulatory framework in countries that would comply with the international standards and a new structure of organizations for the oversight of the auditors.

These organizations, act to protect public interest, perform the oversight function on the auditors as well as in setting the audit principles and standards and international auditing standards. In countries where the public oversight systems for auditors have been established, there have been surveys and studies performed regarding the efficiency of such oversight, and the results reveal that establishment of

such a system had helped for the audit profession to restore the public trust and had positive effects on the health of the financial statements of the corporates.

In our country with Directive 8 of the EU requiring the establishement of an public oversight system on the auditors the Ministry of Finance had prepared and submitted a draft "Public Auditing Standards And Public Audit Oversight Organization" law and submitted to Turkish Grand National Assembly.

The draft Turkish Commercial Code that has been submitted to the Turkish Granda National Assembly to be enacted also puts importance on the audit structure of the country and demands a single competent authority whish is a public legal authority to be established on the oversight of the profession to eliminate the currently dispersed structure.

When analyzed Turkey Auditing Standards and the Public Oversight Authority Draft Bill, brings many comtemporary new applications and regulations that fit in the overall essense of the EU Directive and the SOA of the USA, however we have reservations mainly on the issues of; the institution not to be established under the supervision of TURMOB, the sole power of the established institution to issue audit regulations in Turkey, and the very broad scope of authority given to the institution.

KAYNAKÇA

Abanoz, Mehmet, Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci:"Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı"Özelinde Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, Sayı 203, Kasım 2009

Akdoğan, Nalan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı:80, 2007

Aksoy, Tamer, Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler, ASMMMO Görüş Dergisi, Mart-Nisan 2006

Akyel, Nermin, Kırlıoğlu, Hilmi, Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2004

Alles, Michael, Kogan, Alexander, Vasarhelyi, Miclos, Warren Jr.Donald J, Guarding the Auditing Guards, Strategic Finance 87 (8), 2006

Altıntaş, Abdurrahman, Taylan, Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İsletme Anabilim Dalı,Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, 2007

Andreasson, Johan, Pettersson, Jens, Public Company Oversight Board, Master Thesis Jönköping University, June2006, http://209.85.229.132/search?q=cache:6a8AfnKDbocJ:hj.divaportal.org/smash/get/diva2:4152/FULLTEXT01(22.09.2009)

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkındaki Odamız Görüşleri
http://www.asmmmo.org.tr/docs/ttk.doc (02.01.2010)

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mesleğin Dünü ve Geleceği Konulu Sempozyum Notları, 16 Haziran 2009
http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_195.pdf 05.12.2009)

Artunç, Burak Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasbeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımı, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara, 2002 http://www.spk.gov.tr (07.10.2009)

Atabek, Ayça, Peer Review (Denetimin Denetimi) ve Türkiye Uygulaması, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007

Azham, Ali Azham, Teck-Heang, Lee, The evolution of auditing: An analysis of the historical development, Journal of Modern Accounting and Auditing, Dec. 2008, Vol.4, No.12

Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektörü, 20.01.2007 http://www.tbb.org.tr(02.10.2009)

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete

Bayazıtlı, Ercan, İbiş, Cemal, Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu - X, 6-10 Aralık 2006, Kıbrıs

Bazerman, Max A, Loewenstein, George, Moore, Dan Why Good Accountants do Bad Audits, Harvard Business Review, November, 2002

BDDK, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun Geçici 4'üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, No: 24708, 27 Mart 2002.

Bilanço Dergisi, Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu; Muhasebe Gözetim Kurulu Oluşturulmalı, Sayı:84, Ekim 2003.

Brown, Abigail Bugbee, Private Firms Working in the Public Interest Is the Financial Statement Audit Broken?, Pardee Rand Graduate School Doctoral Dissertaion, 2007

Carmichael, Douglas, PCAOB Chief Auditor, The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor, Speech Notes, http://www.pcaobus.org/(17.11.2009)

Chaney, Paul L, Philipich, Kirk L, Shredded reputation: the cost of audit failure, Journal of Accounting Research 40, 2002, http://www.jstor.org/pss/3542311(30.09.2010)

Chioffi, Vanessa A, Can Legislation Restore Public Trust? An analysis of Sarbanes-Oxley Act., Master Thesis, MIT, Sloan School of Management, 2003 http://dspace.mit.edu/handle/1721.1/29710?show=full

Claypool Gregory, Tackett, James, Wolf, Fran, Sarbanes-Oxley and audit failure: a critical examination, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, 2004 No.3

Corporate Governance 3: The New Role for Auditors, 25.01.2003 WEF Annual Meeting www.weforum.org (14.02.2010)

Coşkun, Leon Aslan Uluslararası Denetim - Güvence Standartları ve TTK'da Denetim, IX Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Bildiri, 2009 http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/MuhasebeSempozyumuTurkceBildiri.doc (27.09.2009)

Cullinan, Charlie, Enron As a Symptom Of Audit Process Breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act Cure The Disease?, Critical Perspectives on Accounting 5, 2004 http://www.sciencedirect.com 03.01.2010)

Çalışkan, Ali, "Sekizinci Direktif Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", Sayıştay Dergisi, Sayı:63, 2006 http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi1.asp?id=63(24.03.2010)

Çelen, Erol, Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55, 2001 Nisan-Mayıs-Haziran http://archive.ismmmo.org.tr/ (14.09.2009)

Çelik, Orhan, İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi, Siyasal Kitabevi, 2007

Çelik, Orhan, Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye http://www.tmsk.org.tr

Çelik, Muhsin, Uyar, Süleyman, Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasi Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/2.doc (17.09.2009)

Devlin, David, FEE Başkanı, Denetim Mesleğinin Kamu Gözetimi, Prezentasyon http://siteresources.worldbank.org (13.03.2010)

Doğu ve Güneydoğu Odaları Platformu Toplantısı, Mükellef Dergisi Sayı : 269, Eylül 2007: 26

EGAOB, 2006-2008 Report, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_egaob_report_en.pdf (18.11.2009)

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 3 Ekim 2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazete

FEE, Enforcement Mechanisms In Europe A Preliminary Investigation Of Oversight Systems, April 2001, www.fee.be/ (22.09.2009)

FEE, Public Oversight of the Audit Profession, Fact Sheet, No. FST12/06 www.fee.be/ (22.09.2009)

Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik, 10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete

Gates, Sandra K, Lowe, D. Jordan, Reckers, Philip, M.J Restoring Public Confidence in Capital Markets through Auditor Rotation, Managerial Auditing Journal, Vol. 22, 2007 www.emeraldinsight.com/10.1108/02686900710715611

General Accountants Office (USA) Report, Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation (GAO-04-216), November, 2003 http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf

Goelzer, Daniel, PCAOB Acting Chairman, The Keynote Address At The AICPA National Conference On Current SEC And PCAOB Developments, December 7, 2009

Goelzer, Daniel, PCAOB Board member, Restoring Public Confidence, 2003 http://www. pcaob.org

Hill, Nancy, Mcenroe, John, Stevens, Kevin T. A Comparison of CFO's and CPA's Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act and the PCAOB, The CPA Journal, August 009 http://www.nysscpa.org/cpajournal/2008/808/essentials/p38.htm (29.10.2010)

Hill, Nancy, Mcenroe, John, Stevens, Kevin T., Auditors' Reactions to Sarbanes–Oxley and PCAOB, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November 2005 http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1105/special_issue/essentials/p32.htm (21.10.2010)

Hill, Nancy, Mcenroe, John, Stevens, Kevin T., Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley, The CPA Journal, July 2007 (27.10.2010)

Humphrey, Christopher, Loft, Anne, Woods, Margaret, The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis, Accounting, Organizations and Society 34, 2009

IOSCO Technical Committee, Principles for Auditor Oversight, October 2002

İbiş, Cemal, Finansal Raporlamaya Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karsılanma Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (20 - 24 Nisan 2005), İstanbul SMMMO

Kaya, İdil, Açıklık Projesi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Genel Bakış, İSMMMO III: Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Sunum http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/IdilKaya.ppt(24.09.2009)

Kayım, Ali, Hazine Koordinatörü, 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal Denetim: Revize 8. Direktif neler Getiriyor?, Mali Çözüm Dergisi, Haziran-Temmuz 2006

Lennox, Clive, Pittman, Jeffrey, Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms, Journal of Accounting and Economics, April 2009 http://www.elsevier.com/wps/find/journaldescription.com (01.01.2010)

Limperg, Theodore, The Social Responsibility of the Auditor, Limperg Instituut, 1985 http://www.limperginstituut.nl (14.07.2009)

Linthicum, Cheryl, Reitenga, Austin, Sanchez, Juan Manuel, Social Responsibility and Corporate Reputation: The Case of the Arthur Andersen Enron Audit Failure, Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming, February, 2009, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1348037 (14.02.2010)

Love, Jeffrey, Sarnabes-Oxley:A Survey of Investor Opinions, AARP & Knowledge Network survey, 2007 http://www.cfainstitute.org/centre/topics/comment/2009/pdf/091026.pdf (26.09.2009)

M.A. Geiger M.A. and K. Raghunandan, Auditor tenure and audit reporting failures. Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 21, Issue 1, March 2002,

Malthu, Sue, Scoble, Kevin, Independent Oversight of External Auditors: Is there a need in New Zealand?, Nelson Marlborough Institute Of Technology, Working Paper Series No. 3/2005
http://www.nmit.ac.nz/ (08.09.2009)

Mason, Eli, Peer Review: Reality or Fiction?, Accounting Today, April, 4-17,2005

McDonough, William, PCAOB's First Chairman, Exclusive Interview CFO Magazine, August 2004

Mednick, Bob, IFAC Compliance Advisory Panel, Progress in the adoption of International Standards, World Congress of Accountants, 14 Kasım 2006 http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/BobMednickWCOAWorksho p117Nov14.ppt (14.01.2010)

Okur, Mahmut, Bağımsız Denetimin Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etütü, Kasım 2007
www.spk.gov.tr/ (17.09.2009)

Olach, Tom, The PCAOB 101, Internal Auditor, June 2008 http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_3_64/ai_n27504377/(06.10.2009)

Özbirecikli, Mehmet, Amerika Birleşik Devletleri 107. Kongresinde Kabul edilen Yeni Muhasebe Kanunu, I, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17. Ocak 2003

Özkul, Levent, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de yürürlüğe giren 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın 166, Ekim 2002

Palmrose, Zoe Vonna, An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, Vol. 63, Sayı:1,January, 1988 www.jstor.org/stable/247679 (06.11.2009)

Parlar, Ahu, Zirvedeki CEO'dan Son Tablo, Capital Dergisi, 1 Eylül 2002

Pirgaip, Burak, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları Ile Harmonizasyonu, SPK Yeterlilik Etüdü, Mayıs 2004 http://www.spk.gov.tr (07.10.2009)

Reichow, Samantha Conflict of Interest Within Public Accounting Firms Caused by Horizontal Integration
http://www.usc.edu/org/InsightBusiness (25.09.2009)

Rezaee, Zabihollah, Causes, Consequences, and Deterence of Financial Statement Fraud, Critical Perspectives on Accounting, 16, 2005 http://www.sciencedirect.com/

Sayar, Zafer, Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler", Ankara 2005http://www.spk.gov.tr (14.11.2009)

SEC, The Sarbanes-Oxley Act of 2002
http://www.soxlaw.com/

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)
http://www.spk.gov.tr

Sevilengül, Orhan Genel Muhasebe, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2007

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılması Hakkında Yönetmelik, 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete

Singleton-Green, Brian, Tercüme Yrd. Doç. Dr. Cengiz Toraman, Enron: Dolandırıcılık Sistemi Nasıl Çalıştı", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2002

Singleton-Green, Brian Tercüme Yrd. Doç. Dr. Cengiz Toraman. Enron'un Sonuçları Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2002

Soltani, Bahram, Auditing an Integrated Approach, Prentice Hall, 2007

SPK Faaliyet Raporu, 2008

http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=581&fn=581.pdf (04.01.2010)

Süer, Ayça Zeynep, Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının yeri ve önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları üzerindeki etkisi, Yüksek Lisans Tezi,İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004

Süer, Ayça Zeynep, Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, İ.Ü İşletme Fakültesi

http://archive.ismmmo.org.tr(11.09.2009)

Şenalp, Şükrü, Standartlara ve Kanunlara Uyma Üzerine Rapor (ROSC) ve TÜRMOB, 26 Eylül 2005

www.alomaliye.com/eylül_05/sukru_senalp_rosc.htm (16.01.2010)

Şensoy, Hatice Belgin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu,

Yüksek Lisans Tezi, T.C.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,Muhasebe Bilim Dalı, 2008

Toraman, Cengiz, Enron Olayı ve bu olaydan çıkarılması gereken dersler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2002

Turner, Lynn, Enron ve diğer kamuya açık şirketlerde yaşanan olaylar neticesinden yatırımcının korunması" konuşma notları Şubat 26, 2002 http://banking.senate.gov/02_02hrg/022602/turner.htm

Türker, Masum, Türkiye Muhasebe Denetimi Gözetim Sitemi Önerisi, Dayanışma Dergisi, 91, İZSMMO Yayınları, Haziran 2006

TÜRMOB, Faaliyet Raporu (1 Eylül – 31 Aralık 2008), Biten Çalışma Dönemine Bakış http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/FaaliyetRaporu/calismadonemi.pdf

TÜRMOB, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, 10-12 Ekim 2002, Yayın No.199

United States Permanent Subcommittee Report, The Role of The Board of Director's in Enron's Collapse http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/enron/senpsi70802rpt.pdf

Uysal, Özgür Özmen, Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlenmeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2004

Uzay, Şaban, Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, WCAE The 10th World Congress

of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, 9-11 November 2006

Uzay, Şaban, Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı -Yakınsama Yolunda- Bildiriler Kitabı, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

Uzay, Şaban, Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, 2007
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf (09.01.2010)

Üstünel, Bülent Söyleşi, Mükellef Dergisi, Sayı 253, 18.04.2006 http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/eskisayilar/253/haberler/bulentustunelilesoylesi180406.asp (03.01.2010)

VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Panel Oturumu http://www.ismmmo.org.tr

Walker, David M., Comptroller Genaral Of the United States, Protecting The Public Interest: Selected Governance, Regulatory Oversight, Auditing, Accounting, And Financial Reporting Issues, Report to Committee on Banking, Housing and Urban Affairs, U.S. Senate, March 5, 2002

Wallace, Wanda, The Economic Role of The Audit In Free And Regulated Markets: A Look Back And A Look Forward, Research in Accounting Regulation, Volume 17, 2004
http://www.sciencedirect.com/(14.11.2009)

Ward,Graham, IFAC Başkanı, IFAC, UDS, UES, IFAC Etik Kuralları ve Üye Yükümlülükleri Bildirisine Genel Bakış, Dünya Bankası İleri Muhasebe ve

Denetim Düzenleme Programı Modül 15, Konuşma Notları, 20 Aralık 2005 http://www.ifac.org/About/PIOB.php (27.09.2009)

Ward, Robert Ramsays proposals are good for Australia, The Australian Financial Review, October 31, 2001

Yıldırım, Alparslan, Denetim Kuruluşları Denetlenebilir mi?, Stratejik Boyut, 12 Nisan 2009 http://www.stratejikboyut.com/haber/denetim-kuruluslari-denetlenebilir-mi--28532.html(17.02.2010)

Yücel, Rahmi Firma Değerlemesinde Muhasebe Kârlarının Rolü: İMKB'de Ampirik Bir Çalışma, Gebze Yüksek Teknoloji Enstütüsü, Doktora Tezi, 2005