T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU İLE ABD VE AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Kerim KUTLUAY

Niğde
Nisan, 2015

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

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU İLE ABD VE AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Kerim KUTLUAY

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Ayberk Nuri BERKMAN

Niğde
Nisan, 2015

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "**KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU İLE ABD VE AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARI KARŞILAŞTIRILMASI**" başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullandığım kaynaklara, kullanıldıkları yerlerde atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.10./05./2015

Kerim KUTLUAY

ONAY SAYFASI

Yrd. Doç. Dr. Ayberk Nuri BERKMAN danışmanlığında **Kerim KUTLUAY** tarafından hazırlanan **"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurullarının Karşılaştırılması"** adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 14/04/2015

JÜRİ :

Danışman : **Yrd. Doç. Dr. Ayberk Nuri BERKMAN**

Üye : **Doç. Dr. Yunus CERAN**

Üye : **Doç. Dr. Zübeyir TURAN**

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ……. Tarih ve …….. Sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ömer İSKENDEROĞLU
Enstitü Müdürü

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU GÖZETİMİ VE MUHASEBE DENETİM STANDARTLARI KURUMU İLE ABD VE AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

KUTLUAY, Kerim

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ayberk Nuri BERKMAN

Nisan 2015, 177 sayfa

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu, 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 getirmiştir. Kanunun genelinin, AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda önemli mesafe kat edildiği görülmektedir. Ancak gerek oluşturulan Kurumun yapısı, gerekse Kurumun yetki alanının ABD uygulamalarından çok daha kapsamlı bir şekilde tasarlanmış olması uygulamada bazı sorunlara yol açabilecek durumdadır. Kanun ile tesisi planlanan yapının, kamu tüzel kişiliğini haiz idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak kurulması yerine, TÜRMOB'un çatısı altında bir yapılanmaya gidilmesinin daha uygun olacağı yönünde sektör temsilcilerinin talepleri bulunmaktadır.

Bu çalışmada 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği (AB)'nde ki benzer kurumlarla karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu, Denetim, Muhasebe Denetimi

ABSTRACT
MASTER THESIS

PUBLIC OVERSIGHT AND ACCOUNTING STANDARDS AGENCY AUDIT WITH US AND EU COUNTRIES COMPARISON OF PUBLIC OVERSIGHT COMMITTEE

KUTLUAY, Kerim
Business Adminisration
Supervisor: Asit. Prof. Ayberk Nuri BERKMAN
April 2015, Pages 177

Turkey Auditing Standards and Public Oversight Authority Act, the EU acquis and accounting scandals in the United States experienced a large number of modern innovations and regulations that conforms generally to have been brought about as a result of SOA removed. General of the Act, as discussed in parallel with the EU acquis and the quest Significant progress has been achieved in this context. However, the structure of the organization should be created, as well as the jurisdiction of the Authority is designed in a more comprehensive way the US administration is able to cause some problems in practice. Make a planned facility with the law, instead of establishing an institution with administrative and financial autonomy has a public entity pose, demand would be more appropriate in terms of the industry representatives attended a structure located under the roof.

In this study, 6 April 2011 and based on the authorization given by the 6223 the Law Council of Ministers agreed on 26 September 2011 and 2 November 2011, and 28103 numbered Official Gazette enacted Turkey Auditing Standards and Public Oversight Authority America United States (US) and European Union (EU) in which were compared with similar institutions.

Key Words: Public Oversight and Accounting Standards Board, Audit, Auditing

İÇİNDEKİLER

ÖZET ii

ABSTRACT iii

İÇİNDEKİLER iv

TABLOLAR LİSTESİ xi

ŞEKİLLER LİSTESİ xiii

KISALTMALAR DİZİNİ xiv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI VE TÜRK DENETİM STANDARTLARI

1.1. DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ 3

1.1.1. Denetim Kavramı 3

1.1.2. Denetim Türleri 6

1.1.2.1. Muhasebe Denetimi 6

1.1.2.2. Uygunluk Denetimi 7

1.1.2.3. Faaliyet Denetimi 8

1.1.3. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri 9

1.1.3.1. İç Denetçiler 10

1.1.3.2. Kamu Denetçileri 10

1.1.3.3. Bağımsız Denetçiler 10

1.1.4. Bağımsız Denetim 11

1.1.4.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim - Yılsonu Denetimi) 15

1.1.4.2. Sınırlı Denetim (İnceleme - Ara Dönem Denetim)..... 16

1.1.4.3. Özel Denetim 17

1.1.4.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Bağımsız Denetim Mesleği ile İlgili Olarak Getirilen..... 17

1.1.4.5. Türkiye İçin Bağımsız Denetimin SWOT Analizi..... 19

1.2 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI İLE DENETİM STANDARTLARININ ULUSLARARASI DÜZEYDE İNCELENMESİ..... 20

1.2.1. Küreselleşme Sürecinde Bağımsız Denetim Mesleğinde Standartlaşmanın Önemi 20

1.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 22

1.2.2.1. Genel Standartlar..... 23

1.2.2.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı..... 23

1.2.2.1.2. Bağımsızlık Standardı..... 24

1.2.2.1.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler..... 26

1.2.2.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı 27

1.2.2.2. Çalışma Sahası Standartları 27

1.2.2.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı..... 28

1.2.2.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı..... 29

1.2.2.2.3. Kanıt Toplama Standardı..... 30

1.2.2.3. Raporlama Standartları 33

1.2.2.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı . 34

1.2.2.3.2. Devamlılık (Tutarlılık) Standardı 34

1.2.2.3.3.Tam Açıklama Standardı 34

1.2.2.3.4. Denetçi Görüşü Standardı..... 35

1.2.3. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi 35

1.2.4. IFAC Tarafından Yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları 37

1.3. TÜRKİYE'DE DENETİM STANDARTLARI KONUSUNDAKİ DÜZENLEMELER 40

1.3.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 40

1.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 41

1.3.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 41

1.3.4 Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu 42

1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ 43

1.4.1. Bankalar Mevzuatında Bağımsız Denetim 45

1.4.2. Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim 47

1.4.3. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim 50

1.4.4. Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketleri Mevzuatında Bağımsız Denetim 51

1.4.5. Enerji Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim 53

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

2.1. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU 56

2.1.1. Kurumun Amacı 56

2.1.1.1 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Hukuki Boyutu 57

2.1.1.2 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Usul Yönünden Değerlendirilmesi 58

2.1.1.3 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Teknik Olarak Değerlendirilmesi 59

2.1.2 Kurumun Misyon ve Vizyonu 60

2.1.3 Kurumun Çalışma İlkeleri 60

2.1.3.1 Tarafsızlık ve Nesnellik 60

2.1.3.2 Hukukilik ve Öngörülebilirlik 60

2.1.3.3 Saydamlık ve Hesap Verebilirlik 61

2.1.3.4 Hızlı ve Doğru Karar Alma 61

2.1.3.5 İşbirliği ve Katılımcılık 61

2.1.3.6 Uzmanlık ve Liyakat Esası 61

2.1.4 Kurumun Yetki, Görev ve Sorumlulukları 61

2.1.5 Kuruma İlişkin Bilgiler 64

2.1.5.1 Fiziksel Yapı 64

2.1.5.2 Teşkilat Yapısı 64

2.1.5.3 Kurum Logosu 66

2.1.6 İnsan Kaynakları 67

2.1.7 Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar 68

2.2. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ 69

2.2.1 Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum 69

2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve İlgili Diğer Kuruluşlar 71

2.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) 71

2.2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 72

2.2.2.2.1 IASB'nin Standart (IFRS/IAS) Oluşturma Süreci 74

2.2.2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS'ler) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS'ler) arasında ya da TMS'ler ve TFRS'ler arasında fark var mıdır? 75

2.2.2.3 Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) 76

2.2.2.4 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi (SAC) 77

2.2.2.4.1 Oluşum ve Üyelik 78

2.2.3 Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartları 79

2.2.4 EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) 81

2.3. YAYIMLANAN STANDARTLAR (2006-2012)..... 84

2.3.1 2006 Yılında Yayımlanan Standartlar 84

2.3.2 2007 Yılında Yayımlanan Standartlar 86

2.3.3 2008 Yılında Yayımlanan Standartlar 89

2.3.4 2009 Yılında Yayımlanan Standartlar 90

2.3.5 2010 Yılında Yayımlanan Standartlar 92

2.3.6 2012 Yılında Yayımlanan Standartlar 94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU VE ABD, AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEME VE UYGULAMALARIN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE KURUMLAR 98

3.1.1. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve AB:2006\43\EC Sayılı Direktif 101

3.1.2. İngiltere ve Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA) 104

3.1.3. ABD: Denetçilerin Denetimi Programı ve Sarbanes Oxley Kanunu 106

3.1.4. Japonya: Gözden Geçirilen 3. Kanun –Teminat ve Mübadeleler Kanunu

..... 113

3.1.5. Avustralya ve Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9)..... 114

3.1.6. Kanada ve Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)) 117

3.2. ABD'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR 121

3.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) 121

3.2.1.1. Sarbanes Oxley Yasasının Ana Başlıkları..... 122

3.2.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) 124

3.2.1.2.1. Gözetimin Hiyerarşik Yapısı 124

3.2.1.2.2. PCAOB'nin Oluşumu 125

3.2.1.2.3. PCAOB'nin Görevleri 125

3.2.2. Denetçiler ve Akademik Çevrelerin PCAOB'nin Oluşumuna Tepkileri 126

3.3. AB'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR 130

3.3.1. Sekizinci Direktife Göre Kamu Gözetimi İlkeleri 132

3.3.2. Sekizinci Direktife Göre Kalite Güvence Sistemi..... 134

3.3.3. Sekizinci Direktif ve SOA'nın Karşılaştırılması..... 135

3.3.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun Çalışmaları 135

3.3.5. Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu'nun Çalışmaları 137

3.4. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU'NUN AB DİREKTİFİ VE PCAOB İLE KIYASLANMASI 138

3.4.1. Kuruluş Yapısı..... 141

3.4.2. Gözetimin Kapsamı 141

3.4.3. Standart Belirleme 141

3.4.4. Kalite Güvence Sistemleri 143

3.4.5. Ceza ve Yaptırımlar 144

3.4.6. Kurumun Finansmanı 144

3.5. TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİM SİSTEMİNİN KURULMASI İLE İLGİLİ YORUMLAR 145

SONUÇ 147

KAYNAKÇA 150

ÖZGEÇMİŞ 159

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 23

Tablo 1.2. Yapısal Olarak Kanıt Türlerinin Sınıflandırılması..... 31

Tablo 1.3 Uluslararası Denetim Standartları (IFAC) 39

Tablo 2.1: 2006 Yılında Yayımlanan Muhasebe Standartları..... 85

Tablo 2.2: 2007 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikler 87

Tablo 2.3: 2007 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri..... 87

Tablo 2.4: 2007 Yılında Yayımlanan TMS Yorumları..... 88

Tablo 2.5: 2007 Yılında Yayımlanan TFRS Yorumları..... 88

Tablo 2.6: 2008 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri 89

Tablo 2.7: 2008 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri..... 90

Tablo 2.8: 2009 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri 91

Tablo 2.9: 2009 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri..... 92

Tablo 2.10: 2010 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri 94

Tablo 2.11: 2010 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri..... 94

Tablo 3.1: Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı 100

Tablo 3.2: Ülkelerde Denetimin Gözetimi..... 118

Tablo 3.3: PCAOB'nin Yetkileri ve Oluşumu Konusunda Bağımsız Denetçilerin Görüşleri..... 128

Tablo 3.4: PCAOB'nin Oluşturduğu Denetim Standartları Tatmin Edici midir?.. 129

Tablo 3.5: Denetçiler ve Fortune 500 Listesi Mali İşler Müdürlerinin PCAOB'ye İlişkin Görüşleri 130

Tablo 3.6: Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısının Ana Hatlarının AB Direktifi ve PCAOB'ile Kıyaslanması..... 138

Tablo 3.7: Ülkenizde Denetim Standartları Kim Tarafından Belirlenmektedir?... 143

Tablo 3.8: Ülkenizde Kalite Güvence Sisteminin Gözetiminden Kimler Sorumludur? 144

Tablo 3.9: Gözetim Sisteminin Türkiye'de Oluşturulması ile ilgili Denetçilerin Görüşleri 145

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Denetim akış şekli 5

Şekil 1.2. Denetim türleri karşılaştırması 9

Şekil 2.1 Kurumun Teşkilat Yapısı..... 65

Şekil 2.2 Kurum Logosu 66

Şekil 2.3 2012 Kadro Durumu ve Doluluk Oranı 68

Şekil 2.4 Kadrolu/Geçici Görevli Personel Oranı 68

Şekil 2.5 IFRS'lerin Dünya Genelinde Kullanım Durumu..... 70

Şekil 3.1: Avustralya Standart Belirleme İnceleme Modeli 115

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
ÇUEHY	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
EFRAG	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	Uluslararası Denetim Kılavuzları
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASCF	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFAC	Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAD	Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu
IFRIC	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
KGK	Kamu Güvenliği Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname

LPG	Sıvılaştırılmış Petrol Gazları
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Gelişim Organizasyonu
PCAOB	Kamu Gözetimi Kurulu
RG	Resmi Gazete
SAC	Standart Danışma Konseyi
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Sistemi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetleme Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 29.06.1956 tarihinde kabul edilmiş olup, yakın bir tarihe kadar Türk mevzuatındaki yerini korumuştur. Ancak küresel çapta yaşanan teknolojik, ekonomik, sosyal ve ticari alandaki gelişmeler ülkemizi de etkilemiş ve bu kanun günümüz ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmıştır. Ayrıca Türkiye'nin uluslararası piyasaların bir parçası olma gayreti ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde önündeki engelleri yavaş yavaş kaldırma düşüncesi, bu kanunun değiştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu sebeple Aralık 1999'da yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısını hazırlamak için bir komisyon kurulmuş ve bu komisyon uzun süren çalışmalar sonucunda 2005 yılında kanun tasarısını hazırlamıştır. 2005 yılından itibaren Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülen tasarı, 13/01/2011 tarihinde kabul edilerek yasalaşmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Çağın gereklerine uygun olarak hazırlanan Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim uygulamaları konusunda da önemli yenilikler getirmiştir. TTK'nın muhasebe ve denetimle ilgili hükümleri 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. TTK yürürlüğe girdikten sonra 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile "Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile TTK'nın bağımsız denetime ilişkin hükümlerinde değişiklik yapılsa da, bu düzenlemeler ülkemiz açısından oldukça önemli bir yere sahiptir.

TTK'nın denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerden en önemlisi, anonim şirketlerde murakıplık organının kaldırılması olmuştur. Murakıplık organının mesleki bilgi ve tecrübe gerektirmemesi ve şirket bünyesinde yer alması denetimin işlevselliğini azaltmaktaydı. Bu sebeple şirketlerin denetimi bağımsız denetim kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere bırakılmıştır. Ancak daha sonra yapılan değişiklikle her SMMM ya da her YMM'nin denetçi olamayacağı, denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının denetçilik eğitimini tamamlayarak bağımsız denetçi belgesi almaları gerektiği hükmü yer

almıştır.

Finansal tabloların uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması ve bağımsız denetimin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması bu alanda yapılan önemli yeniliklerdir. Böylece doğru ve güvenilir bir raporlama hedeflenmekte, şeffaf ve hesap verebilir bir denetim anlayışı benimsenmektedir.

Ancak TTK'nın ilk haliyle tüm sermaye şirketlerinin denetimi zorunlu iken, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler için kriterler konulması, bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısını azaltmıştır ve bu yönüyle de eleştirilmektedir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkili kılınmıştır. Böylece ülkemizde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler TTK ile KGK'nın yönetmelik ve tebliğlerinde yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI VE TÜRK DENETİM STANDARTLARI

1.1. DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

Bu başlık altında öncelikle denetim kavramı, unsurları baz alınarak, ardından da denetim ve denetçi türleri sınıflandırılarak inceleme konusu yapılmıştır.

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramının kökenini oluşturan Latince audire kelimesi "işitmek, dikkatlice dinlemek" anlamına gelmektedir (Duman, 2008: 2).

Denetim Kavramları Komitesi, muhasebe denetimini Tablo 1.1'deki akış doğrultusunda şu şekilde tanımlamaktadır (Güredin, 2008: 2):

"Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir."

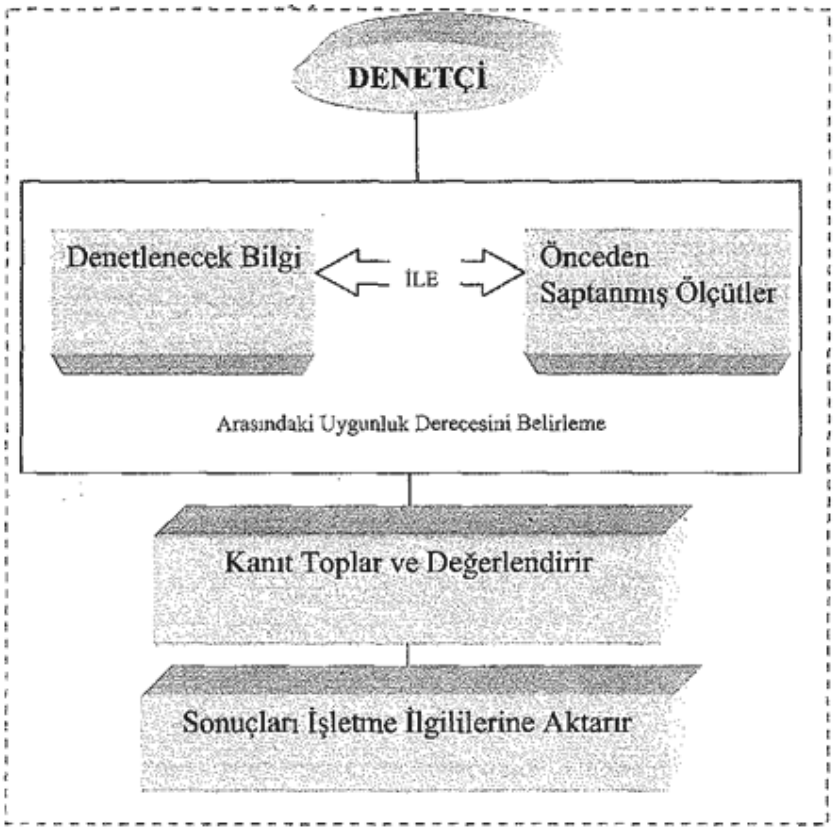
Denetim tanımı, altı ayrı unsura ayrılarak aşağıda incelenmektedir.

- **Denetim bir süreçtir.** Muhasebe denetimi tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşur. Bu süreçte denetçi tarafından muhasebe belge ve kayıtları incelenerek kanıtlar toplanıp değerlenir. Böylece finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılarak denetlenmiş bilgi elde edilir. Bu bilgi bağımsız denetçi tarafından bir denetim raporu düzenlenmek sureti ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilir (Duman, 2008: 12).
- **İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar:** Denetimin kapsamı genellikle belli bir iktisadi birim ya da dönemle sınırlıdır. Denetim konusu olan iktisadi birimler; devlet, şirketler, gerçek ya da tüzel kişiler olabileceği gibi kimi kez yalnızca işletmenin bir bölümü bile olabilir. Denetim genellikle hesap dönemi

itibarı ile yani yıllık yapılmakla birlikte kimi durumlarda aylık, üç aylık, altı aylık dönemler için de yapılabilir (Güredin, 2008: 12).

- **Önceden belirlenmiş kriterler.** Bu ölçütler, denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları ile Muhasebe Standartlarıdır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Söz konusu ölçütler, aslında denetimin türünü belirlemek bakımından da önemlidir. Eğer vergi amaçlı bir denetim ise, önceden saptamış ölçüt vergi yasaları, muhasebe denetimi ise, yetkili otoriteler tarafından saptanmış "muhasebe standartları" veya düzenlemeleridir. Örneğin SPK tarafından belirlenmiş "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları" veya BDDK tarafından belirlenmiş standart mali tablolar olabilir (Kaval, 2003: 3).
- **Uygunluk derecesini tespit etmek;** yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derece uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir faaliyettir. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak veya nitel olarak saptanıp belirlenebilir (Güredin, 2008: 12).
- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerleme;** Denetim hedeflerine ulaşmak için denetçinin kullandığı her tür bilgi, denetim kanıtı olarak adlandırılır. Denetim kanıtları işletme içinden ve işletme dışından ya da denetçi tarafından sağlanan yazılı ve sözlü çeşitli bildirimlerden oluşabilir. Denetçinin denetim hedefine ulaşabilmesi, yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplamasına ve bu kanıtları uygun bir biçimde değerlemesine bağlıdır (Duman, 2008: 13).
- **İlgi duyanlara bildirme;** bir işletmeye ilgi duyanlar; o işletmeye sermaye koyan ortaklar ile sermaye koymak isteyen potansiyel ortaklar (yatırımcılar), işletmenin yöneticileri, vergi alma gücünü elinde bulundurmakla işletmenin önemli bir ortağı olan devlet, sendikalar ve gelişmiş sermaye piyasası olan ülkelerde tüm kamuoyu olarak ifade edilebilir (Duman, 2008: 13).

Şekil 1.1. Denetim akış şekli



Kaynak: BOZKURT, Nejat (1999), Muhasebe Denetimi, Alfa Basım, İstanbul, s. 25

Denetçi, işletmede yaptığı denetim çalışmaları sonucunda finansal bilgiler ile ilgili elde ettiği bulguları ve ulaşmış olduğu yargısını yazılı olarak denetim raporunda açıklayarak, söz konusu bilgi kullanıcılarına iletir.

Yukarıda unsurlarına ayrılarak yapılan tanımlamadan da yola çıkarak, denetimin belli başlı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Haftacı, 2011: 4):

- Denetimin konusunu oluşturan çalışmalar, bir iktisadi birim ve belirli bir dönem için yapılır,
- Denetlenen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetim, mesleği iyi bilen uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir,

- Denetim, gerekli kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların dayanaklarla karşılaştırılarak değerlendirilmesidir.
- Denetim çalışmalarında, varılan sonuçlar bir rapor halinde muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilir.

1.1.2. Denetim Türleri

İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Genelde üç farklı alanda denetim çalışması yapılmaktadır. Bunlar, üç başlık altında açıklanmaktadır.

- Muhasebe Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

1.1.2.1. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi, işletme mali tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir (Güçlü, 2005: 4).

Muhasebe denetiminin amaçlan ise şunlardır (Çaldağ, 2002: 25):

- Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak.
- Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak.
- Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak.
- Finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak.

- Yönetime önerilerde bulunmaktır.

Muhasebe denetiminde mali tablolar inceleme konusu yapıldığından, finansal denetim veya finansal tablolar denetimi; bağımsız ve işletme dışından kişiler tarafından denetim çalışması gerçekleştirildiği için bağımsız dış denetim adlarıyla da anılır (Kaval, 2003: 10).

1.1.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, işletme yönetimi tarafından konulan kurallara ve benimsenen işletme politikalarına, işletme personelinin ne ölçüde uygun hareket ettiklerinin araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi, kullanıldığı alan bakımından en geniş kapsamlı, özü açısından en dar kapsamlı bir denetim türüdür. Burada bir ölçüt alınır ve işlerin bu ölçüte uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine bakılır. Uygunluk denetimi işletme dışı kişiler tarafından da işletme personeli tarafından da yapılabilir. Vergi idaresi yetkililerince işletmelerde yapılan vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerince bankalarda gerçekleştirilen çeşitli incelemeler işletme içi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir (Güredin, 2008: 17).

Uygunluk denetiminde kullanılabilecek kimi ölçütler şöyle sıralanabilirler (Kaval, 2003: 2).

- Kanun, tüzük ve yönetmelikler,
- Ana sözleşme,
- İşletme içi yönetmelik ve yönergeler,
- Yönetim kurulu kararları,
- Üst yönetimin belirlediği politika ve yöntemler,
- Üçüncü kişilerce yapılan sözleşmeler

Yukarıda sayılan bu ölçütlere uygun hareket edilip edilmediğine bakmak bir uygunluk denetimidir.

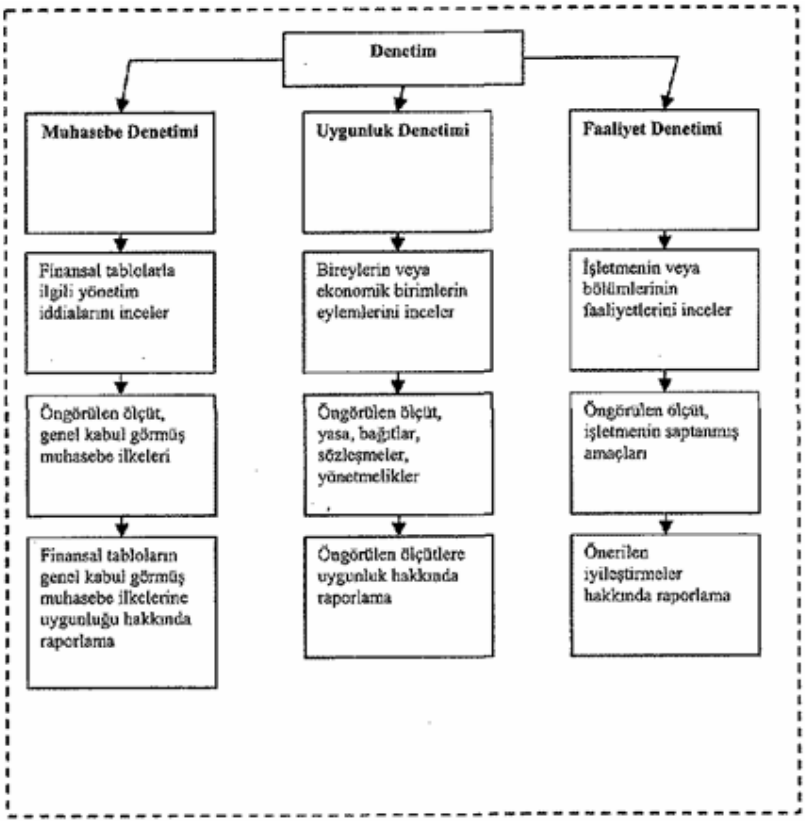
1.1.2.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerleme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynaklan gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne düzeyde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur. Faaliyet denetimi özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansım değerlendirmede önemli bir süreçtir (Çaldağ, 2002: 25-26).

Faaliyet denetimi işletmenin belirli bir faaliyeti veya faaliyetleri ile sınırlı olarak gerçekleştirilebileceği gibi daha kapsamlı da yapılabilir. Kapsamlı bir faaliyet denetiminin amacı; işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini tarafsız bir gözle değerlendirerek, yöneticilere ve işletme sahiplerine işletme hakkında güvenilir bilgi vermektir. Başka bir ifade ile işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kaynakların yüksek etkinlikte kullanılması ve bu sürecin işleyişinin garanti altına alınmasıdır. Faaliyet denetimine performans denetimi de denilmektedir (Kaval, 2003: 10).

Muhasebe, Faaliyet ve Uygunluk denetimlerinin inceleme konulan ve ölçütleri itibari ile karşılaştırılması Şekil 1.2'de sunulmuştur.

Şekil 1.2. Denetim türleri karşılaştırması



Kaynak: GÜREDİN Ersin (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Arıkan Basım, İstanbul, s. 18

1.1.3. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri

Denetim yapacak kişiler, denetimin konusuna ve amacına göre değişir. Bu kimseler, genel olarak, bağımsız denetim kuruluşları, serbest muhasebeci malî müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM), özel denetçi, bakanlık müfettişleri (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı), üst kurul uzmanları, finansal denetim komitesi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve denetimden sorumlu komitedir (Bozkurt, 1999: 31).

Başlıca denetçi türleri şunlardır (Bozkurt, 1999: 31);

- Bağımsız denetçiler

- İç denetçiler
- Kamu denetçileri

1.1.3.1. İç Denetçiler

Genel olarak işletmenin yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin organizasyon yapısı içinde, işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyulup uyulmadığını denetleyen kişilerdir. İç denetçiler de denetim faaliyetlerini yürütürken ve bulguları değerlendirirken bağımsız davranmak zorundadır. Bu bağımsızlığı temin etmek için bir çok işletmede iç denetim birimleri, yönetim kurulları yerine genel kurula bağlanmıştır (Duman, 2008: 20).

Bu bağlamda iç denetim bölümünün sorumluluklarını oluşturan (Haftacı, 2011: 20);

İşletme faaliyetlerini incelemek,

- Çalışanlarca yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek, yapılmış olan hata ve yolsuzlukları belirlemek,
- Kanıtları toplamak ve kanıtlan dayanaklarla karşılaştırarak değerlemek,

Sonuç ve önerileri bir raporla üst yönetime sunmak gibi görevler iç denetçiler tarafından yerine getirilir.

1.1.3.2. Kamu Denetçileri

Çeşitli kamu kurumlarının denetim biriminde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu kamu birimine sunan denetçilerdir.

1.1.3.3. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bu denetim görevini yaptıklarında bağımsız denetçi veya dış denetçi adını alırlar. Bağımsız denetçiler, denetim mesleğini serbest olarak yürüten ve denetçiliği meslek olarak seçen kimselerdir. Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları

yaptıkları işletmenin elemanı değildirler.

Bir denetçinin denetim görevini gereği gibi yapabilmesi için bazı kişisel özelliklere sahip olması gerekir (Yılancı ve Yıldız, 2001: 67). Denetçinin sahip olması gereken kişisel özellikler aşağıdaki gibidir (Güredin, 2008: 14).

- Denetçi bağımsız olmalıdır,
- Denetçi yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır,
- Denetçi, çalışmalarında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidir.

1.1.4. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim yerine "dış denetim", "bağımsız dış denetim", "mali tablolar denetimi" kavramları da kullanılmaktadır. Bağımsız denetim, farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmektedir. Ancak bir bütün olarak bakıldığında hepsi aynı anlamı taşımaktadır. Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında yönetim savı olarak yer alan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda GKGMİ, TMS/TFRS doğrultusunda uygun bir kanıya ulaşabilmek ve ilgili tarafları aydınlatabilmek amacıyla denetçi ya da denetçilerce yürütülen çalışmalardır (Haftacı, 2011: 8-9).

En geniş kapsamıyla bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu vd., 2011: 5).

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır (Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında

Yönetmelik, 01.11.2006, 26333 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(1)):

Bağımsız denetim, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.

Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır (SPK, Md. 4(b)):

Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca (SPK) 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 bağlanmasını ifade eder.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesinin 1. fıkrasına göre (Hazine Müsteşarlığı, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 12.07.2008, 26934 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(1));

Bağımsız denetim; şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların Kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve Kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanmasıdır.

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ise bağımsız denetimi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır (EPDK, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında

Yönetmelik, 03.10.2003, 25248 Sayılı Resmi Gazete, Md. 5):

Bağımsız denetim; denetlenene ait faaliyetlerin, uygulamaların, işlem, hesap ve mali tabloların, bağımsız denetim kuruluşunca görevlendirilen denetçiler tarafından bu kuruluşlar adına, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Kurulca (EPDK) yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve denetlenenin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, denetlenen tarafından tutulan hesap, işlem ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Haftacı, 2011: 9):

- Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlayarak ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Uygulamada bağımsız denetimin sosyal gruplara sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir (Güredin, 2007: 25-26):

Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar: Bağımsız denetim, güvenilir ve sağlıklı bilgiler üreterek, işletmelerin yönetimlerinin önlerini daha aydınlık ve net görmelerini sağlar, yöneticilerin isabetli kararlar alarak şirketlerin daha etkili ve verimli çalışmalarına yardımcı olur. Bağımsız denetimin yaygınlaşmasıyla hem finansal kurumların riskleri azalacak hem de şirketlerin finansal riskleri azalacağı için düşük maliyetli ve yüksek hacimli finansman imkanı çoğalarak şirketlerin karlılığını arttıracaktır. Bağımsız denetim işletmelerin finansal tablolarına uluslararası geçerlilik kazandırarak, yurt dışı bağlantılarını, iş ilişkilerini ve iş hacimlerini arttırmasına yardımcı olur. Bağımsız denetimin işletmelere bütün bu katkılarının neticesinde işletmeler, daha karlı, daha güçlü ve daha uzun ömürlü olabileceklerdir.

İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar: Dünya da bağımsız denetimin ortaya çıkmasının asıl sebebi, gittikçe büyüyen işletmelerde dışarıdan profesyonel yöneticilerin yer almasıyla yönetimden uzak kalan işletme ortaklarının hak ve menfaatlerini koruma ihtiyaçlarıdır. Doğru, dürüst ve güvenilir bilgi içeren finansal tablolar şirket ortaklarına güvenilir bilgi sağlayarak haklarını korumalarına yardımcı olur. Ayrıca işletme yönetici ve çalışanlarının hata ve hile eğilimlerini önleyerek de ortakları korur.

Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye - Para Piyasasına Sağladığı Yararlar: Bağımsız denetim, devletin gelir kaynaklarını azaltan kayıt dışı ekonomiyi, hata ve hileyi önlemeye yardımcı olur. Böylelikle ülke kalkınmasına, toplum refahının artmasına ve kamu yararına katkı sağlayacaktır. Bağımsız denetim, para piyasalarına doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak, bankaların güvenilir finansal tablolara dayanarak verdiği kredilerde batık kredi sayısını azaltacak, para piyasaların daha etkin ve verimli çalışmasına yardımcı olacak, bankaların mali yapısını da güçlendirerek ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır.

Bağımsız denetim, sermaye piyasalarının sağlıklı şekilde işlemesinde çok önemli olan, doğru, güvenilir bilgi içeren finansal tabloların oluşturulmasına katkı sağlar. Nitekim Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki ilk düzenleme SPK tarafından sermaye piyasalarına yönelik olarak yapılmıştır. Bağımsız denetim ülke genelinde güvenli ekonomik ve mali yapılar oluşturarak yurt dışı yatırımların güvenle ülkemize gelmesine de katkı sağlar. Bağımsız denetimle güçlenen, ömrü uzayan ve kurumsallaşan işletmelerde çalışanların da hak ve menfaatleri daha çok güvence altına alınır, iş güvenceleri daha çok sağlanmış olur (Akkaya, 2012: 14-16).

Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda

yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.

- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.
- Bağımsız denetim ek maliyetlere neden olacağı gerekçesiyle ülkemizde çok fazla tercih edilmese de (zorunluluk dışında), işletmeyle ilgili karar alıcılara birçok yarar sağlamaktadır. Kısaca özetlemek gerekirse, denetlenmiş finansal tablolar sonucunda;
- İşletme ortakları işletmenin karlılığı konusunda güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Yatırımcıların sağlıklı karar almaları mümkün olacaktır.
- Kreditörler işletmenin mali durumu hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Çalışanların hile yapma olasılığı az da olsa azalacaktır.
- Kamu kurumlarının finansal raporlara olan güveni artacaktır.

Sermaye Piyasası mevzuatına göre bağımsız denetime tabi şirketlerin denetimi; sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

1.1.4.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim - Yılsonu Denetimi)

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği, tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak bulması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır (Kaval, 2008: 13). Sürekli denetim; yıllık denetim veya yılsonu denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

Bu tür denetimde denetçi denetim planını yapar, denetim işlemlerini yürütür, özünde bir denetim riski taşısa ve finansal tabloların % 100 doğru olduğu anlamına gelmese de güvenilirlik derecesi oldukça yüksek bir denetim görüşüne ulaşır (Haftacı, 2011: 11).

1.1.4.2. Sınırlı Denetim (İnceleme - Ara Dönem Denetim)

Bazı şirketlerin ara finansal tablolarının ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimlerdir. Sermaye Piyasası Mevzuatı'nda sınırlı bağımsız denetim inceleme olarak adlandırılıp, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu denetim türünün özelliği ara dönemlerde yapılması nedeniyle denetçinin uygun ve yeterli kanıt toplayabilmek için yeterli zamanının olmaması ve diğer yapısal etkenlerle denetim kapsamının sınırlandırılmış olmasıdır. Bu denetimde denetçi makul bir güvence verebilmek için gerekli olan denetim tekniklerinin bazılarım uygulayamaz. Bu nedenlerle denetçiler sınırlı denetimlerde mali tabloların güvenilirliği konusunda doğrudan bir güvence yerine dolaylı bir güvence verirler (Kaval, 2003: 28).

Bu tür denetime tabi olan şirketler bankalar ve özel finans kuruluşları ile sermaye piyasası kurumu düzenlemelerine tabi işletmeler şunlardır;

Aracılık faaliyetine münhasır olmak üzere bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar, kanunda düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları, kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerdir. Bu işletmeler ile bankalar ve özel finans kuruluşları 3., 6. ve 9. ay sonu itibariyle ara

dönem finansal tablolarını hazırlayarak SPK ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu'na göndermek zorundadırlar. İlgili kurumlara gönderilen finansal tablolardan 6. ay sonu itibariyle düzenlenenler sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır. Bu işletmelerden emeklilik yatırım fonlarının 3 ve 9 aylık finansal tabloları da ayrıca sınırlı bağımsız denetime tabidir. Hisse senetleri halka arz edilmiş veya arz edilmiş sayılan ortaklıkların ise kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir (Karacan ve Uygun, 2012: 39-40).

1.1.4.3. Özel Denetim

Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların Seri: X, No: 22 sayılı tebliğin "Başlangıç Hükümleri" kısmının "Tanımlar" başlıklı maddesinde yer alan "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder (SPK, Başlangıç Hükümleri, Md. 6(1)).

Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur (SPK, Başlangıç Hükümleri, Md. 6(3)).

1.1.4.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Bağımsız Denetim Mesleği ile İlgili Olarak Getirilen

01.01.1957 tarihinden bu yana uygulanmakta olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hazırlandığı ve kabul edildiği dönemin teori ve yaklaşımlarını başarılı bir şekilde yansıtan, Türkiye'nin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılama başarısını göstermiş bir kanundur. Ancak özellikle 1980'lerden itibaren küreselleşme ile birlikte bilgi işlem ve iletişim teknolojilerinde yaşanan baş döndürücü gelişmeler, sosyal ve ekonomik yaşama damgasını vuran "internet" gibi yenilikler, Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde Birliğe uyum gereği gibi nedenlerle ticaret hukuku alanında bir reforma ihtiyaç duyulmuştur (Batun, 2009: 220). Bu kapsamda Yeni

Türk Ticaret kanunu hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK Tasarısı'nın hazırlığına 1999 yılında başlanmış, 11.01.2008 tarihinde TBMM Adalet Komisyonunda kabul edilmiş ardından da 26.11.2008 tarihinde TBMM gündeminde görüşülerek, 1.535 maddelik 6102 Sayılı Yeni TTK 13.01.2011 tarihinde kabul edilip, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Devrim niteliğinde olan kanun, muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili önemli sayılabilecek değişiklikleri de beraberinde getirmiştir.

Bağımsız Denetim mesleği ile ilgili düzenlemelere ana hatları ile kısaca değinildiğinde, öncelikle Yeni TTK, mevcut sistemde beklentileri karşılayamayan denetçilik (murakıplık) organını kaldırmıştır. Yeni düzenlemede anonim ortaklıkların bağımsız denetiminin, dış denetçiler tarafından gerçekleştireceği belirtilmiştir (6102, Md. 400/1).

Kanunda küçük ve orta büyüklükteki anonim ortaklıklara denetçi olarak iki SMMM veya iki YMM atama imkanı tanınırken, büyükleri bağımsız denetim firmalarınca denetlenecektir (6102, Md. 400/1).

Kanunda ayrıca; " Denetimden geçmeyen finansal tablolar ile yıllık raporlar düzenlenmemiş hükmünde olacaktır" ifadesi ile bağımsız denetimin önemi açıklanmaktadır (6102 Md. 397/1).

Kanunda denetçi bağımsızlığına ilişkin bazı genel düzenlemeler öngörülmüş olup, denetçinin çalışmalarım sürdürürken UDS'leri referans alarak kullanacakları, denetim raporunda, yönetim kurulunun yasalara uygun hareket edip etmediği, şirketin varlığını tehdit eden olguların bulunup bulunmadığı, ticari defterlerin hukuka uygun tutulup tutulmadığı, finansal tabloların ve yıllık raporun dürüstlük ve şeffaflık ilkesine uygun düşüp düşmediği, denetimin kapsamı ve niteliği belirtilmektedir. Denetçinin görüşü, genel kurul kararlarım ve yönetim kurulunun görevde kalıp kalmayacağını etkileyici niteliktedir. Olumsuz denetçi görüşü sonucunda yönetim kurulunun istifa etmesi gerekecektir (Uzay, 2007: 155-181).

Kanunda, tüm işletmelerin muhasebe sistem ve düzenlerinin Türkiye

Muhasebe Standartlarına, bir bakıma Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre şekillendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu boyut denetim faaliyetinde de kendini göstermektedir. 6102 Sayılı Kanunun kabulü ile ülkemizde uluslararası denetim standartları ile uyumlu ulusal denetim standartlarının da düzenlemesi zorunlu kale gelmiştir.

1.1.4.5. Türkiye İçin Bağımsız Denetimin SWOT Analizi

Güçlü Yönleri:

- G1: Ülkemizdeki kayıtdışı uygulamalar azalacaktır.
- G2: Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılacak olan bağımsız denetim sonucunda denetim raporlarının güvenilirliği artacaktır.
- G3: Finansal tabloların kalitesi artacaktır.
- G4: Anonim şirketlerde murakıplık organının çıkarılarak bağımsız denetimin bağımsız denetim kuruluşu, SMMM ya da YMM'lerce yapılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir.
- G5: TTK'da bulunan denetçi rotasyonu uygulaması bağımsız denetimin objektifliğini ve kalitesini artıracaktır.

Zayıf Yönleri:

- Z1: Ülkemizde vergi odaklı muhasebe ve denetim anlayışının yerleşmiş olması, bağımsız denetimin öneminin benimsenmesi sürecini zorlaştıracaktır.
- Z2: Finansal tablolar TMS/TFRS'ye göre hazırlanacağından, şirketlerin muhasebe standartları konusunda eğitim ihtiyacı artacaktır.
- Z3: Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu olan ve diğer şirketler için denetçinin talep etmesiyle kurulacak olan riskin erken teşhisi komitesi, şirketlerde risk konusunda uzman kişilere olan ihtiyacı arttıracaktır.

Fırsatlar:

- F1: Ulusal sermaye şirketlerinin uluslararası arenada rekabet güçleri artacaktır.
- F2: Ulusal sermaye şirketlerine yatırımlar artacaktır.
- F3: Şirketlerin kurumsallaşma sürecini hızlandıracaktır.
- F4: Denetim organı şirket bünyesinde olmadığından, şirket çalışanlarının hile yapma eğilimleri azalacaktır.
- F5: Şirketlerin düşük maliyetli kredi olanakları artacaktır.

Tehditler:

- T1: Bağımsız denetim uygulamaları şirketlerde ek maliyetlere neden olacaktır.
- T2: Ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma derecesi düşük olduğundan, şirketlerin bağımsız denetim uygulamalarına adapte olmalarında zorluklar yaşanacaktır.
- T3: Bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmadığından, yeterli kriterleri sağlamayan şirketler bağımsız denetim yaptırmaktan kaçınacaklardır.

1.2 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI İLE DENETİM STANDARTLARININ ULUSLARARASI DÜZEYDE İNCELENMESİ

1.2.1. Küreselleşme Sürecinde Bağımsız Denetim Mesleğinde Standartlaşmanın Önemi

Küreselleşme sonucunda uluslararası şirket birleşmelerinin artması ve uluslararası yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, ekonominin dinamosu olan işletmeleri değişen koşullara uyum sağlamaya zorlamaktadır. Şöyle ki; işletmelerin rekabet güçlerini arttırmak ve gelişen sermaye piyasalarına kolayca

girebilmek için mevcut muhasebe sistemlerini daha etkin hale getirip şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tabloların hazırlanması ve bunların denetime tabi tutularak güvenirliğinin arttırılması gerekir (Selimoğlu vd., 2011: 1).

Uluslararası işletmelerin en önemli sorunlarından biri; bir ülkedeki yatırım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde uyulacak yöntemler ve uygulanacak muhasebe politikaları ile faaliyet sonuçlarının raporlanmasında ortaya çıkmaktadır. Uluslararası şirketler, farklı ülkelerdeki faaliyetlerini izleyebilmek ile bu faaliyetlerin sonuçlarını karşılaştırabilmek ve değerlendirebilmek için; aynı muhasebe yöntemleri ve aynı muhasebe politikalarını izlemelerini, aynı ilkeler kullanılarak aynı biçimde sunulmalarını isterler. Başka bir deyişle, farklı ülkelerdeki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde aynı dilin kullanılmasını isterler (Türker, 2006: 90).

Bu da uluslararası düzeyde yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır.

Yürütülen denetim çalışmasının ve verilen denetçi görüşünün bu hizmetten yararlanacak ilgili taraflar açısından kabul görmesi, beklenen yararın elde edilebilmesi için, kaliteli bir denetim hizmetinin sunulduğuna dair bir güvenin sağlanmış olması gerekir. Ancak gerek yürütülen denetim çalışmasının kamuya yansıyan yönünün sadece denetim görüşünün yer aldığı denetim raporu olması, gerekse bilgi kullanıcılarının tümünün yapılacak çalışmayı değerlendirecek olan teknik bilgi ve zamana sahip olmamaları nedeniyle yapılan denetimin güvenirliği ve geçerliliği konusunda kamuoyu doğrudan bilgi sahibi olamaz (Kavut, 2000: 12).

Bu nedenler doğrultusunda, bağımsız denetim mesleğinde kaliteli bir hizmeti topluma ve toplumlara sunmanın güvencesi olarak, sadece ulusal düzeyde yazılı mesleki kuralların ve standartların geliştirilmesi değil, küreselleşme sürecinde ülkelere göre farklılık gösterebilen denetim ve raporlama fonksiyonunun, uluslararası düzeyde oluşturulan denetim standartlarına göre yerine getirilmesi gerekir.

Dolayısıyla sadece muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlara uyum değil, uluslararası muhasebe ve finansal tablo standartlarına uyumun sağlanması için, uluslararası denetim standartlarına göre denetim faaliyetinin yürütülmesi gerektiği

bir gerçektir. Bu çerçevede, genel kabul görmüş denetim standartları ve Uluslararası düzeyde üzerinde durulması gereken diğer denetim standartları; Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi ve IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları baz alınarak aşağıda inceleme konusu yapılmaktadır.

1.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir. Çok geniş bir şekilde 1947 yılında kabul edilen ve günümüze kadar çok az bir değişikliğe uğrayarak gelen bu standartlar, her bir özel denetim anlaşması için denetçilere ayrıntılı olarak yol gösteren ve onlara denetim sırasında neler yapmaları, hangi denetim işlemlerine başvurmaları gerektiği gibi hususlarda ayrıntılı bilgiler veren standartlar değildir. Bu standartlar bağımsız denetçilerin uyması gereken asgari standartlardır ancak bağımsız denetçilerin sadece bu standartları dikkate alarak kapsamı sınırlandırmamaları gerekmektedir. Denetçi, gerekli gördüğü hallerde (standardın uygulanamayacağı bir durumla karşılaşıldığında) sorumluluğu üstlenmek koşulu ile bu standartların dışında hareket edebilir ve denetim faaliyetini sürdürebilir. Bağımsız bir denetçi, genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde denetimi planlar, yürütür ve sonuçlarını raporlar. Denetim standartları, denetimin kalitesine ve denetim ile ulaşılması gereken hedeflere yönelik bir ölçüm sağlar (Güredin, 2008: 41-42).

"Özelde" ülkeden ülkeye farklılık gösterse bile, "genelde" tüm ülkeler tarafından kabul edilen AICPA tarafından yayımlanan ve on standarttan oluşan genel kabul görmüş denetim standartları üç gruba ayrılmaktadır (Duman, 2008: 44). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, alt başlıkları ile birlikte Tablo 1.1'de yer almaktadır.

Tablo 1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Deneyim	Planlama ve Gözetim	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
Bağımsızlık	İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	Devamlılık (Tutarlılık)
Mesleki Özen ve Titizlik	Kanıt Toplama	Tam Açıklama
-	-	Denetçi Görüşü

Kaynak: GÜREDİN Ersin (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Arıkan Basım, İstanbul, s. 41-42; DUMAN, Ömer (2008), Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara; 44

AICPA tarafından onaylanmış ve uygulanmış, AICPA Denetim Standartları Kurulu tarafından düzenlenen genel, çalışma alam ve raporlama standartları şu şekildedir:

1.2.2.1. Genel Standartlar

- **Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı:** Denetim, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip olan kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- **Bağımsızlık Standardı:** Denetçiler, denetim göreviyle ilişkili tüm konularda, bağımsız düşünme mantığı içerisinde olmalıdırlar.
- **Mesleki Özen ve Titizlik Standardı:** İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gereken mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

1.2.2.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Denetlenmiş finansal tablolar ve bunları tamamlayan denetim raporu, yıllık faaliyet raporu kapsamında kamuya açıklanır. Bu raporları alan kişilerin pek çoğu raporunda denetim görüşünü ortaya koyan denetçiyi tanımaz. Onlar için önemli olan, güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır (Güredin, 2008: 43).

Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için denetçi, kendisini muhasebe ve denetim alanlarında uzmanlaştırmalıdır. Uzmanlık düzeyine erişim, öncelikle belirli yasal düzenlemeler ile gerekli kılman eğitim süreci ve devamında elde edilen staj tecrübeleri ile mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte denetçi, denetleyeceği kuruluşun yasal mevzuatını, iç işleyişini de iyi bilmek durumundadır.

Denetçinin hukuki bilgisinin ve muhasebe bilgisinin yeterli olmasında yarar vardır. Denetçinin sadece muhasebe, hukuk ve işletmecilik bilgisine sahip olması yeterli olmayabilir. Çünkü olayların nasıl geliştiğini, gelişebileceğini tahmin edebilecek yeterli deneyime de sahip olması gereklidir. Staj süreci ile başlayan deneyim, denetçiye riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden tahmin etme olanağı sağlar. Denetçi, denetlediği kişi ya da kurum çalışanlarından daha fazla mesleki bilgi birikimine sahip olmak durumundadır (Güçlü, 2005: 14). Diğer birçok meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de iş başında eğitim çok önemlidir. Bu eğitim genel olarak deneyimli uzman bir denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak sürdürülür. Uzman denetçiler kendi mesleki bilgi ve deneyimlerini yanlarında çalışan genç yardımcı denetçilere aktararak onların mesleki açıdan üstün nitelikli uzman denetçiler olarak yetişmelerine çaba harcarlar. İyi bir denetçi, çeşitli eğitim programlarına devam ederek, mesleki yayınlan izleyerek kendini yeniler, etkinlik ve verimliliklerini arttırarak birinci genel standardın Öngördüğü düzeyde bir denetçi olarak kalmaya çaba gösterir (Taş ve Durmuş, 2008: 27-35).

1.2.2.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur.

AICPA Meslek Kuralları Yasası bağımsızlığı aşağıda belirtilen unsurlar çerçevesinde tanımlamaktadır.

Bağımsızlık, bir kafa yapısı olup, üyelerin hizmetlerine değer katmaktadır. Bu mesleği diğerlerinden ayıran en önemli özelliktir. Bağımsız olabilmek için;

- Fikren dürüst olunmalı,
- Tarafsız olunmalı,
- Çıkar çatışmalarından uzak durulmalıdır. Bağımsızlık standardı içersinde anlam bulan tarafsızlık, denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan kendi kararlarını kendisi vermesidir. Dürüstlük ise, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcısını yanıltmamaktır.

Denetim faaliyetini yürüten bir denetçiden, mesleki faaliyetini dürüst ve tarafsız yürütmesini sağlayacak davranış ve anlayış içinde olması beklenirken, aynı zamanda müşterisi ile hiçbir bağlantısının olmaması gerekliliği meslek mensuplarının bağımsızlık kriterleri olarak değerlendirilebilir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre bağımsızlığı gölgeleyebilecek durumlara örnekler aşağıda özetlenmektedir (Duman, 2008: 47);

- Denetlenen şirketle veya sahipleriyle ortak olmak,
- Denetlenen şirketten maaş, borç veya diğer nedenlerle maddi fayda sağlamak,
- Dolaysız ya da dolaylı yoldan denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil ve benzeri finansal araçlarına sahip olmak,
- Denetlenen şirketin ortak veya yöneticileri ile yakın akraba olmak,
- Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye almak veya özel bir indirimle herhangi bir emtia vb. unsurlar elde etmek.

Denetimde yetkili kişilerin denetlenen şirketin sahiplerinden, yöneticilerinden ve şirket alacaklılarından bağımsız olması gerektiği gibi denetim raporunun (devlet sektörü de dahil) diğer kullanıcılarından da bağımsız olmalıdır (Duman, 2008: 48).

Denetim raporlarını verecekleri kararlarda kullanan muhasebe bilgi kullanıcıları, bu raporların bağımsız davranan denetçiler tarafından hazırlanmış olduğunu düşünürler. Hazırlanan raporlara güvenilmesi açısından bu durum önemlidir, aksi takdirde denetimden beklenen sonuçlar elde edilmemiş olur (Taş ve Durmuş, 2008: 27).

1.2.2.1.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler

Amerika Birleşik Devletleri'nde, Bağımsızlık ilkesinin, Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan denetim skandalları ile ihlali sonucunda, 29 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes Oxley Yasası" çıkarılmış ve yasanın temel amacı "özellikle kamuya açık şirketlerde, mali tablolar vasıtası ile kamuya yapılan açıklamaların doğruluğunu ve güvenirliğini arttırarak korumak" olarak belirtilmiştir.

Bu yasanın en önemli sonucu, Kamu Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB)'nun oluşturulmasıdır. Bu kurul, sermaye piyasasında işlem gören halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin gözetimini ve denetimini yaparken, denetim standartları oluşturma görevini de üstlenmiştir (Abanoz, 2009: 54-55).

Sarbanes Oxley Yasası, genel kabul görmüş denetim standartlarının bağımsızlık ilkesi ile olan bütünlüğü açısından incelendiğinde ise yasanın 201 ve 209 Bölümlerini içeren II nolu "Denetçi Bağımsızlığı" başlığı altında, denetçilerin uygulamaları dışında kalan hizmetler, denetçi rotasyonu, denetçi raporları, çıkar çatışmaları gibi denetçi bağımsızlığına ilişkin çeşitli düzenlemelere yer vermiştir.

Bu düzenlemeleri daha kapsamlı olarak incelediğimizde ise (Güngör, 2003: 185):

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

faaliyet raporlarında açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.

Kanun, kayıtlı muhasebe firmalarının denetimini yapmakta oldukları halka açık bir şirkette nelerin yasaklandığını da ortaya koymuştur (Özkul, 2003),

- Defter tutulması ve bununla ilgili işler,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve idaresi,
- Değerleme ve ekspertiz,
- Sigortacılık ile ilgili hizmetler,
- İç denetim hizmetleri,
- Genel yönetim ve insan kaynaklan yönetimi,
- Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri yasaklamıştır.

1.2.2.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır (Kaval, 2003: 42).

1.2.2.2. Çalışma Sahası Standartları

- **Planlama ve Gözetim Standardı:** Çalışma yeterli şekilde planlanmalıdır ve eğer yardımcılar var ise iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.
- **İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı:** Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla; iç kontrol sistemi gerektiği gibi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.

- **Kanıt Toplama Standardı:** Denetim altındaki finansal raporlara ilişkin bir görüşe varabilmek için; soruşturmalar, gözlemler, teftişler ve doğrulamalar sonucunda yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edilmelidir.

1.2.2.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Denetçi yürüteceği denetim faaliyetini yeterli düzeyde planlamalıdır.

Planlama; çalışma süresini (zaman planlaması), denetim faaliyetinin kimlerle yapılacağı (işgücü planlaması), hangi kaynaklarla yapılacağı (kaynak planlaması) gibi konuları kapsar.

Her denetim projesi kendine ait Özellikleri olan bir projedir. Bu proje bir faaliyet olarak başlatılır ve bitirilir. Bu sürecin hayata geçirilmesi için ilk aşama bir denetim planının hazırlanmasıdır. Denetim planının yapılmasının temelde üç nedeni vardır (Bozkurt, 1999: 39):

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır (Bozkurt, 1999: 40):

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programlan,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

Bu standardın diğer bir unsuru olarak, denetimde denetçi yardımcıları görev alıyorsa, denetçinin, denetimin hedefine ulaşabilmesi için onların yaptığı işleri

izlemesi, gerekli uyarlılarda bulunması ve onların yetişmelerine yardımcı olması gerekir (Selimoğlu, vd, 2011: 2).

Ancak bu izlemenin kapsamı;

- Yardımcı denetçinin genel ve mesleki bilgi düzeyine,
- Yardımcı denetçinin konusundaki deneyimine ve
- Denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır (Güredin, 2008: 46).

Planlama ve gözetim fonksiyonlarında, öncelikle denetimden sorumlu ortak baş denetçi olmak üzere, onun tarafından denetim ekibinin diğer üyelerinden biri yetkilendirilebilir.

1.2.2.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşılmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine "Kontroller" adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise "İç Kontrol Yapısı" olarak ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 1999: 122).

İç kontrol sistemi, kayıtların ve kayıtlara dayanarak çıkartılan mali tabloların sağlıklı olmasını sağlayan bir sistemdir (Güçlü, 2005: 17).

Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol ortamına gerek vardır. Bu ortama iç kontrol sistemi ortamı denir. İç kontrol sistemi ortamı, hem işletme içi hem de işletme dışı etkenler tarafından belirlenir. Dış etmenler işletme yönetiminin kontrolü dışında olan faktörlerdir. İç etmenler ise, yönetimin önderliği, organizasyon yapısı, personel, iç denetim, bütçeleme ve işletme içi raporlama, işletme uygulama ve politikaları şeklinde sayılabilir (Güredin, 2008: 324).

Bir işletmede iç kontrol yapısı aşağıda sıralanan amaçları gerçekleştirmeye yönelik örgüt yapısı, politika ve prosedürlerden oluşmaktadır (Bozkurt, 1999: 122):

- İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları Önlemek
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak
- Yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak

İç kontrol sistemi yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yönetsel kontrol, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ile kayıtları içerir ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında hareket noktasını oluşturur.

Muhasebe kontrolü, örgüt planını, finansal kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtlan kapsar. Denetim anlaşması yapılırken, denetçinin hem denetimi planlayabilmesi hem de zamanlamanın ve uygulanması gereken testlerin tespiti için denetleyeceği firmanın iç kontrol sistemini anlaması gerekmektedir. Bu değerlendirmenin bir parçası olarak da denetçi, müşterisinin (eğer varsa) iç denetim fonksiyonunu dikkate alması gerekir ve çalışmayı iç denetçilerden destek alarak yürütmeyi tercih etmelidir.

Bir işletmede etkin bir şekilde çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme tarafından yayımlanan finansal tabloların doğruluğunun ve dolayısı ile bu tabloların güvenilirliğinin artmasına yol açmaktadır. Bu durumda denetim riski azalacak, denetim süreci hızlanacaktır.

1.2.2.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Denetim çalışması sürecinde, bir sonuca ve görüşe ulaşmak amacıyla kullanılan tüm bilgiler birer kanıt olarak değerlendirilebilinir.

Yapısal olarak kanıt türleri, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere Tablo 1.4'de örnekleriyle gösterildiği gibi ikiye ayrılarak sınıflandırılabilinir.

Muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar, işletmenin elinin altında hâlihazırda bulunması gereken kanıtlardır. Fakat bu kanıt türleri her zaman için yeterli değildir. Bunların da başka kanıtlarla desteklenmesi gerekir ki bu kanıtlara da destekleyici kanıtlar denir.

Kaliteli bir denetim çalışmasının başarıyla yürütülmesi ve sonuca ulaşılması için toplanacak kanıtın güvenilir olması ve yeterli sayıda toplanması gerekmektedir.

Tablo 1.2. Yapısal Olarak Kanıt Türlerinin Sınıflandırılması

Kanıt Sınıfı	Kanıt Türleri
Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	• Muhasebe ile ilgili her türlü kaydın tutulduğu defterler • Hesap planı ve açıklamaları • Çalışma kağıtları, hesaplamalar ve çeşitli notlar
Destekleyici Kanıtlar	• Çek, senet, fatura, sözleşme gibi belgeler • Doğrulamalar • Soruşturma, gözden geçirme, teftiş, fiziki inceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler • Denetçi tarafından elde edilen veya oluşturulan bilgiler

Kaynak: BOZKURT, Nejat (1999), Muhasebe Denetimi, Alfa Basım, İstanbul, s. 54

Bağımsız denetim sürecinde uygulanan denetim teknikleri sonucu elde edilecek kanıtların görüş oluşturmada ne ölçüde dikkate alınacağı, elde edilen kanıtların öncelikle güvenilir olmasına bağlıdır. Kanıtların güvenilirliği aşağıdaki ölçütlerle tespit edilmektedir:

- **Geçerlilik;** Denetim çalışması sonucunda denetçi tarafından raporunda ortaya koyduğu görüşünü etkileyebilecek kanıtlar geçerli kanıt olarak nitelendirilir. Bu tür kanıtlar, yapılan denetimin amaçlarını destekleyebildikleri sürece geçerli kabul edilirler.
- **Kaynak bağımsızlığı;** genellikle, denetlenen firma dışından elde edilen kanıtlar, denetlenen firma içerisinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilir niteliktedir.

- **İç kontrol verimliliği;** Muhasebe ile ilgili bilgilerin güvenirliği işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Denetlenen şirketin iç kontrol sistemi verimli bir şekilde işlemekte ise; toplanan kanıtlar düzgün işlemeyen iç kontrol sistemleri ile kıyaslandığında daha güvenilir olarak değerlendirilmektedir.
- **Kanıtın nesnelliği;** Elde edilen nesnel kanıtların güvenilirlik düzeyi daha yüksektir.
- **Kanıtın zamanlılığı;** Denetim kanıtının toplandığı zaman veya denetimle ilişkili dönem, elde edilen kanıtların güvenilirliliğini etkileyecektir. Denetçinin işletme mali tabloları ile ilgili denetim teknik ve işlemlerini kullanarak dönem sonunda yapacağı bir araştırma ile toplanan kanıtlar diğer zamanlarda toplananlara göre daha güvenilir olacaktır.
- **Kanıtın yeterliliği;** Kanıtın yeterli olup olmaması denetçinin yürüttüğü denetim çalışmasına yönelik ihtiyaca, ne miktarda kanıt gerektiğine dair verdiği karara bağlıdır. Yeterliliği, denetlenen şirketin faaliyet alanı, risk değerlendirmesi, denetim kanıtlarının uygunluğu ve kalitesi gibi Ölçütler etkilemektedir.

Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki eden başlıca etmenler ise şu şekilde sıralanmaktadır:

- **Önemlilik;** Genel olarak mali tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, Önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır (Bozkurt, 1999: 55).
- **Risk;** Denetim riski, finansal tablolara yansımış olan maddi hataların denetçi tarafından saptanamaması, buna bağlı olarak yanlış görüşe ulaşılmasıdır. Denetim risklerinin boyutuna göre denetçinin toplaması gereken yeterli denetim kanıtı seviyesi de değişecektir. Riskler ne kadar düşük olursa o kadar az denetim kanıtı yeterli olarak kabul edilebilecektir.
- **Nitelik;** Denetçinin toplayacağı kanıt miktarına etki yapan bir etmen de elde

edilebilir kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Bir kanıtın güvenilirliği ne kadar yüksek ise denetim için yeterli kabul edilecek kanıt miktarı da o oranda azalacaktır. Kanıtların güvenilirliği azaldıkça toplanması gereken kanıt miktarı da artmaktadır.

- **Maliyet;** Denetçi, denetim kanıtlarını ekonomik limitler dahilinde toplamalı ve makul maliyet ile denetim kanıtını toplama sürecinde, kanıtın kalitesi ve güvenilirliği gibi unsurları dikkate almalıdır.

Dikkat edilmesi gereken önemli bir konu denetçilerin en kısa sürede en az maliyetle denetim çalışmasını tamamlamayı amaç edinmeleri gerektiğidir. Fakat bu hiçbir zaman uygulanması gereken pahalı prosedürlerden veya tekniklerden kaçılması anlamına gelmemelidir. Denetçi karar verme sürecinde fayda maliyet ilişkisini sürekli kurmalıdır.

- **Ana kütlenin büyüklüğü ve özelliği;** Denetimde örnekleme, çok sık başvurulan bir yoldur. Örnek olarak seçilen birimlerin adedi ana kütlenin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Homojen olmayan bir ana kütleden alınacak örnek sayısı arttıkça, buna göre daha fazla kanıt toplanması gerekmektedir (Güredin, 2008: 255).

1.2.2.3. Raporlama Standartları

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Rapor, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını beyan etmelidir.
- **Devamlılık (Tutarlılık) Standardı:** Rapor, cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin önceki dönemlerdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
- **Tam Açıklama Standardı:** Finansal tablolardaki aydınlatıcı bildirimler aksi raporda belirtilmediği sürece makul seviyede yeterli olarak sayılır.
- **Denetçi Görüşü Standardı:** Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceğini

açıklamalıdır.

1.2.2.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standart, denetlenen işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına denetim raporunda değinilmesi gerektiğini belirtir (Selimoğlu, vd., 2011: 2). İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumdadır. Bu nedenle denetçiler işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadırlar. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları önem düzeyine göre raporlarında belirteceklerdir. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği, denetçinin işletmenin mali tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasında temel dayanak olacaktır (Bozkurt, 1999: 41).

1.2.2.3.2. Devamlılık (Tutarlılık) Standardı

Finansal tabloların iki veya daha fazla dönem arasında karşılaştırma yapabilmek için uygulanan muhasebe ilke ve politikalarının aynı olması gerekmektedir. Bu tutarlılığın olup olmadığı denetim raporunda nedenleri ile açıklanmalıdır.

1.2.2.3.3.Tam Açıklama Standardı

Mali tablolar, çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Mali tablolar kullanıcıların işletmeyle ilgili kararlar almalarına temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve gerekli bilgiyi tam olarak açıklamalıdır (Duman, 2008: 56).

İşletme yönetimi, finansal tabloların dipnotlarında tabloların düzenlenmesinde esas alman yöntem, ilke ve tabloları ve işletmeyi etkileme olasılığı olan tüm konularda, anlaşılır, kısa, öz ve tam açıklayıcı dipnotları vermekle yükümlüdürler. Denetçilerden istenen, tabloları bu ilkeye uygunluk açısından incelemeleri ve açıklayıcı bilgilerin yeterliliği hakkında görüş bildirmeleridir (Kavut, 2000: 2). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, dış denetçi kendi onayı ile verdiği mali tablolarda belirtilenlerin sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan

terimlerden, form ve sınıflandırmalardan ve parantez içi veya notlar şeklinde belirtilen konuların yeterliliğinden ve doğruluğundan sorumludur (Duman, 2008: 57).

1.2.2.3.4. Denetçi Görüşü Standardı

Finansal tablolar ile ilişkilendirildiğinde bir denetim raporu, yapılan çalışmanın niteliğini ve üstlenilen sorumluluk derecesini açıkça ifade etmelidir. Dördüncü raporlama standardının öncelikli amacı denetçinin varsaydığı sorumluluğun derecesinin açıkça belirtilmesiyle, yanlış anlaşılmaların asgari düzeye indirgenmesidir.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme konusunda dört adet görüş seçeneği sunmaktadır. Olumlu Görüş, Şartlı Olumlu Görüş, Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma. Denetçiler geçerli nedenleriyle birlikte bu görüş türlerinden birini raporlarında belirtmek zorundadırlar (Bozkurt, 1999: 42).

1.2.3. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen sekizinci yönergenin ana hedefinin, yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmek olduğunu söyleyebiliriz. Sekizinci yönergede kabul edilen ilkeler uluslararası denetim standartları ve genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir. AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları ile 1984 yılında kabul edilen Sekizinci Yönerge karşılaştırılacak olursa Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen ve titizlikten oluşan genel standartlara ilişkin açıklamalara yer verildiği, çalışma alanı ve raporlama standartlarına değinilmediği görülmektedir. Ancak 25.04.2006 tarihinde Sekizinci Yönerge'de önemli değişiklikler yapılmış, muhasebe alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak, 1984 yılında kabul edilen düzenlemede yer almayan birçok konu ele alınmıştır. 25.04.2006 tarihli Yönerge ile şirket hesaplarının denetimine ilişkin ilave hükümler getirilmiştir. Bu değişikliklerle yasal denetçilerin uyması gereken asgari

koşullar belirlenerek finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır. Muhasebe ve denetim konusunda IFAC'ın yayınladığı UMS ve UDS'lere uyum içinde çalışmaların tamamlanması gerektiği vurgulanmaktadır. Yönerge'de yasal denetçilerin görevleri, denetçi bağımsızlığı ve etik ilkelere ilişkin hükümlere yer verilmiş. Ayrıca özellikle denetim mesleği üzerinde daha güçlü bir kamu gözetimi sağlamak amacıyla dış kalite güvencesi ile ilgili kurallar da açıklanmıştır (Çalışkan, 2006: 53-54).

Yönergenin ana maddeleri aşağıdaki gibidir:

- **Halka Açık Şirketler**: Yönerge, halka açık bir şirketin yasal denetimini gerçekleştiren denetim firmalarından, denetim firmasının ve sahip olduğu ağın iç yüzünü anlamaya yardımcı detaylı bir kamu raporu hazırlaması sorumluluğu getirmektedir.
- **Kayıt**: Üye devletler, her bir denetçinin ve denetim firmasının bir elektronik kayıt ile tanımlanmasını ve kayıt bilgilerinin güncel tutulmasını sağlamakla yükümlüdürler. Denetim firmaları için, kayıt bildirimi tüm çalışan yasal denetçilerin sayısını, ortakların ve firma ile diğer ilişkili tarafların sayısını içermek koşuluyla denetim firmasının büyüklüğünü göstermek zorundadır. Kayıt, denetim firmasının yönetici ve sahiplerine ilişkin bilgileri ve firma bir ağa üye ise buna ilişkin bilgileri içermek zorundadır.
- **Bağımsızlık**: Yönerge, bir yasal denetçinin veya denetim firmasının, denetimini yaptıkları kurumdan bağımsız ve denetlenen firmanın karar alıcıları ile hiçbir ilişkisi bulunmaması koşulunu getirmektedir.
- **Kamu Gözetimi**: Yönergede, gözetimde yeterli kamu bütünlüğü ve bağımsızlığın sağlanmasına yönelik ilkeler düzenlenmiştir. Denetçi ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sisteminin kurulması gerektiği vurgulanmıştır.
- **Kalite Kontrol ve Denetim Standartları**: Yönerge, tüm yasal denetçilerin ve denetim firmalarının kamu gözetiminde, bir kalite kontrol sistemine bağlı olarak çalışması ve yasal denetimlerinin uluslararası denetim standartları

çerçevesinde yürütülmesi gerektiğini düzenlemiştir.

- **Atama, Azil ve İletişim**: Atanacak yasal denetçi ve denetim firması arama sürecinin amacı, yasal denetçi ve denetim firmasının denetlenen şirketin finansal tablolarını hazırlayanlardan bağımsız olmalarını sağlamaktır. Yönergeye göre, yasal denetçi veya denetim firması ancak denetim çalışmasını tamamlamaması durumunda azledilebilir. Azil veya görevden ayrılma için belirtilen sebepler yetkililere açıklanmak zorundadır.
- **Yetkili Makamlar**: Üye devletler, yönergede belirtilen amaçlara yönelik ve birbiriyle işbirliğinde olan onay, kayıt, kalite kontrol, inceleme ve disiplinden sorumlu yetkili makamları atamak zorundadırlar. Çıkar çatışmalarını önleyebilecek şekilde organize edilmelidirler.
- **Uluslararası Bakış Açıları**: AB bünyesinde değişimi gerçekleştirilen menkul kıymetlerle ilişkili olarak denetim raporu yayınlayan üçüncü ülke denetçileri veya denetim firmaları, AB'de kayıtlı olmalı ve üye devlet gözetim, kalite kontrol, inceleme ve onay sistemlerine bağlı olmak zorundadırlar. Sadece yönergede belirtilen kalite kriterleri ile örtüşen denetçiler veya denetim firmaları kayıt altına alınabilir.
- **Ücretler**: Yönergenin getirdiği hüküm doğrultusunda denetlenen şirketler, denetçi ya da denetim firmasına (denetim hizmetleri, diğer kontrol hizmetleri, vergi hizmetleri ve diğer denetim hizmetleri için) ödenen ücretleri açıklamakla yükümlüdür.
- **Aktarım**: Üye ülkelerin, yönergenin yürürlüğe girmesinden itibaren yeni yönerge ile uyum sağlayabilmek için iki yıl içerisinde gerekli düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir.

1.2.4. IFAC Tarafından Yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası denetim standartlarına ilişkin bir set oluşturulmasına yönelik alt yapı çalışmaları 1969'da Uluslararası Muhasebe Çalışma Grubu (Accountants International Study Group) tarafından yayımlanan Kanada, İngiltere ve Amerika'daki durumlara ilişkin kıyaslamalar içeren uluslararası denetim odaklı birkaç rapor ile

başlamıştır. 1970'lerin sonlarında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Federation of Accountants), IAPC'yi (International Auditing Practices Committee) kurdu. 1980 ve 1991 arasında IAPC Uluslararası Denetim Kılavuzları'nı (International Auditing Guides) yayınladı ve ilk Uluslararası Denetim Standartları (UDS- ISAs, International Standarts on Auditing) 1991 yılında yayımlandı. 2002 ortalarında, IFAC Kurulu tarafından gerçekleştirilen ve UDS'lerin geleceğini işaret eden güncelleme çalışmasının sonucu olarak IAPC, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board) olarak yeniden adlandırıldı. IAASB'nin üye profili denetçi olmayan üyelerin katılımıyla daha da genişletildi ve denetim alanında uluslararası standartlar ve bu standartların uygulamalarına ilişkin yorumlar ve kılavuzlar yayınlayarak, denetim standartlarının kullanımının dünya çapında artması ve geliştirilmesi sorumluluğunu üstlendi. Temel hedefi, uluslararası uygulamaların kalitesini ve bütünlüğünü geliştirmek olan IAASB'nın görevleri ise şunlardır:

- Uluslararası Denetim Standartlarını yayımlamak,
- Yayımlanan standartlara ilişkin kılavuzlar yayımlamak,
- Ulusal standartlarının birincil kaynağı olarak IAASB'nin duyurularının benimsenmesini teşvik etmek,
- Standartların yasa koyucular ve menkul kıymet borsaları tarafından onaylanmasını teşvik etmek,
- Yeni standartlara ve kılavuzlara olan ihtiyaçların açığa çıkarılması amacıyla dünya çapında uygulamacılar, kullanıcılar ve düzenleyici kesimlerle müzakerelerin teşvik edilmesi. Yayımlandıklarından beri Uluslararası Denetim Standartlarının, dünyanın birçok yerindeki ulusal muhasebe kurumları ile Ekonomik İşbirliği ve Gelişim Organizasyonu (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (European Federation of Accountants -FEE) gibi diğer organizasyon ve kurumlar tarafından kabul edilme oranı giderek artmıştır.

IFAC'ın üye ülkelerin uymayı taahhüt etmiş oldukları Uluslararası Denetim Standartları Tablo 1.3'de ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.3 Uluslararası Denetim Standartları (IFAC)

100-199	Giriş
200-299	Sorumluluklar
300-399	Planlama
400-499	İç Kontrol Sistemi
500-599	Denetim Kanıtları
600-699	Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması
700-799	Denetimde Tespitler ve Rapor Düzenlemesi
800-899	Özel Alanlar
900-999	Denetime Yakın Hizmetler
1000-1100	Denetim Standartlarının Tamamlayıcı Görüşler

Kaynak: DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P., Başak ve ERSOY, Ayten (2005), "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları yla Karşılaştırılması", Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9; s. 60-62

Uluslararası Denetim Standartları, çok daha kapsamlı bir denetim standartları çerçevesine sahiptir ve sürekli olarak günümüzün gelişen ve değişen koşulları ile senkronize olarak güncellenmekte ve yeni yorumlar oluşturulmaktadır. IAASB tarafından yazılan UDS'ler (ISAs) yüksek kalitede ve global olarak kabul edilmiş denetim standartlarıyla dünya da 100'den fazla ülkede benimsenmiştir.

IFAC tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarının içeriğini karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde, genel kabul görmüş denetim standartlarındaki sınıflandırma kapsamında incelediğimizde;

200-299 Sorumluluklar başlığı altında, bağımsız denetimin amacı ve ilkeleri alt konu başlığı altında ise bağımsız denetçinin mesleki eğitimi ve deneyimi, çalışmalarında göstereceği mesleki özen ve titizlik, bağımsızlığı ile ilgili bilgiler verilmekte iken, etik kodlar konu başlığı altında, tekrar bu konulardan bahsedilmiştir. 300-399 Planlama başlığı altında, denetim çalışmasının planlaması, denetlenecek işletme hakkında bilgi toplanması, denetim planlamasında önemlilik faktörü, denetim

programının hazırlanması gibi konulardan bahsedilmiştir. 400-499 İç. kontrol sistemi konu başlığı altında, iç kontrol sistemi ve denetim riskinin değerlendirilmesi, 500-599 Denetim kanıtlarının toplanması konu başlığı altında, kanıtlar, kanıt toplama yöntemleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. 700-799 Denetim bulguları ve raporlama ana konu başlığı altında, denetçi raporunun hazırlanması ile ilgili bilgiler verilip, denetçinin işletmedeki denetlenen finansal tablolarının muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırması gerektiğini belirtmektedir. Karşılaştırmalar alt başlığı altında ise, muhasebe ilke ve politikalarının dönemler itibariyle karşılaştırabilir olması ve geçmiş dönemdeki ilke ve politikaların cari dönemde de aynı şekilde uygulanması gerektiği, finansal tablolardaki bilgilerin tam ve açık olarak ortaya konulması, bir denetçi raporunun nasıl olması gerektiği, görüş bildirme türleri ile ilgili konularına değinilmiştir (Dönmez, vd., 2005: 60-62).

1.3. TÜRKİYE'DE DENETİM STANDARTLARI KONUSUNDAKİ DÜZENLEMELER

Türkiye'de sermaye piyasasında denetim standartlarına ilişkin düzenlemelere büyük ölçüde SPK'nın 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inde yer verilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (ÇUEHY) hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe ve denetim standartlarıyla ilgili üç önemli kurul kurulmuştur.

1.3.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK, TÜRMOB tarafından muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak üzere 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK'in kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim

faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

TMUDESK ilk olarak 14/02/1996 tarihinde olmak üzere faaliyet süresi boyunca toplam 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak, TMUDESK'in muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. Maddesiyle yapılan değişiklik neticesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanun'una eklenen madde ile yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir.

1.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1. Madde uyarınca denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

Kurul, muhasebe denetimine ilişkin bir standart yayımlamamıştır. Ancak muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması, denetim açısından son derece önemli bir gelişme olmuştur.

1.3.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

Ülkemizde denetim alanında önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan ve TÜRMOB tarafından kurulan Kurulun amacı, 3568 sayılı kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartları'nın saptanması, belirlenmesi ve yayımlanması ile güncelliğinin korunmasıdır.

TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

1.3.4 Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu

Bağımsız denetim görevinin bir kamu hizmeti olması ve büyük ölçüde bu faaliyeti gerçekleştiren bağımsız denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması bağımsız denetçinin denetimi ve gözetiminin sağlanmasını öne çıkarmaktadır (Dal ve Çalış, 2013: 103).

660 sayılı KHK, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasını kararlaştırmıştır. Anılan KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılmış, böylece, TTK'da belirtilen üç kurul yani, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Kurulu yerine tek bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Bu yönüyle, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev alanım üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak,
- Ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, gözetlemek ve denetlemektir.

Türkiye'de 660 sayılı KHK ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının gözetimi ve denetimi yetkisi KGK'ya verilmiştir. Buna göre; bağımsız

denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek ile inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek (660 sayılı KHK, m. 9 / d ve e fıkrası) KGK'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

KGK tarafından bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarına yönelik yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ise ayrıntılı olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ilgili yönetmeliğin altıncı bölümünde, Kurumca yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlar başlığı altında yapılmıştır.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ

Türkiye'de muhasebecilik ve denetçilik mesleği, devlete ve yasalara güdümlü olarak örgütlenmiş ve buna bağlı olarak belirli denetim standartları kanun koyucu tarafından yazılı kurallar halinde ve yasalar kapsamında düzenlenmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 148). Ancak ülkemizde muhasebe ve denetim mesleğinin yasalaşması diğer ülkelere göre oldukça gecikmiştir. Pek çok ülkede (İngiltere, Almanya, ABD) 1800'lü yılların sonlarında, bazılarında (Hindistan, Yunanistan) ise 1900'lü yılların ilk yarısında tamamlanan yasalaşma süreci, bizde 1980'li yılların sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Son yıllarda ise denetim mesleğiyle ilgili dünya daki gelişmelere paralel önemli adımlar atılmıştır (Yılancı vd., 2012: 9).

2000'li yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandallarına paralel olarak ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission: SEC) tarafından 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası'sı (SOX) uyarınca, ABD'de bağımsız denetçileri ve denetim firmalarını denetlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) oluşturulmuştur. Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bu yasaya benzer düzenlemeler yapmıştır. Ayrıca 02/11/2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasında bu yasanın etkileri görülmektedir

(Yılancı vd., 2012: 9).

660 sayılı KHK'nin 1. maddesi uyarınca, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmakla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. Bu KHK uyarınca KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir (660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname). Yani SPK, BDDK, EPDK vb kurumların bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri, KGK'nın bu konuda yayınladığı düzenlemelere kadar geçerli olmuştur. Ancak denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz (660 sayılı KHK, Geçici Md. 1(2)).

660 sayılı KHK, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisini KGK'ya vermesine rağmen, kendi alanlarıyla ilgili sınırlı düzenlemeler yapmaları için SPK, BDDK, EPDK vb kurumlara da hak tanımıştır. Şöyle ki; kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, KGK'nın onayını almak ve KGK tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına ek olarak kendi alanları için geçerli olacak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler (660 sayılı KHK, Md. 27(3)). Dolayısıyla bu kurumları ilgilendiren özel durumlar hariç, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler tek bir çatı altında toplanmıştır.

26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de (RG) KGK tarafından çıkarılan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin amacı; 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve

Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği) olarak belirlenmiştir. Ayrıca 23/01/2013 tarihli 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı için de bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir.

Ülkemizde bugüne kadar bağımsız denetime ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler altı ana başlık altında incelenebilir:

- Bankalar mevzuatı
- Sermaye Piyasası mevzuatı
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri mevzuatı
- Enerji Piyasası mevzuatı
- Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun düzenlemeleri

1.4.1. Bankalar Mevzuatında Bağımsız Denetim

Ülkemizde bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir (Akgül, 2000: 5). Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16/01/1987 tarih ve 19343 sayılı RG'de yayımlanan "Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ"dir. Daha sonra, "Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik" 21/03/1997 tarih ve 22940 sayılı RG'de yayımlanmış ve söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır (Pirgaip, 2004: 11).

4389 Sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) oluşturulmasıyla birlikte, önceki düzenleme mülga

olmuş, "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. "4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik" ise, 01/02/2002 tarih ve 24658 Sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Pirgaip, 2004: 11).

19/10/2005 kabul tarihli ve 25983 sayılı mükerrer RG'de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 01/11/2005 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. BDDK, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 15, 33, 36, 39/2 ve 93. maddelerine dayanarak 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı RG'de "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik"i hazırlamıştır.

Bu yönetmeliğe göre; bankaların düzenledikleri konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar bağımsız denetime tabi tutulur. Bağımsız denetim, bankalar ile konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıklarının defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Bankaların hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin, muhasebe ve iç sistemlerinin etkinliği de bu kapsamda değerlendirilir.

Ayrıca BDDK, 16/05/2006 tarih ve 26170 sayılı RG'de "Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik"i yayımlamıştır. Böylece bağımsız denetim kuruluşları bankalarda sadece mali tabloların bağımsız denetimini değil, bunların kullandıkları bilgi teknolojilerini de inceleyip rapora bağlayabilirler. Bu durumda, bağımsız muhasebe denetiminin sağlığı veya güvenilirliği açısından olmazsa olmaz koşullardan birisi olan ve iç kontrol sisteminin de bir unsuru olan bilgi sistemlerinin güvenilirliği sayesinde bağımsız denetimin kalitesi de artmaktadır (Kaval, 2008: 47).

Söz konusu yönetmelik 13/01/2010 Tarih ve 27461 Sayılı RG'de yayımlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik"in yürürlüğe girmesiyle

kaldırılmıştır.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden hangilerinin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Bunlar;

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketlerdir.

1.4.2. Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim

Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı ortaklıkların zorunlu denetimi gündeme gelmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). Bağımsız denetime ilişkin SPK'nın yapmış olduğu ilk düzenleme 13/12/1987 tarih 19633 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"tir (Bu yönetmelik 04/04/1996 tarih ve 19/438 sayılı Kurul kararı ile uygulanmamaktır) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 582).

Daha sonra SPK, 18/06/1988 tarihinde Seri: X, No: 3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri: X, No: 4 Tebliği ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri: X, No: 3 Tebliği Seri: X, No: 16 Tebliği'nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır) (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73).

Uluslararası gelişmelere paralel olarak 04/03/1996 tarih ve 22570 sayılı RG'de yayımlanan Seri: X, No: 16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile SPK, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak amacıyla başvuruda bulunan şirketlerin kuruluş, çalışma ve raporlama standartlarını belirlemiştir. Bu düzenleme kamunun aydınlatılmasında ve bağımsız denetimin uluslararası seviyede yürütülmesinde başrol oynamaktadır (Pirgaip, 2004: 10-11). No: 19 ve No: 21 sayılı tebliğlerle Seri: X, No: 16 sayılı tebliğde değişiklikler yapılmıştır.

2000'li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları dünya da bağımsız denetim alanındaki düzenleme ve gözetim anlayışını derinden etkilemiş ve bu kapsamda gerek ABD'de de gerekse AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde yoğun bir düzenleme çalışması içine girilmiştir. Bu çerçevede, ülkemiz sermaye piyasalarına ilişkin düzenleme çalışmaları da hız kazanarak bağımsız denetim alanında gelinen son aşamayı oluşturan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan "Uluslararası Denetim Standartları (UDS)" ile uyumlu Seri: X, No: 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12/06/2006 tarihinde 26196 sayılı mükerrer RG'de yayımlanmıştır (Okur, 2007: 8).

Seri: X, No: 22 sayılı tebliğin yayımlanmasıyla birlikte Seri: X, No: 16 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

SPK, Seri: X, No: 22 sayılı tebliğde değişiklikler yaparak 23, 24, 25, 26, 27 ve 28 no.lu tebliğleri yayımlanmıştır. Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere SPK'nca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.

31 yıldır yürürlükte olan 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn), sermaye piyasasında yaşanan gelişmeler doğrultusunda ihtiyaçlara cevap verememiş ve 6/12/2012 kabul tarih ve 28513 sayılı RG'de yayımlanan 6362 sayılı SPKn'nun 30/12/2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek, 6362 sayılı SPKn'nun 128/c maddesi uyarınca SPK'ya verilmiştir.

Seri: X, No: 22 sayılı tebliğin dayanağı 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16, 22/d ve 22/e maddeleri olduğundan, dayanağın değiştirilerek 6362 sayılı yeni SPKn'na atıf yapılması gerekmektedir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden hangilerinin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Bunlar;

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketlerdir.

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar (SPK, Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Md.

5(1)).

1.4.3. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu 13/06/1989 ve 20194 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 26/07/2008 tarih ve 26948 sayılı RG'de yayımlanan 5786 sayılı kanun ile serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmış, meslek sadece serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere atfedilmiştir.

Bağımsız denetim alanı ile doğrudan ilgili olmamakla beraber, muhasebe denetimi mesleğinin temelini oluşturan 3568 sayılı Kanun, ülkemiz mali sistemi içerisinde bağımsız denetim faaliyetinin anlaşılması açısından önemli görülmektedir. Zira, ülkemiz mevzuatında, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilecek kişilerin 3568 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olmaları gerekliliği genel kabul görmüştür (Okur, 2007: 10).

Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu).

Kanunun 2. maddesine göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin (3568 sayılı Kanun, Md. 2(A));

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki maddede yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise (3568 sayılı Kanun, Md. 2(B)),

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki maddede yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak
- Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

1.4.4. Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketleri Mevzuatında Bağımsız Denetim

Sigorta şirketlerinin faaliyet ve işlemlerinin denetimi amacıyla kurulan ilk kurum 1963 yılında kurulan Sigorta Denetim Kuruludur. Kurul 1994 yılında

yenilenmiş ve Sigorta Denetleme Kurulu adını almıştır. Sigorta Denetleme Kurulu, sigorta şirketlerinin işlemlerinin denetimi yürütmek üzere Hazine Müsteşarlığı çatısı altında bir denetim birimi olarak faaliyet göstermeye başlamıştır (Şanlı ve Özbirecikli, 2012: 9).

Hazine Müsteşarlığı, sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin olarak 08/09/2003 tarih ve 25223 sayılı RG'de "Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"i yayımlamıştır. Daha sonra bu yönetmelik mülga olmuş, 12/07/2008 tarih ve 26934 sayılı RG'de "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik" ile "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır.

01.03.2009 (27156 sayılı RG) ve 26.02.2010 (27505 sayılı RG) tarihlerinde "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"te değişiklikler yapılmıştır. Bu yönetmeliğin amacı; Türkiye'de kurulmuş sigorta, reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik).

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'e göre; bağımsız denetim; şirketlerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Şirketlerin hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin, hesap ve kayıt düzenine ilişkin iç sistemlerin etkinliği ve verimliliği de bu kapsamda değerlendirilir (Hazine Müsteşarlığı, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik).

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde 03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

1.4.5. Enerji Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim

Kurum, ilk olarak 4628 sayılı yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 586).

EPDK, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimine ilişkin olarak "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"i hazırlamıştır. 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı RG'de yayımlanan söz konusu yönetmelik 2008, 2010 ve 2011 yıllarında revize edilerek son halini almıştır.

Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (EPDK, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında

Yönetmelik).

Bu yönetmeliğe göre; bağımsız denetim, denetlenenin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Bağımsız denetim uygulaması, bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilmektedir (EPDK, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik).

Elektrik Piyasasında bağımsız denetimi yapılması gereken işletmeler; enerji santralleri, otomotiv şirketleri, toptan satış şirketleri, pazarlama şirketleri, perakende sektöründeki şirketlerdir. Petrol piyasasında bağımsız denetimi yapılması gereken işletmeler; depolama şirketleri, madeni yağ şirketleri, serbest kullanıcı yetkisine sahip şirketler, iletim şirketleri, petrol çıkarma şirketleri, rafineri şirketleri, işleme lisansına sahip şirketler, pazarlama şirketleri, satış lisansına sahip şirketler ve nakliye şirketleridir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 13). Bu şirketlerden belirli kriterleri sağlayanların bağımsız denetime tabi olması gerektiği 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın ekli (II)/4 sayılı listesinde belirtilmiştir. Buna göre; 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabiidir:

- Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü

Bu kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı TTK

ile 660 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir (2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23.01.2013, 28537 sayılı Resmi Gazete, Md. 3(2)).

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

2.1. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

Türkiye'de sayıları 100 bine yaklaşan serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirleri mesleki gelecekleri açısından yakından ilgilendiren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 02.11.2011'de Resmi Gazete'de yayınlanarak çalışmalarına başlamıştır. Kurumun faaliyete başlaması, Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanmasıyla denetime tabi olacak mevcut 800 bin dolayındaki şirketi de yakından ilgilendirmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı 1. maddede şu şekilde ifade edilmektedir:

2.1.1. Kurumun Amacı

MADDE 1 Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek.

Meslek mensupları ve konunun taraflarınca incelenen bu kararname, 2 Kasım 2011 tarihinden itibaren gündemde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak konuyla ilgili

"ikincil mevzuat düzenlemeleri" henüz yapılmadığından birçok noktada zihinlerde soru işaretleri mevcuttur.

2.1.1.1 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Hukuki Boyutu

660 sayılı KHK'nin dayanağı, 3 Mayıs 2011 tarih ve 27923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan 6223 sayılı Yetki Kanunu'dur.

6223 sayılı Yetki Kanunu'nun "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımı yeniden belirlenerek:

- Mevcut bakanlıkların birleştirilmesine veya kaldırılmasına, yeni bakanlıklar kurulmasına, anılan bakanlıkların bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarıyla hiyerarşik ilişkilerine,
- Mevcut bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların bağlılık ve ilgilerinin yeniden belirlenmesine veya bunların mevcut, birleştirilen veya yeni kurulan bakanlıkların bünyesinde hizmet birimi olarak yeniden düzenlenmesine,
- Mevcut bakanlıklar ile birleştirilen veya yeni kuruları bakanlıkların görev, yetki, teşkilat ve kadrolarının düzenlenmesine, taşrada ve yurt dışında teşkilatlanma esaslarına,
- Kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilen memurlar, işçiler, sözleşmeli personel ile diğer kamu görevlilerinin çalışmalarında etkinliği artırmak üzere, bunların atanma, nakil, görevlendirme, seçilme, terfi, yükselme, görevden alınma ve emekliye sevk edilme usul ve esaslarına ilişkin konularda düzenlemelerde bulunmak üzere Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilerek, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelerin konuları belirlenmiştir.

6223 sayılı Yetki Kanunu'nun 1'inci maddesinden hareketle; TBMM'nin Bakanlar Kurulu'na, kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağıtımının yeniden düzenlenmesi amacıyla, mevcut bakanlıkların birleştirilmesi veya kaldırılması, yeni bakanlıklar kurulması, mevcut ya da yeni kurulacak bakanlıkların bağlı, ilgili ya da

ilişkili kuruluşları ile hiyerarşik ilişkilerinin düzenlenmesi ve mevcut bir bağlı, ilgili ya da ilişikli kuruluşun bağlılık ya da ilgisinin yeniden belirlenmesi konularında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verdiği anlaşılmaktadır.

Oysa, 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu adı altında, daha önce mevcut olmayan, tamamen yeni ve Başbakanlıkla ilişkili düzenleyici ve denetleyici kurum niteliğinde bir kamu tüzel kişisi kurulmuş olmaktadır. Bu durumda, 660 sayılı KHK'nin 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda belirtilmemiş bir konuda çıkarıldığı söylenebilir.

Bir kanun hükmünde kararnamenin dayanağı olan yetki kanununda belirtilmemiş bir konuda çıkarılmış olması, o kanun hükmünde kararnamenin salt bu nedenle Anayasa'ya aykırılığı sonucunu doğurur. Başka bir anlatımla, bir kanun hükmünde kararname, içerdiği hükümler itibariyle Anayasa'ya aykırı olmasa dahi, salt yetki yasasına aykırı olması nedeniyle Anayasa'ya aykırıdır. Bu nedenle, 660 sayılı KHK'nin, içerdiği hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu olmasa bile, 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda belirtilmemiş bir konuda düzenleme yapmış olmakla, Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülebilir.

2.1.1.2 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Usul Yönünden Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi, bu KHK ile Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı gibi ülkemizde kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların bu yetkileri alınmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Bu düzenleme yapılırken ekonomi için önemli olan düzenleyici kurumların görüşleri alınmamış ve kendilerini doğrudan ilgilendiren bir konuda yok sayılmışlardır.

Ayrıca, hem Yeni Türk Ticaret Kanunu hem de bu KHK'nin temelini teşkil eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler'in (YMM) üst birliği olan TÜRMOB da uzak tutularak konu adeta büyük bir gizlilikle yürütülmüştür. Halbuki TBMM'ye önceki yasama döneminde sevk edilen Kamu

Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu ile ilgili yasa tasarısında TÜRMOB önemli bir rol üstlenmiş ve sürece olanca gücüyle destek vermiştir. İş dünyasını yakından ilgilendiren bu konuda hiçbir sektör temsilcisinin görüşü de alınmamış ve tek taraflı, üzerinde toplumsal uzlaşı olmayan bir düzenlemeye gidilmiştir.

Yine, yeni kurumun ilişkilendirildiği Maliye Bakanlığı başta olmak üzere, Hazine Müsteşarlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi önemli ekonomik birimlerin katkı verdiği dokuz kişilik Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) da bir günde kaldırılmış ve bu kurul, kararı Resmi Gazete'den öğrenmiştir. Oysa TMSK'nın bu zamana kadar yaptığı doğru işler ülkemizde SPK, BDDK gibi kurumlara tabi olan şirketlerin, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'leri zorunlu olarak kullanmalarını sağlamıştır.

2.1.1.3 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Teknik Olarak Değerlendirilmesi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; AB uygulamalarına ve 8. Yönerge'ye paralel bir şekilde düzenlenmiştir. AB düzenlemelerinin üye ülkelere bıraktığı birtakım yetkiler bu kurumda bırakılmış, bu yeni kurum; teknik olarak üzerinde birçok yetkiyi ve görevi toplamıştır: Şöyle ki;

- Kamu gözetimi görevinin yapılması
- Muhasebe standartlarının belirlenmesi
- Denetim standartlarının hazırlanması
- Denetçinin belirlenmesi, sicili ve disiplini
- Denetim kuruluşlarının listeye alınması
- Etik ilkelerin belirlenmesi
- Yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi
- Kalite güvence sisteminin işleyişi
- Sınav

Yukarıda sıralanan "süper yetkilerle" donatılmış bir kurum ve onun yönetim organı olan kurulun başarılı olması tüm kesimlerin menfaatinedir. Ancak bu kadar yetki alınıp sorumluluklar yerine getirilemediği takdirde telafisi zor olan ekonomik yaralar açacağı da muhakkaktır.

2.1.2 Kurumun Misyon ve Vizyonu

Kurum misyonu;

- Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartları koymak,
- Etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmektir.

Kurum vizyonu;

- Yüksek kalitede, güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmaktır.

2.1.3 Kurumun Çalışma İlkeleri

Kurum, 660 sayılı KHK ile belirlenmiş kurumsal amacına uygun olarak kendisine verilen asli görev ve işlevlerini yerine getirirken birtakım temel değerleri dikkate almakta; bunların gerçekleştirilen iş ve işlemlere doğrudan yansıtılmasına özen göstermektedir.

2.1.3.1 Tarafsızlık ve Nesnellik

Kurum tüm işlem ve kararlarında, hiçbir ayrım gözetmeden paydaşlarına eşit mesafede kalır ve kararlarını maddi olayın somut koşullarına, araştırmalarında elde ettiği delil ve tespitlere dayandırır.

2.1.3.2 Hukukilik ve Öngörülebilirlik

Kurum, kendisine verilen yasal görevleri yürürlükteki mevzuat dahilinde, usul ve esaslar açısından tutarlı olmaya çalışarak yerine getirir. Yasal düzenlemelere uygun olarak; küresel gelişmeler, serbest piyasa ilkeleri, rasyonel gerekçeler ile

somut ve analiz edilebilir veriler doğrultusunda öngörülebilir uygulama düzeni oluşturur.

2.1.3.3 Saydamlık ve Hesap Verebilirlik

Kurum vermiş olduğu kararlar ile sahip olduğu bilgi ve birikimi belirli bir düzen içerisinde kamuoyu ile paylaşır. Kurul kararlarına karşı yetkili idare mahkemesinde dava açılabilir. Gelirleri ve faaliyetlerine ilişkin harcamaları mevzuat tarafından belirlenmiş birimlerce periyodik olarak incelenir.

2.1.3.4 Hızlı ve Doğru Karar Alma

Kurum, mevcut bilgi ve belgelere dayalı kararlarının doğru, anlaşılabilir ve etkili olması için karar alma süreçlerini sürekli gözden geçirir. Kurum, tüm işlem ve kararlarının hızlı ve doğru bir şekilde tesis edilmesine azami derecede özen gösterir.

2.1.3.5 İşbirliği ve Katılımcılık

Kurum, faaliyetlerini ilgili kişi ve kurumlarla aktif işbirliği içerisinde ve bu çevrelerden alınan görüşleri karar alma süreçlerinde dikkate alarak yürütür.

2.1.3.6 Uzmanlık ve Liyakat Esası

Kurum, yetki ve sorumluluğunda bulunan faaliyetlerini yetkin insan kaynağı ile uzmanlık ve liyakat esaslarına bağlı olarak yürütür.

2.1.4 Kurumun Yetki, Görev ve Sorumlulukları

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı KHK'da belirtilen görevleri yerine getirmekle görevli ve yetkili, kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kurumdur.

Bu çerçevede, Kurumun kuruluş amacı özetle;

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,

- Denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

660 sayılı KHK'nın 9. Maddesinde Kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek, bunları oluşturacağı resmî sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmî sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını

oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

- Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.
- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
- Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.
- Başkanın önerisi üzerine, başkan yardımcıları ve daire başkanlarını atamak.
- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.
- Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

2.1.5 Kuruma İlişkin Bilgiler

2.1.5.1 Fiziksel Yapı

Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurum, faaliyetlerini Haziran 2012 tarihinden itibaren Söğütözü Mahallesi 2177 Sokak No: 4 Çankaya/ANKARA adresindeki hizmet binasında yürütmektedir.

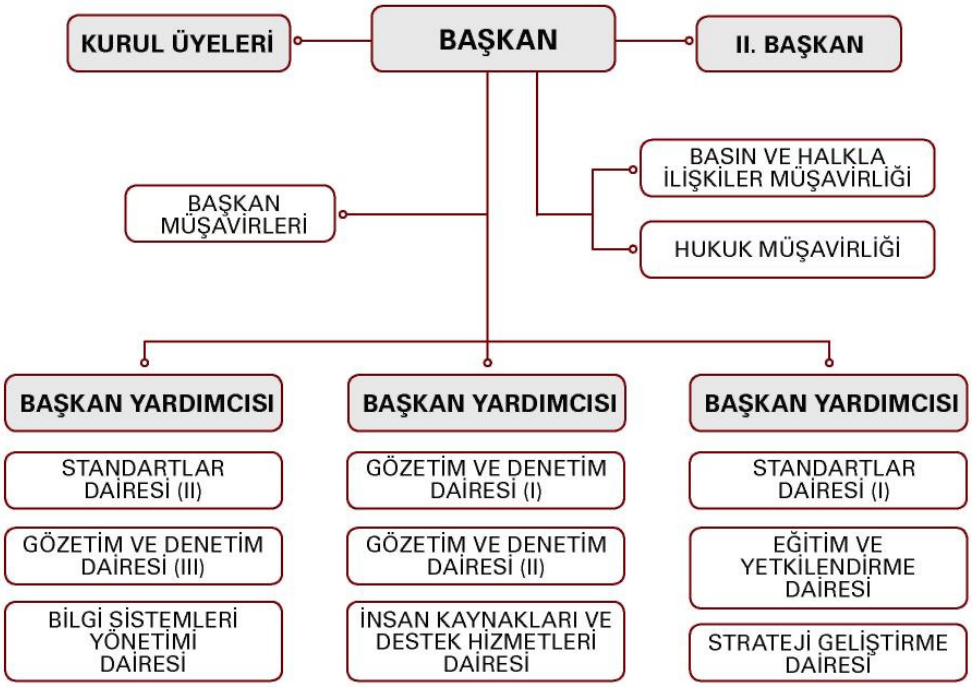
2.1.5.2 Teşkilat Yapısı

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (III) sayılı cetvelde sayılan dokuz düzenleyici ve denetleyici kurumdan biri olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı KHK'nın 3/(1) Maddesi uyarınca Başbakanlığın ilişkili kuruluşudur. 26.11.2011 tarih ve 28124 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 22.11.2011 tarihli ve 11349 sayılı Başbakanlık tezkeresi ve Cumhurbaşkanlığı makamının 25.11.2011 tarihli ve 781 sayılı yazısıyla Kurum, Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. Kurum, kamu tüzel kişiliğini haiz idari özerkliğe sahip bir otorite olarak teşkil edilmiş olup, görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi, Kurumun nihai kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez. Kurum teşkilatı; Kurul, Başkanlık ve hizmet

birimlerinden oluşmaktadır. Kurul; biri Başkan, biri İkinci Başkan olmak üzere toplam dokuz üyeden teşekkül etmektedir.

Kurul Üyeleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bakanlar Kurulu, Kurul Üyeleri arasından Başkanı atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine Üyelerden birini İkinci Başkan olarak seçer.

Şekil 2.1 Kurumun Teşkilat Yapısı



Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

Kurul haftada en az bir defa olmak üzere gerekli hallerde toplanır. Toplantıyı Kurul Başkanı, yokluğunda ise İkinci Başkan yönetir. Her bir toplantının gündemi

toplantıdan en az bir gün önce Başkan, yokluğunda İkinci Başkan tarafından hazırlanarak Kurul Üyelerine bildirilir. Gündem maddelerine geçmeden önce Başkan tarafından Kurumun faaliyetleri hakkında Kurula bilgi verilir. Gündeme yeni madde eklenebilmesi için toplantı başlamadan önce bir üyenin öneride bulunması ve önerilen maddenin gündeme eklenmesinin Kurulca kabul edilmesi gerekir.

Kurul, en az altı üyenin hazır bulunmasıyla toplanır ve en az beş üyenin aynı yöndeki oyuyla karar alır. Oylamalarda çekimser oy kullanılamaz. Ancak toplantıda karar için gerekli nisabın sağlanamadığı durumlarda, bir sonraki toplantıda oylarda eşitlik olması halinde Başkanın bulunduğu tarafın oyu üstün sayılarak karar alınır. Kurul kararı tutanakla tespit edilir ve karar tutanağı toplantı esnasında veya en geç toplantıyı izleyen işgünü, toplantıya katılan tüm üyeler tarafından imzalanır. Başkanlık, Kurul Başkanı, İkinci Başkan, Kurum Başkan Yardımcılarından oluşur. Kurul Başkanı, Kurumun en üst amiri olup, genel yönetim ve temsilden sorumludur. Bu sorumluluk, Kurumun çalışmalarının genel çerçevede düzenlenmesi, denetlenmesi, değerlendirilmesi ve gerektiğinde kamuya duyurulması görev ve yetkilerini kapsar.

Hizmet birimleri, daire başkanlıkları şeklinde teşkilatlanmış ana hizmet birimleri, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur.

2.1.5.3 Kurum Logosu

Şekil 2.2 Kurum Logosu

Kaynak: http: //www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

Kurumun misyon ve vizyonunun belirlenmesini müteakiben Kurum logo tasarımı çalışmalarına başlanmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu Logosu, üstte solda

göründüğü üzere bir “doğrulama (check)” işaretinden, iki paralel çizgiden ve Kurum unvanının kısaltılmış baş harflerinden oluşmaktadır.

Logo tasarımında logonun sade, hatırlanması kolay, anlaşılır olmasına ve mümkün olduğunca az sayıda renkten oluşmasına dikkat edilmiştir. Tasarımda simetriye önem verilmiş, güven ve otorite vurgusuna sahip renkler kullanılmıştır. Tasarımda, logonun farklı zeminlerde kullanılabilir olmasına da dikkat edilmiştir. Çok küçük ölçülerde bile ayrıntıların kaybolmayacağı, çok büyük ölçülerde ise dağınık görülmeyecek bir logo tasarımı yapılmıştır.

Kurum logosundaki “doğrulama (check)” işareti kurumun temel görevlerinden denetimi, “Kamu Gözetimi Kurumu” yazısının üst ve alt kısmına çekilen paralel çizgiler ise muhasebe ve denkliği ifade etmektedir.

Uluslararası alanda, bağımsız denetçilerin yaptığı çalışmaları belgelendirmek için kullandığı kısaltmalardan ve sembollerden birisi de “doğrulama (check)” işaretidir. Yapılan hesaplamanın doğruyu yansıttığı anlamında yeşil doğrulama işareti kullanılır. Dolayısıyla, logodaki doğrulama işaretinin rengi yeşil olup, bu renk onayı, logodaki diğer renk olan bordo ise hareketliliği, dinamizmi ve kararlılığı temsil etmektedir.

Kurum logosu, “Zurich BLK BT Black” yazı fontu kullanılarak tasarlanmıştır.

2.1.6 İnsan Kaynakları

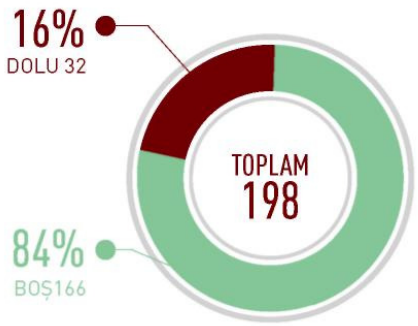
660 sayılı KHK gereğince; Kurumun yerine getirdiği sürekli görev ve hizmetler, uzman ve uzman yardımcılarından oluşan meslek personeli ile idari personel eliyle yürütülmektedir.

660 sayılı KHK ile Kurumumuza ihdas edilen toplam kadro sayısı 198’dir. 2012 yılı içerisinde bu kadrolardan 32 tanesine atama yapılmıştır.

31.12.2012 itibarıyla personel ihtiyacı nedeniyle başka kurum ve kuruluşların kadrolu personellerinden kendi istekleri ile kurumlarının muvafakatları dahilinde 41

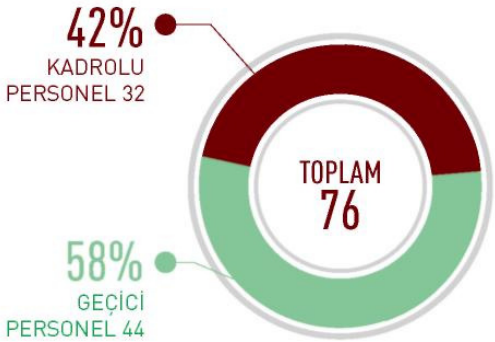
geçici personel istihdam edilmiştir.

Şekil 2.3 2012 Kadro Durumu ve Doluluk Oranı



Kaynak: http: //www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

Şekil 2.4 Kadrolu/Geçici Görevli Personel Oranı



Kaynak: http: //www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

2.1.7 Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar

Kurum, paydaşları için her an ulaşılabilir, hızlı, kesin ve tam bilgilendirmenin sağlandığı; elektronik ortamda başvuruların ve başvuru sonuçlarının izlenebildiği, yenilikler ve örnek hizmetler sunma gayesiyle bilgi ve teknoloji kapasitesinin sürekli geliştirildiği, güçlü ve etkin bir yapı ile hizmet vermek amacıyla gerekli teknolojik

altyapıyı oluşturma çalışmalarını sürdürmektedir.

2.2. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

2.2.1 Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum

Son yıllarda teknolojik ilerlemelerle birlikte finansal işlem hızında meydana gelen önemli artış ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanmasını sağlamış, uluslararası finansal piyasalarda, sermaye piyasaları yoluyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket işlem görmeye başlamış, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları artmıştır. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlamaktadır.

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan "çok uluslu şirketler" tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı

görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır.

Şekil 2.5 IFRS'lerin Dünya Genelinde Kullanım Durumu

Mavi alanlar; Yerel işletmeleri için IFRS'lerin kullanımına izin veren ya da kullanımı zorunlu tutan ülkeler
Gri alanlar; IFRS'lerle yakınsama çalışması yapan ya da IFRS'leri adapte etmeye çalışan ülkeler

Kaynak: http: //www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

2001'den bu yana, dünya genelinde 100'ün üzerinde ülke IFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir.

2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve İlgili Diğer Kuruluşlar

2.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde, kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, IASC Vakfının Standart belirleyici organı niteliğindedir.

IASC Vakfının temel amaçları:

- Dünya daki sermaye piyasaları katılımcılarına ve ekonomik açıdan karar veren diğer finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamalarda yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırabilir bilgi sağlamayı gerektiren yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları setini kamunun çıkarını gözeterek geliştirmek;
- Standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek;
- (a) ve (b) ile ilgili amaçları yerine getirirken, uygun oldukça küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin kendilerine özgü gereksinimlerini göz önünde bulundurmak ve
- Ulusal muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında yüksek kalitede çözümler getirecek yakınsama sağlamaktır.

Vakfın, 6 Kuzey Amerika, 6 Avrupa, 6 Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Üyeler, finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları, denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Dörtte üç çoğunluğu gerektiren tüzük değişikliği oylamaları hariç, kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır. Tüm yapının organlarını ve temel görevlerini belirleyen IASCF Ana Tüzüğüne göre, Vakfın görevleri ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- IASB, IFRIC ve SAC'nin çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Yılda bir kere IASB'nin etkinliliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- Yılda bir kere IASB'nin bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmek.

2.2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve ülkeler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna devretmiştir.

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. 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. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırabilir

bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünya da etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır (http: //www.tsrsb.org.tr/tsrsb/Maliye+ve+ Muhasebe/Finansal+Raporlar/IASB.htm, Erişim Tarihi: 22.01.2014).

IASB'nin görevleri şunlardır:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi (SAC)'ne danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

IASB'nin, IASCF tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2'si yarı zamanlı 12'si de tam zamanlı olmak üzere farklı coğrafi bölgelerden gelen 14

üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır.

IASB'nin çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır:

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions -IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board - FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

2.2.2.2.1 IASB'nin Standart (IFRS/IAS) Oluşturma Süreci

IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyine danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir. Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeyle ilgili görüş almak üzere bir danışma

grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyinin görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin (exposure draft) yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, Ana Tüzüğünde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (saha çalışması (field test)). Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9'unun oyu gerekmektedir. Yayımlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin (dissenting opinions) yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır (basis for conclusion).

Onaylanan standartlar 6 ilâ 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

2.2.2.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS'ler) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS'ler) arasında ya da TMS'ler ve TFRS'ler arasında fark var mıdır?

IASB; IAS, IFRS ve Yorumlar (SIC ve IFRIC Interpretation) olmak üzere, TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK'nın yaptığı ilk

düzenlemeler TMS olarak yapılmıştır.

1973- 2001 arası dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri "Uluslararası Muhasebe Standartları" adıyla oluşturmuş, Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebe standartlarını "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak oluşturacağını ve daha önce IASCF tarafından yayımlanmış olan IAS'leri de benimseyeceğini duyurmuştur. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler IFRS olarak yayımlanmaktadır. TMSK da bu ayrımı dikkate alarak IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'leri yayımlamaktadır. Ayrıca, Kurulumuz, Daimi Yorum Komitesi (SIC) tarafından yayımlanmış olan muhasebe standardı yorumlarını TMS Yorumları, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından yayımlanan muhasebe standardı yorumlarını ise TFRS Yorumları olarak mevzuatımıza kazandırmış bulunmakta ve kazandırmaya devam etmektedir.

2.2.2.3 Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC)

IFRS'lerin Yorumları, resmi bir standart belirleme süreci ve geniş uluslararası danışmanlık yoluyla geliştirilir. IFRIC, kamunun gözetimine açık toplantılarda teknik konuları tartışır. Gerekli olmamakla birlikte her konu resmi standart belirleme sürecine göre aşağıdaki aşamaları kapsar (IASC Vakfı Tüzüğü hükümleri uyarınca gerekli kılınan aşamalar yıldız işareti ile gösterilmiştir):

- IFRIC, gündemindeki konulara ilaveten katılımcılar tarafından önerilen konuları dikkate alır. IFRIC, bir konuyu müzakere etmeyeceği zaman bu kararın dayandığı nedeni açıklar. Geçici gündem kararı ve nedenleri, sunulduğu IFRIC toplantısını takiben taslak halinde yayımlanır. Bu durum, tavsiyede bulunmadan önce kamunun yorumda bulunmasına izin verilerek, ilgili konunun müzakere edilmesi bir sonraki IFRIC toplantısında dikkate alınır.
- Gündeme alınan konularla ilgili olarak, IASB personeli konuların özetini hazırlar. Bu özetler, konuyu ortaya koyar ve IFRIC üyelerinin konuyu

anlamaları ve konu hakkında karara varabilmeleri için gerekli bilgiyi sağlar. Konuların özetlerinin hazırlanması, IASB'nin Kavramsal Çerçevesi, alternatif görüşlerin dikkate alınması gibi yetkili muhasebe literatürünün gözden geçirilmesini ve ulusal standartların yorumlarından sorumlu olan ulusal komiteler de dahil olmak üzere ulusal standart belirleyicilerle yapılan görüşmeleri de kapsar.

- Nihai taslak üzerinde görüş birliğine, IFRIC üyelerinin dördünden fazlasının öneriye karşı oy kullanmaması durumunda varılır. Nihai taslak, IASB'nin beş ya da beşten fazla üyesi, nihai taslağın tamamlanmasının bildirilmesinden bir hafta içinde yayımlanmasına karşı çıkmadıkları takdirde kamunun yorumuna sunulur.
- Yorum dönemi içinde alınan yorumlar bir Yorumun son hali verilmeden önce IFRIC tarafından dikkate alınır.
- Yorum üzerinde görüş birliğine IFRIC üyelerinin dördünden fazlasının öneriye karşı oy kullanmaması durumunda varılır. Yorum, IASB'nin onayına sunulur. IASB'nin onaylaması, IASB'nin en az dokuz üyesinin Yorumun lehine oy kullanmasını gerektirir. Onaylanan Yorumlar, IASB tarafından yayımlanır.

IFRIC, IFRIC'in Standart Belirleme Sürecine ilişkin El Kitabı, Mütevelliler tarafından onaylanan danışmanlıkla ilgili işlemlerini belgeler ve tanımlar.

2.2.2.4 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi (SAC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi'nin (SAC) birincil amacı, IASB'nin yüksek kalitede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları geliştirmeye adanmış bireylere ve çalışmalarından etkilenen organizasyonların temsilcilerine danıştığı bir forum sağlamaktır.

Bu istişari sürecin bir parçası olarak SAC, IASB'ye aşağıdaki hususlar dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere tavsiyelerde bulunur:

- IASB'nin gündemi;
- IASB'nin proje öncelikleri dahil proje çalışma programı hakkında girdiler, gündemdeki ve önceliklerdeki değişiklikler hakkında danışma ve
- Projeler üzerine tavsiyeler, özellikle pratik uygulama ve yürütme hususlarında, mevcut standartlar ile ilgili Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesinin ilgisini gerektirebilecek konular dahil olmak üzere.

IASB'nin gündem ve önceliklerinin önemliliği açısından bunlar IASB tarafından belirlendiği andan itibaren yapılan değişikliklerin SAC ile danışmaya tabi olması beklenir. SAC üyeleri tarafından uygun bulunduğu takdirde veya Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti'nin (Mütevelliler) isteği üzerine, SAC Mütevellilere, SAC veya IASB'nin faaliyetlerini ilişkin konular ile diğer herhangi ilgili husus hakkında bilgi sağlar. SAC'nin ikincil bir amacı IFRS'lerin dünya çapında promosyonu ve kabulü için IASB'yi desteklemektir. Buna IFRS'leri destekleyici makalelerin yayımlanması ve aynı konuda kamu toplantılarının yapılması dahildir. Dile getirilen görüşlerin tamamı kişiseldir ve bunların SAC'nin fikirleri olduğu imasını yaratmamalıdırlar (Bu amaç SAC üyelerini hususların ve çözümlerin daha iyi anlaşılması ve şeffaflığını desteklemek için IASB'nin çalışmalarının gerçek ve objektif eleştirilerinde yer almaktan alıkoymaz).

2.2.2.4.1 Oluşum ve Üyelik

SAC yüksek kalitede IFRS'ler geliştirmek üzerine ilgili olan bireyler ve organizasyon temsilcilerinden oluşur. Üyelik geniş bir coğrafi yayılım ve kullanıcı grupları, hazırlayıcılar, finansal analistler, akademisyenler, denetçiler, düzenleyiciler ve profesyonel muhasebe organlarından seçilen üyeler dahil çeşitli fonksiyonel zeminleri içerir. Ek olarak, belirli uluslararası organizasyonlara Mütevelliler tarafından SAC'de yer verilebilir. Resmi gözetmen statüsü de Mütevelliler tarafından küresel finansal camiada etkisi olan diğer kurumlara ve organizasyonlara verilebilir.

Üyeler ilk olarak üç yıllık bir dönem için seçilir ve uygun bir dengenin sağlanması ihtiyacına bağlı olarak ve devamlılık için üç yıla kadar olan yeni bir dönem için de kalmaları talep edilebilir. Azami altı yıllık bir hizmet dönemine izin

verilir.

Genel olarak, SAC iki günlük bir dönem için yılda üç kez toplanır ancak Başkanın isteği üzerine ek toplantılar da düzenlenebilir.

IASB Başkanı, IASB Teknik Faaliyetler Direktörü ve gündemdeki kalemlerden sorumlu olan IASB üyeleri ve çalışanlarının SAC toplantılarına katılmaları gerekir.

SAC toplantıları kapalı bir oturumda görüşülen yönetimsel kalemler hariç olmak üzere halka açıktır.

2.2.3 Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartları

Avrupa Birliği'nde; üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliğince muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler "direktifler " vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla "Dördüncü", "Yedinci", ve "Sekizinci" direktifler yayımlanmıştır. "Dördüncü Direktif belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerleme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Direktif konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Direktifte ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır.

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişim yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması,

muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, birçok üye ülkenin ulusal muhasebe standardı oluşturmak amacıyla komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini düşünmelerine karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşılmıştır.

AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmek için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde çalışmıştır.

Son dönemde genel eğilim ise, muhasebe/finansal raporlama standartlarında sadece AB içinde değil, uluslararası boyutta uyumun sağlanması lehine olmuştur. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında AB'nin yeni stratejisini benimseyerek Avrupa Konseyine ve Avrupa Parlamentosuna bildirmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (Komite-IASC) / IOSCO (Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesidir.

Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000'de, 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide mali tablolarının IAS / IFRS ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu 1606/2002 sayılı Tüzüğü onaylamış ve Eylül 2002'de söz konusu düzenlemeyi yayımlamıştır. 1606/2002 sayılı Tüzüğe göre, 1.1.2005 tarihinden itibaren, borsaya kote olmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına göre yayımlanması zorunludur. Ancak bu uygulama ile ilgili olarak, üye devletlere bazı seçenekler de sunulmuştur. Öncelikle üye devletler, borsaya kote olmuş şirketlerin

yıllık finansal tabloları için IFRS'i uygulama izni veya zorunluluğu getirebilirler. Bununla birlikte, üye devletler, halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve/veya yıllık finansal tabloları için de IFRS'i uygulama izni veya zorunluluğu getirebilirler.

AB ülkelerinde, IFRS'in halka açık olmayan şirketlerin konsolide finansal tabloları için uygulanması genellikle serbest bırakılmıştır. Yıllık finansal tablolar için uygulanması ise, ya tamamen yasaklanmış ya da isteğe bırakılmıştır.

2.2.4. EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group)

Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının onaylanması konusunda standartların teknik kalitesiyle ilgili tavsiyelerde bulunarak Avrupa Komisyonuna yardımcı olmak üzere kurulmuştur. EFRAG toplu olarak kurucu irade veya üye organ kuruluşları olarak bilinen Avrupa sermaye piyasalarının önde gelen Avrupalı kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir özel sektör kuruluşudur.

Borsaya kayıtlı tüm Avrupalı şirketlere konsolide finansal tablolarında 2005 yılından itibaren IFRS'leri uygulama şartı getiren 1606/2002 sayılı IAS Tüzüğünde, standartları onaylamadan önce teknik komitenin tavsiyesine başvuran Avrupa Komisyonuna referans verilmiştir. EFRAG bu teknik komite rolünü yerine getirmektedir. Avrupa Komisyonu EFRAGdan tavsiye almasının yanı sıra EFRAGın da resmi gözlemci olarak katıldığı Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC) yoluyla üye devletlerin de tavsiyesine başvurmaktadır.

2006 Mart ayında EFRAGın rolü, "EFRAGın AB'de IFRS'lerin uygulanmasıyla ilgili tüm konularda Komisyona tavsiye sunacağının" belirtildiği Avrupa Komisyonu'yla yapılan bir İş Düzenlemesi kapsamında resmileştirilmiştir.

EFRAGın çalışmaları EFRAG Üye organ örgütlerinden oluşan ve başkanlığını Pedro Solbes Mira'nın yaptığı bir Denetleme Kurulu tarafından izlenir. Avrupa Komisyonu, Denetleme Kurulu Toplantılarında gözlemci olarak yer almaktadır.

EFRAG, kararlarını Denetleme Kurulu ve diğer tüm menfaatlerden bağımsız olarak alan bir Teknik Uzman Grubu (TEG) aracılığıyla faaliyet göstermektedir. TEGin oy hakkına sahip 11 üyesi, Avrupa genelinden ve farklı özgeçmişlere sahip kişiler arasından seçilmektedir. Fransız, Alman ve İngiliz Standart Belirleyicilerin başkanları TEG'in oy hakkı olmayan üyeleri olup, Avrupa Komisyonu ve CESR temsilcileri TEG toplantılarına gözlemci olarak katılmaktadır.

Danimarkalı bir denetçi olan TEG başkanı Stig Enevoldsen dışındaki üyeler tam zamanlı olarak çalışmamaktadır.

EFRAG, yazıları hazırlayan ve TEG üyelerine teknik destek sunan bir Sekreterlik kadrosuna sahiptir.

EFRAG'ın rolü hem proaktif hem reaktiftir. Özellikle:

- Yeni veya değiştirilmiş IFRS'ler ve IFRIC yorumlarının onaylanması konusunda Avrupa Komisyonuna danışmanlık sağlar;
- Önerilen IFRS'ler ve IFRIC yorumları, IASB tartışma makaleleri ve diğer istişari belgelerle ilgili yorumlarını sunar;
- Çeşitli IASB Çalışma Grubu toplantılarına gözlemci olarak katılır;
- Başkanla yapılan toplantılar yoluyla IASB ile olan devamlı temaslarını korur. IASB Kurul üyeleri ve kıdemli personeli her bir TEG toplantısına katılır;
- Önemli konular üzerine görüşler geliştirir ve IASB'deki Avrupa girdisinin kalitesini artırmak amacıyla Avrupa'da muhasebe konularıyla ilgili tartışmaları teşvik etmek üzere tasarlanmış çeşitli faaliyetlerde Avrupa Ulusal Standart Belirleyiciler (NSS) ile yakın bir şekilde çalışır;
- Avrupa Ulusal Standart Belirleyiciler (NSS) ile görüş alışverişi yapmak üzere üç ayda bir toplanır;
- Avrupa Kullanıcı temsilcileriyle EFRAG Kullanıcı Panelinde üç ayda bir toplanır;
- Dünya Standart Belirleyiciler toplantılarına (IASB tarafından düzenlenen)

katılır;

- Proaktif özellikli teknik konuların tartışıldığı eski IASB irtibat standart belirleyicilerin toplantılarına katılır.

EFRAG ayrıca IASB tarafından IASB/FASB yakınsama çalışmasına girdi sağlamak üzere davet edilmiştir.

EFRAG'a IASB çalışma gruplarında aşağıdaki konularda gözlemci statüsü verilmiştir:

- Finansal Araçlar
- Sigorta Muhasebesi
- Performans Raporlama
- KOBİ Muhasebesi
- Finansal Kiralama
- Personel Sosyal Hakları Çalışma Grubu

EFRAG, tüm TEG toplantılarına ve çalışma gruplarına gözlemci olarak katılan Komisyon temsilcileri aracılığıyla ve düzenli toplantılar yaparak Avrupa Komisyonuyla temaslarını doğrudan ve dolaylı olarak devam ettirmektedir.

TEG üyeleri adaylara yapılan açık bir çağrının ardından yapılan bir Adaylar Toplantısının yardımıyla Denetleme Kurulu tarafından atanmaktadır. Denetleme Kurulu öncelikle bilgi ve deneyim açısından TEG adaylarının niteliklerine ve hazırlama organları, muhasebecilik mesleği, kullanıcılar ve akademisyenlerden edinilen deneyimle geniş bir coğrafi denge sağlama konusundaki çabalarına bakmaktadır.

Kanuni prosedür ve şeffaflık EFRAG'ın çalışmalarının önemli özellikleridir. Örneğin, TEG'in aylık toplantıları halka açık yapılmaktadır. Ayrıca, EFRAG nihai taslak, tartışma makaleleri ve diğer istişari belgelerle ilgili yorum yazıları hazırlayarak ve Avrupa Komisyonu için onay tavsiyeleri hazırlayarak web

sitesi yoluyla kuruluşlar, şirketler ve halktan TEG'in taslak görüşlerine katkı sağlamaya çalışmaktadır.

2005 yılında EFRAG Avrupa Standart Belirleyicilerle EFRAG ve ulusal standart-belirleyicilerin küresel standart-belirleme sürecine Avrupa'dan girdi sağlamak için çok daha yakın bir şekilde birlikte çalışması gerektiğine ilişkin bir kanıya varmıştır. Ayrıca Avrupa'da muhasebe konularında yapılan tartışmaları teşvik etmek ve IASB'nin proaktif girdi kalitesini arttırmak için tasarlanmış proaktif gelişim faaliyetlerini canlandırmak, yürütmek ve idare etmek için kaynakların proaktif çalışma kapsamında havuz halinde toplanacağı konusunda da anlaşmaya varılmıştır.

Proaktif Faaliyetler, bir Planlama ve Kaynaklar Komitesi tarafından koordine edilmektedir.

EFRAG altı ayda bir üyelik aidatı ödeyen ve gönüllü primlere dayalı üye organ kuruluşları tarafından finanse edilmektedir.

2.3. YAYIMLANAN STANDARTLAR (2006-2012)

2.3.1 2006 Yılında Yayımlanan Standartlar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca 2005 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçeve ve 16 adet TMS'yi takiben, 2006 yılı içerisinde, aşağıda ayrıntısı yer alan toplam 24 adet Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu TMS / TFRS ve değişiklik tebliği Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 2.1: 2006 Yılında Yayımlanan Muhasebe Standartları

TMS / TFRS	Tebliğ	İlgili IFRS/IAS	Resmi Gazete Tarih ve Nosu
TMS 1 (Değişiklik)	**Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	IAS 1 - Presentation of Financial Statements	**12.04.2006 - 26137**
TMS 2 (Değişiklik)	**Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	IAS 2 – Inventories	**11.04.2006 - 26136**
TMS 12	**Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 12 Income Taxes	**28.03.2006 - 26122**
TMS12 (Değişiklik)	**Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	IAS 12 Income Taxes	**28.10.2006 - 26330**
TMS 14	**Bölümlere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 14 Segment Reporting	**03.03.2006 - 26097**
TMS 17	**Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 17 Leases	**24.02.2006 - 26090**
TMS 19	**Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 19 Employee Benefits	**30.03.2006 - 26124**
TMS 26	**Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	**01.03.2006 - 26095**
TMS 30	**Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 30 Disclosures in Financiıal Statements of Banks and Sımılar Financial Institutions	**25.03.2006 - 26119**
TMS 32	**Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32)** Hakkında Tebliğ	IAS 32 Financial Instruments: Presentation	**28.10.2006 - 26330**
TMS 33	**Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 33 Earnings per Share	**28.03.2006 - 26122**
TMS 34	**Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 34 Interim Financial Reporting	**02.02.2006 - 26068**
TMS 36	**Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 36 Impairment of Assets	**18.03.2006 - 26112**
TMS 37	**Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	**15.02.2006 - 26081**
TMS 38	**Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 38 Intangible Assets	**17.03.2006 - 26111**
TMS 39	**Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 39 Financial Instruments: Recogition and Measurement	**03.11.2006 - 26335**
TMS 40	**Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 40 Investment Property	**17.03.06- 26111**
TMS 41	**Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı** Hakkında Tebliğ	IAS 41 Agriculture	**24.02.2006 - 26090**
TFRS 1	**Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting	**31.03.2006 - 26125**
TFRS 2	**Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 2 Share-based Payment	**31.03.2006 – 26125**
TFRS 3	**İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 3 Business Combination	**31.03.2006 – 26125**
TFRS 4	**Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 4 Insurance Contracts	**25.03.2006 - 26119**
TFRS 5	**Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	**16.03.2006 - 26110**
TFRS 6	**Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı** Hakkında Tebliğ	IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	**31.01.2006 - 26066**

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

“TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar ” Standardı da Kurul tarafından kabul edilmiş olup; böylelikle Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları setinin mevcut durum itibariyle Ülkemiz mevzuatına kazandırılması işlemi tamamlanmış olmaktadır. Söz konusu Standartlar bundan sonraki aşamada Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumun sürdürülebilmesini teminen sürekli ve uluslararası uygulamalarla eşzamanlı olarak güncellenmeye devam etmektedir.

2.3.2 2007 Yılında Yayımlanan Standartlar

Referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan, gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nca 2005 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçeve ve 16 adet TMS‘yi takiben, 2006 yılı içerisinde toplam 24 adet Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu TMS / TFRS ve değişiklik tebliği Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 2007 yılı içerisinde yürütülen çalışmalar neticesinde 11 adet TFRS Yorum ve 10 adet TMS Yorum Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. IASB tarafından 2007 yılı içerisinde yayımlanan IFRS 8 ve IAS 23’e ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanarak 2007 Yılının Temmuz ayı içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Diğer Standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları da eşzamanlı olarak yürütülmüş ve söz konusu güncellemeler de Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Diğer kısımlara ilişkin taslak metinler çalışma komisyonu tarafından hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliğine sunulmuştur. Söz konusu çalışmalar ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmiş ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Tablo 2.2: 2007 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikler

TMS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	Değişiklik	15.07.2007
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	Değişiklik	15.07.2007
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	Değişiklik	15.07.2007
TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	Değişiklik	15.07.2007
TMS 12: Gelir Vergileri	Değişiklik	15.07.2007
TMS 17: Kiralama İşlemleri	Değişiklik	15.07.2007
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	Değişiklik	15.07.2007
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	Yeni	15.07.2007
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	Değişiklik	15.07.2007
TMS 33: Hisse Başına Kazanç	Değişiklik	15.07.2007
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Değişiklik	15.07.2007
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Değişiklik	15.07.2007
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Değişiklik	15.07.2007
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Değişiklik	15.07.2007
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Değişiklik	15.07.2007
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	Değişiklik	15.07.2007

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.3: 2007 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri

TFRS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Değişiklik	15.07.2007 – 26583
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	Değişiklik	15.07.2007 – 26583
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar		30.01.2007 - 26419
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri		15.07.2007 – 26583
TEBLİĞ: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 64)		15.07.2007 – 26583

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.4: 2007 Yılında Yayımlanan TMS Yorumları

TMS YORUMLARI	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
İlgili Tebliğ: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 43	09.03.2007
TMS YORUM 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar	09.03.2007
TMS YORUM 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler	09.03.2007
TMS YORUM 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Paylar)	09.03.2007
TMS YORUM 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler	09.03.2007
TMS YORUM 21 Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismana Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı	09.03.2007
TMS YORUM 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler	09.03.2007
TMS YORUM 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi	09.03.2007
TMS YORUM 29 Açıklama-İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	09.03.2007
TMS YORUM 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	09.03.2007
TMS YORUM 32 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri	09.03.2007

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.5: 2007 Yılında Yayımlanan TFRS Yorumları

TFRS YORUMLARI	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
İlgili Tebliğ: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 44	15.06.2007
TFRS YORUM 1 (Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler)	15.06.2007
TFRS YORUM 2 (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)	15.06.2007
TFRS YORUM 4 (Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	15.06.2007
TFRS YORUM 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	15.06.2007
TFRS YORUM 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler	15.06.2007
TFRS YORUM 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	15.06.2007
TFRS YORUM 8 TFRS 2'nin Kapsamı	15.06.2007
TFRS YORUM 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi	15.06.2007
TFRS YORUM 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	15.06.2007
TFRS YORUM 11 TFRS 2-Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler	15.06.2007
TFRS YORUM 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	15.07.2007 - 26583

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

2.3.3 2008 Yılında Yayımlanan Standartlar

Referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan, gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır.

IASB tarafından 2008 yılında yayımlanan TFRS 3 ve TMS 27'ye ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, 2008 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'u tarafından onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca, 2008 yılı içerisinde 2 adet TFRS Yorum'un çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Diğer Standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları da eşzamanlı olarak yürütülmüş ve söz konusu güncellemeler de Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Standartların yayımlanmayan (zorunlu olmayan) kısımlarına ilişkin taslak metinler çalışma komisyonu tarafından hazırlanarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Genel Sekreterliğine sunulmuştur.

Tablo 2.6: 2008 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri

TMS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 2: Stoklar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 12: Gelir Vergileri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	Değişiklik	28.11.2008 – 27068
TMS 17: Kiralama İşlemleri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 18: Hasılat	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 - 27068
TMS 21: Kur Değişiminin Etkiler	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 - 27068

TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	Yeni Değişiklik Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068 31.12.2008 – 27097
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	Değişiklik	28.11.2008 – 27068
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 33: Hisse Başına Kazanç	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 30.10.2008 – 27039 31.10.2008 – 27040
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	Değişiklik	28.11.2008 – 27068

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.7: 2008 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri

TFRS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 31.12.2008 – 27097
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	Yeni	13.08.2008 – 26966
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 28.11.2008 – 27068
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	Değişiklik	13.08.2008 – 26966 31.12.2008 – 27097
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	Değişiklik	13.08.2008 – 26966

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

2.3.4 2009 Yılında Yayımlanan Standartlar

Referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan, gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete'de yayımlanmış

bulunmaktadır.

IASB tarafından 2009 yılında yayımlanan TFRS 1 ve TMS 24'e ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, 2009 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca, 2009 yılı içerisinde 4 adet TFRS Yorum'un çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Diğer Standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları da eşzamanlı olarak yürütülmüş ve söz konusu güncellemeler de Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Standartların yayımlanmayan (zorunlu olmayan) kısımlarına ilişkin taslak metinler çalışma komisyonu tarafından hazırlanarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Genel Sekreterliğine sunulmuştur.

Tablo 2.8: 2009 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri

TMS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	Değişiklik	12.02.2009 – 27139 29.07.2009 – 27303
TMS 2: Stoklar	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	Değişiklik	08.01.2009 – 27104 29.07.2009 – 27303
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TMS 17: Kiralama İşlemleri	Değişiklik	29.07.2009 – 27303
TMS 18: Hasılat	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	Değişiklik	08.01.2009 – 27449
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	Yeni	31.12.2009 – 27104
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	Değişiklik	08.01.2009 – 27104 12.02.2009 - 27139 31.12.2009 – 27449
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Değişiklik	08.01.2009 - 27104 29.07.2009 – 27303
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Değişiklik	29.07.2009 – 27303
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Değişiklik	12.02.2009 - 27139 13.05.2009 - 27227 29.07.2009 - 27303 08.10.2009 – 27370
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	Değişiklik	08.01.2009 - 27104

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.9: 2009 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri

TFRS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Yeni	03.05.2009- 27217
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Değişiklik	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 – 27449
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	Değişiklik	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 – 27449
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	Değişiklik	13.05.2009 – 27227
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	Değişiklik	08.01.2009 - 27104 05.05.2009- 27219 29.07.2009 – 27303
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	Değişiklik	08.01.2009 – 27104 12.02.2009 - 27139 13.05.2009 – 27227
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	Değişiklik	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 - 27449

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurul'u tarafından uluslararası gelişmelere paralel olarak, ülkemizde faaliyet göstermekte olan kamusal sorumluluğu bulunmayan nitelikteki işletmeler tarafından uygulanmak üzere IASB'nin yayımlamış olduğu KOBİ'ler için IFRS düzenlemesiyle uyumlu KOBİ Finansal Raporlama Standardına yönelik çalışmalara başlanmıştır. Bu kapsamda oluşturulan KOBİ Çalışma Komisyonu tarafından hazırlanan rapor 14.09.2009 tarihinde Kurul Başkanlığına teslim edilmiştir. KOBİ Finansal Raporlama Standardına ilişkin çalışmaların tamamlanarak, bu Standardın Kurul tarafından 2010 yılı içerisinde yayınlanmıştır.

2.3.5 2010 Yılında Yayımlanan Standartlar

Referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan, gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır.

IASB tarafından 2009 yılının son döneminde yayımlanan IFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ve IFRIC 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi Yorumuna ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, 2010 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurul'u tarafından onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Standartların yayımlanmayan (zorunlu olmayan) kısımlarına ilişkin olarak çalışma komisyonunca hazırlanan taslak metinler Genel Sekreterlik bünyesinde yapılan çalışmalarla ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmiş ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Oluşturulan metinlere nihai halleri verilerek Kurul tarafından Standartlar ve Yorumlar ile birlikte bunlara ilişkin açıklayıcı örneklere, karar gerekçelerine, Standartların oluşturulması sırasında ortaya çıkan muhalif görüşlere yer veren 2 ciltlik IFRS kitabı yayımlanmış ve Kurulun internet sitesinde satışa sunulmuştur. Bu çerçevede IASB tarafından yayımlanan Standart ve Yorumlara ilişkin tüm dokümanların resmi Türkçe çevirisi yapılarak paydaşların kullanımına sunulmuştur.

Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ TFRS Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak kurul mevzuatına kazandırılmıştır. Bunun yanısıra bu Standardın uygulaması zorunlu olmayan nitelikteki kısımlarını oluşturan "Açıklayıcı Finansal Tablolar Sunum ve Dipnot Kontrol Listesi" ile Karar Gerekçelerine ilişkin çeviri çalışmaları da tamamlanmıştır.

Tablo 2.10: 2010 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri

TMS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TMS 2: Stoklar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 12: Gelir Vergileri	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 18: Hasılat	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama	Değişiklik	26.08.2010 – 27684
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Tablo 2.11: 2010 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri

TFRS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 03.07.2010 – 27630 26.08.2010 – 27684
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	Değişiklik	27.04.2010 – 27564
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	Değişiklik	27.04.2010 – 27564 26.08.2010 – 27684
TFRS 9: Finansal Araçlar	Yeni	27.04.2010 – 27564

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

2.3.6 2012 Yılında Yayımlanan Standartlar

Referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan,

gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır.

660 sayılı KHK uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standartlar yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilmiştir.

Tablo 2.12. Ülkemizde halihazırda yürürlükte bulunan standartlar

Standart	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayısı
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	27/01/2011	27828
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31/03/2006	26125
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	31/03/2006	26125
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	31/03/2006	26125
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	25/03/2006	26119
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16/03/2006	26110
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31/01/2006	26066
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	30/01/2007	26419
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	15/07/2007	26583
TFRS 9 Finansal Araçlar	27/04/2010	27564
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	28/10/2011	28098
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	28/10/2011	28098
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	28/10/2011	28098
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü	30/12/2012	28513
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	16/01/2005	25702
TMS 2 Stoklar	15/01/2005	25701
TMS 7 Nakit Akış Tablosu	18/01/2005	25701
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20/10/2005	25972
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	20/10/2005	25972
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	26/10/2005	25978
TMS 12 Gelir Vergileri	28/03/2006	26122
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	31/12/2005	26040
TMS 17 Kiralama İşlemleri	24/02/2006	26090
TMS 18 Hasılat	09/12/2005	26018
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30/03/2006	26124
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01/11/2005	25983
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	31/12/2005	26040
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	09/11/2005	25988
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları	31/12/2005	26040
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01/03/2006	26095
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar	28/10/2011	28098
TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	28/10/2011	28098

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31/12/2005	26040
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar	31/12/2005	26040
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum	28/10/2006	26330
TMS 33 Hisse Başına Kazanç	28/03/2006	26122
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama	02/02/2006	26068
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18/03/2006	26112
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15/02/2006	26081
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17/03/2006	26111
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03/11/2006	26335
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17/03/2006	26111
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	24/02/2006	26090
TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	15/06/2007	26553
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	13/08/2008	26966
TFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi	13/08/2008	26966
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	08/01/2009	27104
TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması	08/01/2009	27104
TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	05/05/2009	27219
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	25/06/2009	27269
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	27/04/2010	27564
TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar	09/03/2007	26457
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler	09/03/2007	26457
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler	09/03/2007	26457
TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi	09/03/2007	26457
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar	09/03/2007	26457
TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	09/03/2007	26457
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri	09/03/2007	26457

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani IFRS'e uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak IFRS setindeki standartların

tamamına uyumlu olabilmesi ile mümkün olabilmektedir. IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, ekonomik ve finansal alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak güncellenmekte veya gerektiğinde yenilenmektedir. Bu kapsamda ülkemizde de uluslararası uygulamalara ve bu doğrultuda IFRS'lere tam uyumu sağlayabilmek için yeni yayımlanan standartların ve standartlardaki değişikliklerin eş zamanlı olarak mevzuatımıza kazandırılması amaçlanmaktadır.

Bu itibarla, IASB tarafından yayımlanan IFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Standardına ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş ve Kurul tarafından onaylanarak 30/12/2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Diğer Standart ve Yorumlara ilişkin güncelleme çalışmaları yürütülerek TFRS 9 Finansal Araçlar ve TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standartlarına ilişkin değişiklik Tebliğleri 30/12/2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazete'de, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına ilişkin değişiklik tebliği ise 29/6/2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Ayrıca mevcut standartların gözden geçirilerek revize edilmesi ve bu kapsamda dillerinin sadeleştirilip Standartlar arasında terim ve ifadelerin tekdüzeliğinin sağlanması amacıyla kurum tarafından kabul edilen Çalışma ve Danışma Komisyonlarına İlişkin Usul ve Esaslar çerçevesinde muhasebe standartlarının gözden geçirilmesine yönelik 16 komisyon oluşturulmuştur. Söz konusu komisyonlardan 11 tanesi çalışmalarını tamamlamış olup sonuç raporlarını Kuruma iletmiştir. Komisyon çalışmalarının tamamlanmasının ardından Kurum bünyesinde yapılacak çalışmalar neticesinde tüm standartların belirlenen amaç doğrultusunda revize edilerek Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Resmî Gazete'de tekrar yayımlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU VE ABD, AB ÜLKELERİ KAMU GÖZETİMİ KURULLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEME VE UYGULAMALARIN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE KURUMLAR

ABD'de yaşanan Enron, Wolrd Com ve Avrupa'da yaşanan Parmalat, Ahold gibi finansal skandallar, söz konusu skandalların bir daha yaşanmaması için gerek şirket yönetimlerine gerekse mali tablo denetimi yapan denetçilere yeni görev ve sorumluluklar getiren düzenlemelere gidilmesine yol açmıştır (Kayım, 2006: 155).

Dünya da ve özellikle ABD'de ortaya çıkan muhasebe ve mali denetim şu soruları akla getirmiştir (Süer, 2004: 77):

- Kurumsal kötü yönetim ne kadar ciddi boyuttadır?
- Kurumsal finansal tablolar güvenilir nitelikte midir?
- Bu finansal raporlama hileleri yapılırken denetçiler nerede idi?.

Bağımsız denetim mesleğinin kendi kendini düzenleyici bir yapıda örgütlenmesinin, gözetim ve kalitenin sağlanması bakımından yetersiz olduğu yönündeki görüşler, 2000'li yılların başlarında global düzeyde gündemi önemli ölçüde işgal etmiştir. Finansal krizler ve bu bağlamda kamuyu aydınlatma konusunda ortaya çıkan skandallar düzenleyici otoriteleri bir kez daha kamunun yararını gözeterek hareket etmeye davet etmiştir. Bağımsız denetim gözetim kurumları bu çabaların sonucu olarak gösterilebilir (Elgin, 2006: 1).

Son zamanlarda bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili olarak uluslararası seviyede yakınsama trendi ortaya çıkmıştır. Uluslararası seviyede yakınsama, uluslararası finansal sistemin daha etkili olmasına yardım ederek sermaye piyasasını

daha global yapacak bir mesleki düzenleme ile ilgili düşüncelerin artmasından kaynaklanmaktadır. Fakat uluslararası seviyede yapılacak düzenlemeler ülkeler arasındaki bir takım farklılıklardan dolayı tam olarak ulusal yaklaşımlara bir ayna olamamaktadır. Bu nedenle tek bir merkez yerine, uluslararası seviyede düzenleyici temsilciler arasında artan bir diyalog görülmektedir (Sylph, 2005: 11-13).

Standart belirleme, muhasebe ve denetim düzenlemesinin sadece bir unsurudur. Standartların izlenmesi ve uygulanması da eşit derecede önemlidir. Ancak tüm dünya da geçerli olan tek bir düzenleyici yaklaşım veya düzenleyici kurumun uygulanabilirliği de oldukça güçtür. Çünkü gözetim ve uygulama faaliyetlerinin tasarımını ve yoğunluğunu etkileyen faktörlerdeki ulusal farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; şirketler ve menkul kıymetler hukuku, muhasebe mesleğinin gücü, yatırımcıların şirketler üzerine ne ölçüye kadar etki yapabildiği ulusal düzeyde farklılaşmakta, bu da oluşturulacak gözetim yapısını etkilemektedir (Boyle, 2005: 4-5). Ancak yine de ülkelerde oluşturulacak sistemler için ortak kriterler belirlenebilmektedir. IOSCO denetim gözetimi alanında birtakım çalışmalar yapmış ve düzenleyici yapılar için bir takım kriterler belirlemiştir. Bu kriterler (Sylph, 2005: 11-13):

- Düzenleyicin sorumluluğu açık ve objektif olarak belirtilmelidir,
- Düzenleyici yapı faaliyetlerinde bağımsız olmalı ve onun fonksiyonu ve gücüyle ilgili uygulamalarda hesap verebilmelidir,
- Düzenleyici yeterli güce ve kapasiteye sahip olmalıdır,
- Düzenleyici düzenleme sürecini açıkça ifade etmelidir,
- Düzenleme personeli gizlilik standartlarını da içeren en üst mesleki standartlara uymalıdır.

ABD'de yaşanan şirket skandallarından sonra oluşturulan Sarbanes Oxley Yasasının da, sadece ABD borsalarına kayıtlı yabancı şirketleri değil, bu şirketler ile ilgili denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetim firmalarını da etkileyecek hükümleri kapsayacak düzenlemeler yapması, diğer ülke şirketleri için bir takım

problemler yaratmıştır. Sarbanes Oxley Yasası öncesinde, Amerikan Sermaye Piyasalarında faaliyet gösteren yabancı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini açıkça ortaya koymaları yeterli iken, Sarbanes Oxley Yasası ile birlikte yabancı şirketlerinde Amerikan Şirketlerinin uymakta olduğu kurallara uymaları zorunlu hale getirilmiştir (Süer, 2004: 76). Bu durum, şirketleri Amerikan piyasasında işlem yapan ülkelerde kendilerine ait bir gözetim sisteminin oluşturulmasını gündeme getirmiştir. Aksi takdirde Amerikan Sermaye Piyasası'nda işlem yapabilmeleri, Amerikan Kamu Gözetim Kurulu'nun onay verdiği bir denetim firması tarafından denetlenmek şartıyla mümkün olabilmektedir.

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 17 Mayıs 2006 tarihli "Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi" hakkındaki 8 No'lu Direktif'i ile Aralık 2006 yılı itibariyle 15 Avrupa ülkesinde uygun bir kamu gözetimi sistemi kurulmuştur. Bu ülkeler içinde farklı modeller oluşturulmuştur. Örneğin, AB üyesi olan bu ülkelerin bazıları sistem içerisinde meslek mensuplarına azınlık olarak yer verirken, bazı ülkelerde ise meslek mensuplarının sistem içerisinde ağırlıkta olduğu görülmektedir (Şanlı, 2007: 7). Kamu gözetiminin mevcut olduğu AB Ülkeleri Tablo 3.1'de gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı

Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?	Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?
Avusturya	Evet	Hollanda	Evet
Belçika	Evet	Norveç	Evet
Bulgaristan	Hayır	Polonya	Hayır
Kıbrıs	Hayır	Portekiz	Hayır
Çek Cumhuriyeti	Hayır	Romanya	Hayır
Danimarka	Evet	Slovakya	Hayır
Estonya	Hayır	Slovenya	Hayır
Finlandiya	Evet	İspanya	Evet
Fransa	Evet	İsveç	Evet
Almanya	Evet	İsviçre	Hayır
Yunanistan	Evet	İngiltere	Evet
Macaristan	Hayır	Litvanya	Hayır
İrlanda	Evet	Lüksemburg	Hayır
İtalya	Evet	Malta	Evet
Letonya	Hayır		

Kaynak: ŞANLI N. (2007), "TÜRMOB'un Kalite Güvence Sistemi Yaklaşımı", 2. Uluslar arası Denetim Sempozyumu, Antalya, Nisan; s. 8

Bu çerçevede bu bölümde; Avrupa Birliği, Amerika, İngiltere, Japonya, Avustralya, Kanada ve Türkiye'deki mevcut düzenlemeler incelenmektedir.

3.1.1. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve AB: 2006\43\EC Sayılı Direktif

Avrupa Birliği'nin hem ekonomik hem de siyasal açıdan tek pazar olma isteği, dünya da yaşanan küreselleşme akımı karşısında değişikliğe uğramış ve tek pazar hedefi küreselleşen piyasalar nedeni ile farklılaşmıştır. Birliğe üye devletlerin işletmeleri, yeni finansal kaynaklar bulabilmek için dış piyasalara açılmak zorunda kalmışlar ve bunun sonucu olarak birlik işletmeleri için finansal raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra Enron olayı da Birlik bünyesinde denetime ilişkin getirilen düzenlemelerin nedenlerinden biri olmuştur (Zaif, 2004: 154).

Avrupa Birliği, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirmektedir. 1978 yılında kabul edilen 4. Yönerge'de yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede ise konsolide finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen 8. yönerge ise AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacındadır (Çalışkan, 2006: 2).

AB'de, denetim alanındaki eksiklikleri ortaya koymak üzere 1996 yılında Yeşil Kitap (Green Paper) adı verilen raporun yayınlanmasıyla başlayan süreçten bugüne kadar denetim mesleğinin güvenilirliğini ve kalitesini geliştirmeye yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başlıcaları sırasıyla aşağıdaki gibidir (Çiftçi ve Erserim, 2007: 16):

- Mayıs 1998: "AB'de Yasal Denetim-Yol Haritası" başlıklı Tebliğ(98/C 143/03),
- Kasım 2000: "AB'de Yasal Denetim İçin Kalite Güvencesi: Minimum Gereksinimler" başlıklı Tavsiye Kararı(2001/256/EC),
- Mayıs 2002: "AB'de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Temel İlkeler Seti" başlıklı Tavsiye Kararı (2002/590/EC),

- Mayıs 2003: "AB'de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi" başlıklı Tebliğ (COM/2003/0286),
- Mart 2004: 8. Yönerge'nin yerine geçmek üzere "Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi" başlıklı Tasarı (COM/2004/117),
- Mayıs 2006: 8.Yönerge'yi yürürlükten kaldıran "Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi" başlıklı yönerge (2006/43/EC).

Avrupa komisyonu, 2006 yılında 8. Direktif'i modernize eden bir yönerge hazırlayarak Parlamentoya sunmuştur. 1984 yılında kabul edilen 8.Yönerge ile ilgili olarak kabul edildiği yıldan itibaren bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla modernize edilmemiş durumda olan 8. Direktif denetim alt yapısını sağlayan kapsamlı unsurlardan (örneğin, kamu gözetimi, disiplin sistemleri, kalite güvence sistemleri) yoksun olmakla birlikte direktifte; denetim standartları, bağımsızlık ve etik kodlardan söz edilmemektedir. Bu son gelişmeler ışığında kısa ama daha kapsamlı, Avrupa'da yapılan tüm yasal denetimlerde ilkeli bir uygulama sağlayan yeni bir 8. Direktif oluşturulması noktasına gelinmiştir (Süer, 2004: 96). 8. Yönergeye göre; üye ülkelerin yasal düzenlemeleri, yasal denetçinin ya da denetim firmasının onaylandığı ve denetlenen kurumun kayıtlı merkezinin bulunduğu üye ülke tarafından yapılan ulusal mevzuata ve gözetim ilkelerine saygı gösterecektir. Bir şirketin menkul kıymetlerinin, kayıtlı merkezinin bulunduğu ülkenin dışında bir üye ülkenin yasalarca düzenlenmiş menkul kıymetler borsasında işlem görmesi halinde, söz konusu menkul kıymetlerin işlem gördüğü üye ülke, o şirketin yıllık ya da konsolide hesaplarının yasal denetimini yürüten yasal denetçi ya da denetim firmasının tescili, kalite güvence incelemesi, denetim standartları, profesyonel etik kuralları ve bağımsızlığı hakkında yasal denetimle ilgili koşullar öngöremez (Beyazıtlı ve İbiş, 2007: 66).

Modernize edilen 8.Yönerge meslek uygulayıcılarından oluşmayan etkili bir kamu gözetim sisteminin kurulmasını da gerekli kılmıştır. Kurulacak olan bu kamu gözetim otoritesi denetim firmalarının kayda alınmasından, denetim firmalarının ve denetçilerin kalite kontrolünden, denetçilere sağlanacak sürekli eğitimden, denetim

firmaları ile ilgili disipliner faaliyetlerin takibinden sorumlu tutulmaktadır (Poel vd., 2009: 8).

Bu düzenlemelerin yanında Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'nde denetçiler ve denetim firmalarına ilişkin oluşturulan kamu gözetim sistemlerinin koordinasyonunu sağlamak için Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu (EGAOB) kurmuştur. EGAOB, üye devletlerin denetçilerin ve denetim firmalarının kamu gözetiminden sorumlu kuruluşların üst düzey temsilcilerinden oluşmaktadır (Oksay ve Acar, 2007: 105). Grup, Avrupa Birliği içinde yasal denetçiler ve denetim firmalarının yeni kamu gözetimi sistemlerinin etkili koordinasyonunu sağlamakla görevlidir. Ayrıca grubun, Uluslararası Denetim Standartlarının onaylanması veya üçüncü ülkelerin kamu gözetimi sistemlerinin değerlendirilmesi gibi 8. Şirketler Hukuku Direktifi'nin uygulanmasında, Komisyonun olası önlemler hazırlamasına teknik katkı sağlaması hedeflenmiştir (TÜRMOB, 2006: 7).

AB'nin 8. Direktifi'ne göre, Kamu Gözetim Sistemi'ne bırakılması düşünülen sorumluluk alanları (Babuçcu, 2007: 2-4);

- Bağımsız denetleyicilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve kaydının gözetimi. Örneğin, yetkilendirme ve kayıt işlemini mesleki bir örgüt yapıyorsa, bu örgütün söz konusu faaliyetinin gözetimi,
- Mesleki etik kuralları ve denetim firmalarının iç kalite kontrollerine ilişkin standartların kabulü ve adapte edilmesinin gözetimi. Örneğin, ülkemizde TÜRMOB'un denetim standartları yayınlaması durumunda, kamu yararı güden, meslekten bağımsız bir organın bu kapsamda gözetimine tabi olması,
- Sürekli eğitim, kalite güvence, soruşturma ve kovuşturma sistemlerinin gözetimi,
- Bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve kaydının gözetimidir.

8. Direktife göre üye olmayan ülkelerin bağımsız denetçilerinin, üye ülkelerde tanınarak çalışabilmelerinin, bağımsızlık ve denetim standartları

konusunda benzeri düzenlemelere ve yaptırımlara sahip olmaları ile mümkün olabileceği hususu da kayıt altına alınmıştır (Elgin, 2006: 28).

Düzenlemede gözetim kurumun finansal yapısına ilişkin esaslara da yer verilmiştir. Kuruma yeterli fon denetçi ve denetim şirketleri dışında bağımsız bir kurum ya da kuruluş tarafından sağlanmalıdır (Zaif, 2004: 172-173).

3.1.2. İngiltere ve Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)

İngiltere'de 1976 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) kurulmuştur. Ancak kurula yapılan eleştirilerden sonra ASC; Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Councial-FRC), Muhasebe Standartları Kurulu(ASB) ve Denetleme Paneli (Review Panel) olarak üç farklı birime ayrılmıştır.

Günümüzde ise İngiltere'de, Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Statutory Recognised Professional Accountancy Bodies ve Finansal Hizmetler Otoritesi (Financial Services Authority-FSA) olmak üzere üç ana yapı bulunmaktadır. Bu yapılar, Ticaret ve Endüstri Bakanlığı (Department of Trade and Industry-DTI) ve 2002 yılında yaşanan muhasebe skandallarından korunmak amacıyla DTI tarafından yaratılan Muhasebe ve Denetleme Sorunlarına İlişkin Eşgüdüm Grubu (Coordinating Group on Audit and Accounting Issues-CGAA)'ya bağlıdırlar. Bu kurulların ana fonksiyonu, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, şirketlerin, denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimini yapmaktır (http: //www.uv.es/catedra-aeca/workshop/files/SP2_Heras.pdf, Erişim Tarihi: 03.08.2014).

İngiltere'de Finansal Raporlama Konseyi, hükümet, muhasebe meslek mensupları ve işletmeler tarafından finanse edilmektedir. Konsey, iyi bir finansal raporlama, kurumsal yönetim, muhasebe mesleği ve denetim düzenlemeleri ile ilişkili sorumluluklara sahiptir. FRC, beş kurul ile birlikte karşılıklı dayanışma içerisindedir. Bunlar; Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board - APB), Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board ASB), Muhasebecilik için Mesleki Denetim Kurulu (Professional Oversight Board for

Accountancy-POBA), Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP) ve Muhasebecilerin Disiplin Soruşturması Kurulu (Accountancy Investigation and Discipline Board-AIDB)'dır (http: //www.investmen turk.org/news/research/2004/topic/corporate_governance/asbo4o.pdf, Erişim Tarihi. 02.08.2014).

APB; denetim standartlarından sorumlu iken, ASP muhasebe standartlarından sorumludur. Denetim mesleğinin gözetimi için ise, 1989 Şirketler Yasasında belirtilen iki yapı mevcuttur. Bunlardan; Tanınmış Nitelik Kurul'u (The Recognised Qualifying Body-RQB) denetçilerle ilgili düzenlemeleri yapan sistem iken, Tanınmış Soruşturma Kurul'u (The Recognised Supervisory Body (RSB) ise denetim firmaları ile ilgili düzenlemeleri yapmaktadır. Her bir otoritenin rolü gözetim, disiplin, şikayet ve nitelik gibi durumlarla ilgili mesleki muhasebe örgüt yapıları ile ilgili düzenlemeler yapmaktır. Her bir otorite, APB tarafından oluşturulan standartlarla kendilerinin oluşturdukları etik standartlar ile disipliner faaliyetlere uyulacağının garantisini vermek zorundadır. Etik ilkelerin belirlenerek kamunun güveninin sağlanması konusunda APB, kamu çıkarlarının gerektirdiği durumlarda disiplin soruşturmalarının yürütülmesinden ise Muhasebe Soruşturma ve Disiplin Kurulu (The Accountancy Investigation and Discipliner Board), FRC ve POBA ile birlikte yetkilidir. Üye veya üye firmalar hakkındaki şikâyetler için FSA, FRRP, DTI, diğer meslek yapıları veya toplumdan herhangi bir gerçek veya tüzel kişi başvuru yapabilmektedir (http: //www.uv.es/catedra-aeca/workshop/files/SP2_Heras.pdf, Erişim Tarihi: 03.08.2014).

POBA, İngiltere'deki önemli girişimlerin denetim kalitesinin gözetimi ve denetim personelinin mesleki hesap verilebilirliğin nasıl gözetleneceği ile ilgili düzenlemeler konusunda Finansal Raporlama Konseyine katkıda bulunmaktadır.

Kurul bağımsız bir yapıya sahiptir. İnceleme kuruluyla doğrudan ilişkili değildir ancak onun fonksiyonu ve amaçlarının bazılarını üstlenmektedir (FRC, 2005: 1-2). POBA, kalite kontrole ilişkin fonksiyonları yerine getirmek üzere bağımsız denetim teftiş birimleri oluşturmuştur. Söz konusu birimler öncelikle bağımsız denetim firmalarının yaptıkları denetimin kalitesini ve raporlardaki

bağımsız denetçi görüşünün uygunluğunu incelemekle görevlidirler (Elgin, 2006: 33). Amerika Birleşik Devletlerinde Sarbanes Oxley 2002 yasasıyla kurulan Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board -PCAOB) ile birlikte İngiltere'de 2003 yılında yapılan bir düzenlemeyle kurulan POBA, denetim mesleğinin etik ve mesleki standartları açısından uygunluğunun kamu adına gözetimini yaparak bağımsız denetimin kalitesini yükseltmek ve kamunun güvenini sağlamak amacıyla kurulmuş bağımsız bir kurumdur (Beyazıtlı ve İbiş, 2007: 25).

3.1.3. ABD: Denetçilerin Denetimi Programı ve Sarbanes Oxley Kanunu

Amerika Birleşik Devletlerinde denetim mesleğinin yasal dayanağı 1896 yılında atılmıştır. Devletin yapısı gereği, çeşitli muhasebe ve işletme denetçiliği meslek örgütleri oluşturulmuştur. Bu örgütler 1937 yılında "American Association of Public Accountant" ile birleşmiştir. Ayrıca bir de "American Institute of Accountants" (Amerikan Muhasebeciler Kurumu) mevcuttur. Bu kuruma üye olan meslek mensupları, Kamu Muhasebecileri (Public Accountants) ve Diplomalı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountants) ünvanını taşımaktadır (Akgül, 2000: 24).

Amerika'da denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerin gözetimi ilk olarak Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'nun sorumluluğuna bırakılmıştır. Fakat SEC denetim ile ilgili standart oluşturmamış, AICPA tarafından oluşturulan denetim ve etik standartlarını kabul etmiştir. Kamu denetçilerinin kurulda gönüllülük esasına göre görev yapması sonucu olarak kendi kendini düzenleyen bir yapı ortaya çıkmıştır (Bather, 2006: 659).

1970'li yıllarda gönüllü olarak uygulamada yer bulan Peer Review sistemi 1980'li yılların sonlarına doğru AICPA üyeleri tarafından zorunlu hale getirilmiştir. 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası ile Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu'nun oluşturulmasına kadar geçen süreçte de zorunlu olarak peer review denetim uygulamasına devam edilmiştir (Casterella ve Jensen, 2007: 5-6).

AICPA'a göre Peer Review programı, mesleki olarak en yüksek kalitede performansa ulaşmanın en etkili yolu olan sistematik bir sistem ve eğitsel bir süreçtir

(AICPA, 2009: 7).

Peer review; bir denetim firmasının oluşturulan kalite kontrol prosedürünün ve denetim firmasının bu prosedüre ne kadar uyduğunun AICPA üyesi olan başka bir denetim firması veya denetim takımı tarafından incelenmesi sürecidir (Whittington, 2003: 47).

Peer review incelemesi, raporlama denetimi, sistem denetimi ve görev denetiminden oluşmaktadır. Bunların içerisinde en kapsamlısı sistem denetimidir. Peer review, çalışma sayfalarını da içeren muhasebe firmalarının ve denetim sürecinin bir kesiti olarak kalite kontrol politikalarını incelemektedir (Russell ve Armitage, 2006: 46-62).

Peer reviews ilk olarak çalışma kağıtları ve personel görüşlerinden toplanan bilgiler ile denetim firması kalitesi üzerine odaklanmış, bulunan sistematik hatalı beyanları ve görüşleri sunmaya başlamıştır. Peer Review sistemine göre, gözlemciler denetim firmasının kalitesi hakkında aksi görüşe sahip ise bu görüşlerini bildirmelidirler. Ancak uygulamada, peer review incelemelerinde gözlemlenen denetim firma başarısızlığı ile ilgili görüşlerin nadiren bildirildiği tespit edilmiştir (Lennox ve Pittman, 2009: 85). Ancak daha sonra SEC'in kontrolü altındaki Peer Review'ın sorumluluğunda olan denetim firmalarının gözetim rolü SEC'den alınarak oluşturulan yeni yapıya bırakılmıştır. Kamu gözetim kurulu (Public Oversight Board (POB)) olarak adlandırılan bu yeni kurul bağımsız özel bir kurumdur ve SEC üyeleri tarafından kurulmuştur (Bather, 2006: 660).

POB Amerika'da muhasebe mesleğinin gözetiminden sorumlu olan temel taşlardandır. POB, denetlenen finansal tablolara olan güveni yaratmak amacıyla oluşturulmuş bir kurumdur (html: //www.pobauditpanel.org, Erişim Tarihi: 30.07.2014). POB iki ana fonksiyona sahiptir. Bunlar (Messier, 1997: 23):

- AICPA tarafından oluşturulan Peer Rewiew sisteminin faaliyetlerinin gözetimi,
- Kalite Kontrol Soruşturma Komitesi'nin (Quality Control Inquiry

Committee) ortaya çıkardığı denetim başarısızlıkları ile ilgili soruşturmaların gözetimidir.

Peer Review sistemine ek olarak POB'un da oluşturulması ile Amerika'da kendini düzenleyen bir yapıyla birlikte doğrudan denetim anlayışına da geçiş yapılmıştır.

Doğrudan denetim, diğer bir ifade ile, denetim gözetim sisteminin oluşturulması, sistemin düzenleme görevi ile ilgili sorumluluğu kendinin üstlenmesi anlamına gelmektedir. Yapının başarılı olabilmesi için düzenleyicilerin meslek ile etkili bir çalışma içerisinde olması gerekmektedir. Doğrudan denetimin olduğu durumlarda dahi, tüzel kişiliklerin sorumluluklarını yerine getirmeleri için onların üyeleri ile kontak kurulmasına ihtiyaç olduğu unutulmamalıdır (Sylph, 2005: 11-13).

Peer Review ve doğrudan denetim uygulaması arasında seçim yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, IOSCO ilkelerini hangi uygulamanın daha iyi karşılayabildiğinin ve faaliyetleri en etkili kimin yerine getirebildiğinin tespit edilmesidir. Mesleki yapının güçlenmeye ihtiyaç duyduğu ülkelerde, mesleğin kendi kendini düzenleme gücünü elinde tutması, denetim firmalarının gerekli uzmanlığı kazanmasına yardımcı olmaktadır. Eğer mesleğin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyuluyorsa veya mevcut fonksiyonların meslek tarafından yerine getirilmesinin uygun olmayacağı düşünülüyorsa, doğrudan denetim uygulaması daha başarılı olacaktır. Bu faktörlerin yanında tarih, kültür, ticari kanunlar ve ekonomik gelişme stratejileri gibi alanlardaki farklılıklar da doğrudan denetim veya Peer Review'ın seçiminde dikkate alınmalıdır (Sylph, 2005: 11-13).

Yasal düzenlemeler, pazar faaliyetlerinde şeffaflığın sağlanması ve yatırımcılar için asimetrik bilginin etkisinin azalmasını sağlamaktadır. 21. yy'da ABD'de yaşanan kurumsal çöküşler asimetrik bilginin yatırımcılar için büyük bir problem olduğunu göstermektedir (Bather, 2006: 666). Ancak yapılan tüm düzenlemelere rağmen 2000'li yıllarda yaşanan işletme skandalları ve buna bağlı olarak bu firmaların denetçileri ile ilgili gündeme gelen usulsüzlükler, bu döneme kadar yapılan yasal düzenlemelerin yetersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Amerika'da yaşanan skandallar, Amerikan Sermaye Piyasasında güven ortamının azalmasına neden olmuştur. SOX Yasası ile piyasaların muhasebe mesleğine, kurumsal beyanlara ve finansal raporlara olan güvenlerinin tekrar sağlanması amaçlanmıştır (http: //treasury.gov.au, Erişim Tarihi: 16.08.2014).

Yatırımcıların yıkılan güvenini tekrar sağlamak amacıyla çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası'nın yürürlüğe girmesi ile hedeflenen gelişmeler şunlardır (Ergin vd., 2008: 6-7):

- Yatırımcıya, doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir bilgi sunulmasının sağlanması,
- Daha iyi kurumsal yönetimin sağlanması,
- Muhasebe gözetim kurulunun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması,
- Denetim komitesinin, bağımsız hareket etmesinin sağlanması,
- Denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetleri sınırlandırmak.

Bu hedeflerin dışında; şeffaflığı artırmak, şirket yönetimi denetçisi ve danışmanları arasında menfaat ihtilaflarını ortadan kaldırmak, denetçiyi daha güçlü bir konuma getirmek ve muhasebe standartlarını geliştirmek de Sarbanes Oxley Yasasının hedefleri arasında sayılmaktadır (Türk Ticaret Kanunu, 09/07/1956, 9353 Sayılı Resmi Gazete).

Sarbanes Oxley Yasası, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlanması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik olarak yaptırımların ağırlaştırılması yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun yanında çıkar çatışması durumunda, denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağı; denetim tarihinden bir yıl öncesine kadar denetim firmasında çalışan ve şirketin denetimine katılmış olan denetçinin halka açık şirketin genel müdürü, mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı, muhasebe

müdürü olması veya eşdeğer bir pozisyonda çalışması durumunda denetim firmasının, söz konusu müşteri firmaya denetim hizmeti vermesi yasaklanmaktadır (www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf, Erişim Tarihi: 01.08.2014).

Sarbanes Oxley Yasası'na genel olarak bakıldığında, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği görülmektedir. Ancak denetçi, denetim sürecinin başlangıç aşamasında mesleki deneyim ve sezgilerini kullanarak kusurlu olma ihtimali olan işlemleri belirlemeye çalışır. Denetçinin bu aşamada başarılı olabilmesi için yaratıcı düşünme ve sezme gibi becerilere sahip olması gerekir. Sarbanes Oxley Yasası'nın, denetçilerin bu tarz becerilerini geliştirmek için tasarlanmış maddeler içermediği görülmektedir (Özbirecikli, 2006: 15). Bunların dışında yasa, CEO'ların 3'er aylık ve dönemlik olarak finansal tabloların dürüstlüğünü onayladığına ve etkin iç kontrol sistemi oluşturma sorumluluğunu kabul ettiğine dair raporu imzalama yükümlülüğü getirmiştir (Selimoğlu vd., 2008: 168).

Sarbanes Oxley Yasası'nın 101-109 Nolu bölümleri Kamuya Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimine ayrılmıştır. Yatırımcıyı ve kamu çıkarını koruyabilmek amacıyla, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin muhasebe denetim raporlarının doğru ve dürüst olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda gözetim yapmak amacıyla Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimi Kurulunu (PCAOB) oluşturmuştur (Beyazıtlı ve İbiş, 2007: 58).

Sarbanes Oxley'in amacı, felaketlerle sonuçlanan denetim risklerini hafifletmekle beraber denetim mesleği çalışanlarına, kurum yönetimine ve denetim komitesine hizmet etmektir. PCOAB'nin gücünün, gözetim ve yol göstericilik arasında sağlam bir denge kurması önemlidir (Patrick, 2004: 100).

Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasının yanı sıra Mayıs 2003'de AICPA, Peer Review ile ilgili raporlama ve faaliyetlerle ilgili AICPA Standartlarını revize etmek amacıyla "Exposure Draft" yayınlamış ve 2005 yılında etkin hale getirilmiştir. Bu düzenleme ile AICPA, Peer Review Programı ile ilgili birçok değişiklikte bulunmuştur. Bu düzenleme ile denetim firmaları üç ay içerisinde Peer Review ile

ilgili her incelemeyi yayınlamakla sorumlu tutulmuştur. Yeni standartlar ayrıca, sistem incelemelerinin kapsamını artırmaktadır. AICPA'ın Peer Review Programındaki son değişiklik ise, Sarbanes Oxley Yasası ile yapılmıştır. Yasanın 104. bölümü Peer Review'in PCAOB ile kontak kurmasını gerektirmektedir. Peer Review Program Merkezi, PCAOB tarafından denetlenmeyen firmaların değerlendirilmesi ve incelenmesi için dizayn edilmiştir (Russell ve Armitage, 2006: 46-62).

Amerika'da PCOAB'nin gözetimi SEC'e ve IOAP'ye verilmiştir. IOAP'nin amacı PCOAB'na fonksiyon ve proğramı ile ilgili kalite güvencesi vermektir. IOPA'nın diğer bir rolü de PCOAB'nin kanunlara, yasalara ve politikalara uygunluğunun sağlanması ve PCOAB üyesi şirketlere güç ve teşvik sağlamaktır. IOPA'nın üstlendiği rolü kamu gözetim kurulu üstlenmemektedir. Bunun nedeni, IOPA'nin kurulma sebebinin, denetçi bağımsızlığının Amerika pazarlarında daha fazla bir etkiye sahip olmasını sağlamak olmasıdır (Bather, 2006: 664).

Kamu gözetim kurulu halka açık şirketler tarafından finanse edilen bir düzenleme kurumudur. Kurul tam zamanlı, bağımsız, hükümete bağlı olmayan, menkul kıymet kanunlarına bağlı, halka açık şirketler için denetim fonksiyonunun gözetimi için kurulmuş kar amacı gütmeyen bir kurumdur. Kurul ilk kuruluş aşamasında hazineden aldığı 1,9 milyon dolar kredi ile 2002 yılında kurulmuştur. Kurulun geliri aylık ortalama 25 milyon dolardan daha fazla sermayeye sahip şirketlerden ve 250 milyon dolardan daha fazla net varlık değerine sahip olan sigorta fonlarından toparlanmaktadır. Buna göre kurulun ortalama gelirlerinin %87'si kurumlar tarafından sağlanmakta ve maksimum geliri yıllık 1. 3 milyon dolardır (Raiborn ve Schorg, 2004: 1).

Kurulun kuruluşu, görevleri ve yetkileri Sarbanes Oxley Yasası'nın 101. ve 109. bölümlerinde tanımlanmıştır. Kurul üyeleri, hazinenin ve Merkez Bankasının görüşleri alınarak SEC tarafından atanmaktır. Yasaya göre, kurul beş üyeden oluşmaktadır. Bunlardan ikisinin muhasebe meslek mensubu olması gerekmektedir. Bu üyelerden birisi başkan olursa söz konusu üyenin en az 5 yıldan bu yana muhasebecilik görevi yapmıyor olması gerekir. Kurul üyeleri ve çalışanları memur

statüsünde değildir. Hiçbir üyenin bağımsız denetim firmalarından kar payı veya ortaklık payı altında gelir elde etmesi mümkün değildir (Anand, 2002: 7).

POB ve PCOAB, yapı olarak birbirine benzemesine rağmen bir takım farklılıklar da içermektedir. Bu farklılıklardan birisi, POB'un denetim firmalarından çok SEC'e kayıtlı olan denetçiler tarafından finanse edilmesidir. PCOAB ise denetim firmaları tarafından finanse edilmektedir. PCOAB'nin yasa ile kurulması, kamuyu tatmin edecek mesleki bir girişim olmasından çok gözetim ve uygulama arasındaki bağımsızlığı sağlamayı amaçladığını göstermektedir (Bather, 2006: 664).

Peer Review ve PCOAB karşılaştırıldığında ise bazı ortak karakteristik özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Örneğin; denetim firmalarının denetim sözleşmeleri ve denetim firmalarının kalite kontrol sistemleri her iki kurum tarafından da incelenmektedir. Denetim firmaları hem PCOAB'den hem de Peer Review'den gözlemcilerin ziyaret edeceğini bilmektedirler. Her iki kurumun hazırlamış olduğu raporlara PCOAB ve AICPA'nın sitesinden ulaşılabilmektedir. Ortak kriterlerin ötesinde önemli farklılıklar da bulunmaktadır. PCOAB en az 100 personeli bulunan denetim firmalarını yıllık, daha küçük firmaları ise her 3 yılda bir gözetirken, Peer review tüm denetim firmalarını her üç yılda bir incelemeye tabi tutar. Ayrıca program denetim firmalarının eksiklerine göre farklılaşır. Peer review raporları denetim firmalarının kalitesi hakkında ve firmanın sözleşme kalitesinin sistematik eksiklikleri hakkında bilgi verir. Buna karşın PCOAB gözlemcinin seçilen sözleşmeler arasında bulduğu her türlü eksikliği gösterir.

Gözetim kurulu, bazılarına finansal raporlama kurtarıcısı ve hile yok edicisi olarak gözükürken, bazılarına ise denetim mesleğinin yok edicisi olarak gözükmektedir. Kurulun en önemli görevlerden birisi, denetim firmaları için etik, kalite kontrol, tasdik gibi konularda standart oluşturmaktır. Bu standartların belirlenmesinde denetim ve diğer meslek standartlarına uyumlu olmasına dikkat edilmektedir. Yasadaki ifadeler göstermektedir ki, kurul AICPA'ın resmi bildirilerini reddedebilmektedir (Raiborn ve Schorg, 2004: 3).

3.1.4. Japonya: Gözden Geçirilen 3. Kanun –Teminat ve Mübadeleler Kanunu

Geleneksel Japon denetim modeli batı ülkelerinden faklılıklar göstermektedir. Batı ülkelerinde kurumsal yönetimin amacı, şirketin hisse değerini maksimum kılmak ve denetimden beklenen finansal tabloları doğru bir şekilde değerlendirerek bu sürece yardım etmektir. Diğer bir ifade ile denetçi, yönetimin amaçlarına ulaşması için onunla birlikte çalışır. Bu yapı şirketin denetçisi ile yöneticisi arasındaki çıkar ilişkisinin oluşması nedeniyle denetçi bağımsızlığına gölge düşürmektedir. Japonya'da ise, denetçi özellikle bankalar, kredi verenler, yatırımcılar ve çalışanlar gibi finansal tablo kullanıcıların amaçlarına ulaşmasını hedef almaktadır (Skinner ve Srinivasan, 2009: 8-9).

Japonya'da denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi ile ilgili olarak iki yapı bulunmaktadır. Bunlar; Financial Services Agency (FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri and Denetim Gözetim Kurulu'dur (CPAAOB). CPAAOB 1996'daki finansal patlama ve 2002 Enron Skandalından sonra Amerika'da Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasını takiben piyasada tekrar kamu güvenini sağlamak amacıyla 2004 yılında kurulmuştur. FSA tarafından kurulmuş bir yapı olup, devlet tarafından finanse edilmektedir. 12 personel ile koordinasyon ve inceleme bölümü ve 29 personel ile gözetim ve soruşturma bölümü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır (http: //www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf, Erişim Tarihi: 16.07.2014). Kurulun 8 üyesi meslek uygulayıcısı değildir. Gözetim fonksiyonunu FSA ile paylaşmaktadır. CPAAOB'nin rolü ise, denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini uygulamak, denetim firmalarını yerinde teftiş etmek ve her bir denetim firmasının kalite kontrol sürecini incelemektir. FSA'nın rolü ise CPAAOB'den gelen tavsiyelere dayanarak denetim firmaları veya JICPA'ya karşı olan disipliner faaliyetlerini uygulamaktır (Inoue, 2008).

JICPA; Denetim firmaları ve CPA'ların kalite kontrol süreçlerini, CPAAOB ise JICPA'nın kalite kontrol süreci ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmaları inceler. Bunun yanında CPAAOB; denetim firmalarının ve CPA'ların gözetimi için prosedür ve politikalar oluşturarak uygulamaya koyar. Bunun yanında Japonya'da denetim

standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak da iki yapı bulunmaktadır. Bunlar; Auditing Standards of Business Accounting Council (BAC) ve Denetim Standartları Komitesi (Statement of Auditing Standards Committee-ASC)'dir. Japonya'da denetim standartlarının oluşturulması bu iki yapının sorumluluğundadır. Standart oluşturulması dışında denetim standartların uluslar arası standartlarla uyumundan ve sürekli revizyonundan da ASC VE BAC sorumludur (http: //www.hp.jicpa.or.jp/eng lish/pdf/e-oversight.pdf, Erişim Tarihi: 06.08.2014).

3.1.5. Avustralya ve Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9)

Avustralya'da kurumsal raporlamada şeffaflığın ve dürüstlüğün sağlanmasında bağımsız denetimin rolünün öneminin fark edilmesiyle birlikte, son zamanlarda bağımsız denetimin etkinliğini artıracak düzenlemeler yapılmaktadır.

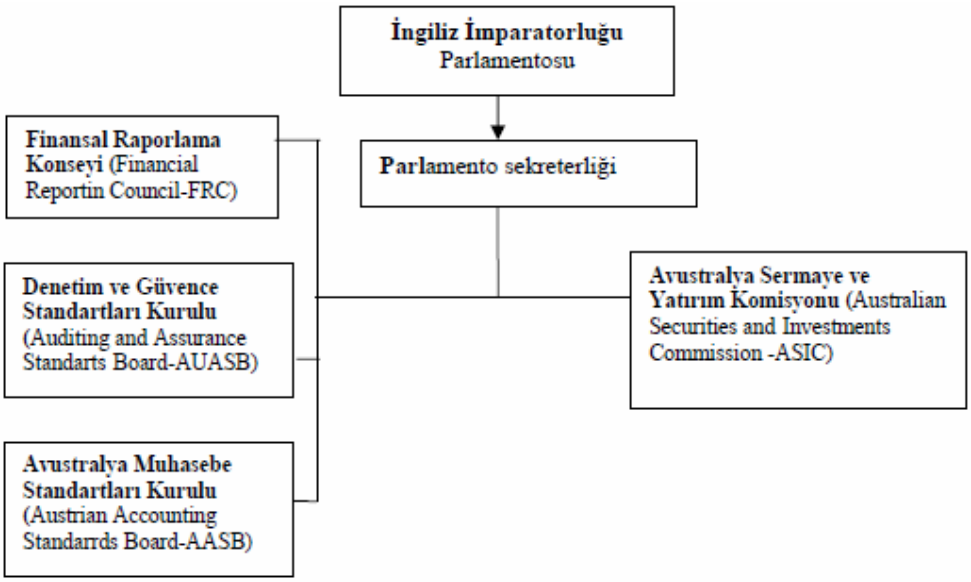
Avustralya'da yaşanan skandallar incelendiğinde, bu ülkede de denetim firmalarının ortaya çıkan muhasebe skandallarında büyük bir role sahip olduğu görülmüştür. Enron olayından 6 ay önce 2001 yılında bir telekomünikasyon firması olan One Tek. Şirketi, ulusal perakende satış şirketi olan Harris Scarfe ve en büyük sigorta şirketlerinden olan HIH şirketinde ortaya çıkan skandallar, Avusturya'da yatırımcı güvenini önemli bir ölçüde yok etmiştir. Skandalların yaşanmasındaki en büyük etken yeteneksiz yönetim ve finansal bilginin yönetim kurulundan saklanması ve denetim firmalarının yapılan usulsüzlüklere göz yummasıdır. Harris Scarfe, altı yıl boyunca birçok muhasebe usulsüzlüğü ile net varlıklarını şişirilmiş olarak beyan etmiş ve bu olay denetim firması tarafından fark edilmemiştir. HIH Şirketinde yaşananlar da benzerlik göstermektedir. Bu şirketlerde görülen ortak nokta şirketlerin denetim komitesinin yönetim kurullarından bağımsız olmaması ve denetimlerinin Enron'un denetçisi olan Arthur Andersen, Ernst &Young, Pricewaterhouse Coopers gibi dört büyüklerden olan denetim firmaları tarafından yapılmasıdır (Robins, 2006: 35-36).

Amerika'da yapılan düzenlemeler derecesinde olmasa da, HIH gibi kurumsal skandalların yaşanmasıyla birlikte Avustralya'da Amerika'daki düzenlemelere

benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan en önemli düzenleme, denetim ve finansal raporlama ile ilgili birçok reformu içeren ve CLERP 9 olarak adlandırılan yasanın 2004 yılında çıkarılması ile gerçekleşmiştir. Bu yasa ile diğer ülkelerde olduğu gibi ayrı bir gözetim sistemi kurulmaksızın mevcut kurumlara denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi sorumluluğu dağıtılmıştır (http: //treasury.gov.au, Erişim Tarihi: 16.08.2014).

CLERP 9 Yasası ile birlikte; ilk olarak uluslararası muhasebe standartları tanıtılmıştır. Bununla birlikte ASIC, kurumsal yönetim ilkelerine uyulmadığı takdirde uygulanacak cezaları ağırlaştırmıştır (Robins, 2006: 38-40).

Şekil 3.1: Avustralya Standart Belirleme İnceleme Modeli



Kaynak: KEELSALL, H. M. (2008), "Australian Perspective on Oversight of Auditing Standarts-Setting", 17. Dünya Muhasebe Kongresi; s. 6

Şekil 3.1'de gösterildiği üzere yapı içerisinde bulunan ASIC'in sorumlulukları (Keelsall, 2008: 7):

- AUASB ve AASB'ye stratejik talimatlar,
- Standart belirleme sürecine geniş bakış,

- Kalite Kontrol,
- Etik İlkeleri,
- Bakana yıllık rapor,
- Tüketiciler, yatırımcılar ve alacaklıları korumak için şirket ve mali hizmetler kanunlarını uygular ve düzenler,
- Eğitim ve destek,
- İzleme ve uygunluk,
- Denetçilere karşı yasal işlem,

  AUASB'nin sorumlulukları:
- Denetim ve güvence standartları,
- Yol gösterme ve kılavuzluktur.

AUASB; başkan, 12 üye ve teknik gruptan oluşmaktadır. Fon kaynağı ise İngiliz İmparatorluğu Hükümeti ve Mesleki Kurumlardır. Avusturya'da 1 Temmuz 2006 yılından sonra yasal olarak uygulanabilen 35 adet standart bulunmaktadır (Keelsall, 2008: 10-11).

Bunun yanında yeni denetim standartları ve etik standartlar oluşturulması yönünde çalışmalara başlanmıştır. Corporate Law Economic Reform Program (CLERP 9) denetimin gözetimi konusunda Finansal Raporlama Konseyi'nin (Financial Reporting Council-FRC) görevini artırmış ve Amerika'daki Kamu Gözetim Kurulu (PCOAB) ile hemen hemen aynı sorumluluklar FRC'ye verilmiştir. FRC, daha çok denetim standartları oluşturulması ve denetim firmalarının bağımsız bir şekilde kurulması için çalışmıştır. Avustralya'da denetim standartları Amerika'dakinden farklı olarak ilke temellidir. 2004 yılında CLERPS 9 adlı düzenleme mesleğin kendi kendini düzenlemesine son vermiştir. AASB'nin gözetiminden sorumlu olan FRC'ye AUASB'nin de gözetim sorumluluğu verilmiştir (Robins, 2006: 38-40).

3.1.6. Kanada ve Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB))

Dünya uygulamalarına baktığımızda gerek muhasebe standartları gerekse denetim standartlarına yönelik kuruluşların büyük ölçüde meslek örgütleri bünyesinde olduğu, buna karşın bu kuruluşların gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı birimler tarafından yapıldığı gözlemlenmektedir. Ancak yaşanan finansal yolsuzluklar farklı arayışları gündeme getirmiş olup, bu kapsamda pek çok ülkede, muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin tamamen meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesinin artık kabul edilemez olduğu yönünde bir görüş oluşmuştur (Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı, Genel Gerekçe, Esas No: 1/619, Dönemi ve Yasama Yılı: 23/2, Meclise Geliş Tarihi: (25/06/2008), s.14).

Ülke uygulamalarına bakıldığında gözetim mekanizmalarının temel üç alanda nihai sorumluluklarının bulunduğu gözlenmektedir (Elgin, 2006: 34):

- Bağımsız denetime ilişkin standartların kabulü ve uygulaması konusunda nihai belirleyicisi durumunda olması,
- Bağımsız denetçilerin veya kuruluşların sundukları hizmetlerin kalite kontrollerinin sağlanması,
- Sürekli eğitim, etik, bağımsızlık gibi mesleki kalitenin sürdürülmesine ilişkin düzenleme ve uygulamaların devamlılığında en üst otorite olarak nihai karar ve uygulamaların sürdürülmesi şeklindedir.

Tablo 3.2: Ülkelerde Denetimin Gözetimi

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
ABD	Sarbanes Oxley Yasası	Kamu Gözetim Kurumu (Public Oversight Board-POB)/Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accunting Oversight Board-PCOAB)
Avrupa Birliği	Sekizinci Yönerge	Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAOB)
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurul'u (The Recognised Qualifying Body-RQB)-Tanınmış Soruşturma Kurul'u (The Recognised Supervisory Body -RSB)-Muhasebecilik için Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)
Japonya	Gözden Geçirilen 3.Kanun-Teminat ve Mübadeleler Kanunu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAOB)
Avustralya	Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP-9)	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)
Kanada	Şirketler Yasası	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)
Almanya	Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası	Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu- Auditor OversightBoard-AOB)

Kaynak: POEL V. D. K., OPIJNEN, V. M. S. ve VANSTRAELEN, A. (2009), "Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands", European Auditing Research Network, Fifht Earnet Symposium, Valencia; s.8

Tablo 3.2'de görüldüğü üzere denetimin gözetimi ile ilgili olarak uluslararası sistemin ülkelerde farklılık göstermektedir. Tüm mali sektörün (bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasaları ve diğer mali sektör şirketleri) denetim ve gözetimi İngiltere ve İsveç'te tek elden yapılırken, Kore'de denetim ve gözetim işlevi kendi kendini düzenleyen birkaç kurum dışında büyük ölçüde tek elden yerine getirilmektedir. Avustralya'da ise sermaye piyasalarının denetim ve gözetimi ASIC'de, bankacılık ve diğer mali sektör şirketlerinin denetim ve gözetimi ise APRA'da bulunmaktadır. Türkiye'de bankacılık ve özel finans kurumlarının denetim ve gözetimi BDDK tarafından yapılırken, sermaye piyasalarının denetim ve gözetimi SPK, sigortacılık ve diğer mali sektör şirketlerinin denetim ve gözetimi ise Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmaktadır.

Avrupa Birliği ülkelerinde durum biraz daha farklıdır. Hollanda gibi bazı Avrupa Birliği Ülkeleri denetim firmalarının faaliyetleri için kendilerine ait kamu

gözetim sistemini oluşturmuşlardır. Bunun yanında kamu gözetim sistemini oluşturmayan diğer ülkelerde ise 2006 yılından itibaren denetim mesleğinin gözetimi, Denetim Firmaları Gözetim Yasası (Audit Firms Supervision Act - AFSA) adı verilen bir yasa ile düzenlenen Finansal Pazarlar Kurumu'nun (Authority for The Financial Market -AFM) sorumluluğuna bırakılmıştır (Poel vd., 2009: 8).

Almanya'da işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan "İşletme Denetçileri Meslek Örgütü" yasasına göre yürütülmektedir. Denetim kuralları ve standartları İktisat Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bağımsız denetim sisteminde işletmeler sadece tüzel kişilikleri ile değil aynı zamanda gerçek kişi olarak da denetime tabi olmaktadırlar (Akgül, 2000: 20). İşletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri İktisat Bakanlığı gözetimine tabidir. Almanya'da bütün denetçiler WPK adlı denetim örgütünün üyesi olmak zorundadır (Güçlü, 2005: 93). Denetimin gözetimi ile ilgili düzenleme ise "Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası" ile 2005 yılında yapılmıştır. Bu yasa ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (Auditor Oversight Board-AOB) oluşturulmuştur (Elgin, 2006: 30).

Seçilmiş ülke uygulamalarında göze çarpan husus, bağımsız denetim kalitesi ve yeterliliğinin temin edilmesinde, gerek bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ve uygulanması, gerekse söz konusu standartlara uyumun gözetilmesi noktasında bütüncül bir sistem dizayn edilerek, bağımsız denetime yönelik kalite kontrol çalışmalarının, sistemin bütününü kapsayacak veya sistemdeki önemli risklerin üzerinde yoğunlaşacak şekilde planlanması olmuştur (Okur, 2007: 2).

Enron ve diğer kurumsal skandallar ile Kanada piyasalarında da ciddi bir güven kaybı yaşanmıştır. Bu süreç doğrultusunda düzenleyici yapılar, bağımsız denetçiler ve halka açık şirketlerin finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu konusunda kamu güvenini tekrar oluşturmak amacıyla, 2003 yılında Kanada Serbest Muhasebecileri ile birlikte Kanada Kamu Gözetim Kurulu'nu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurmuşlardır. Kurul üyelerinden 4'ü muhasebe mesleğinden iken 7'si muhasebe mesleği dışındandır. Toplam tam zamanlı 30 personel çalıştırılmakla birlikte bu personelin çoğu daha önce ulusal bir muhasebe

veya denetim ofisinde çalışmıştır. CPAB her yıl en az 100 denetim firmasını incelemektedir. Kanada'da denetim pazarının %97'sini dört büyükler olarak adlandırılan; Deloitte, Ernst&Young, KPMG ve Pricewaterhouse Cooper elinde tutmaktadır (Hunt, 2009: 3-4). Özel sektör ve kamunun birlikte temsil edildiği ve üyelerinin çoğunluğunun meslek dışından olması nedeniyle bağımsız olan ve kar amacı gütmeyen CPAB, Şirketler Yasası'na eklenen bir madde ile kurulmuştur. CPAB faaliyetlerini denetim birimleri aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Ulusal denetim birimi, bağımsız denetimin etkinliğini artırmak üzere CPAB tarafından oluşturulmuş bir alt yürütme birimi şeklinde faaliyette bulunmaktadır. CPAB'nin temel sorumlulukları (Elgin, 2006: 29):

- CPAB başkanını ve ulusal denetim biriminin baş denetçisini atamak,
- Halka açık şirketlerin yüksek kaliteli denetime tabi olmalarını sağlamak,
- Halka açık şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetçilerle ilgili ulusal denetim biriminin kalite kontrol inceleme sonuçlarını değerlendirmek,
- Bağımsız denetçilere halka açık şirketlerin denetimini yapan kuruluşlara katılma hususunda yaptırımlar uygulamak veya bu alanda çalışmama yasağı getirmek,
- Gerekli görüldüğünde diğer düzenleyicilere ilgili hususları aktarmak,
- Muhasebe, kurumsal yönetim ve güvence standartları konusunda ilgili düzenleyicilere görüş ve tavsiyelerini bildirmek,
- Yıllık rapor düzenlemek suretiyle gözetim ile ilgili gelişme ve yaklaşımları ve ulaşılan sonuçları kamu ile paylaşmak,
- Diğer düzenleyici kurumlara tavsiyelerde bulunmak,
- Kalite kontrolü ve disiplin prosedürlerini güçlendirmek ve mesleki kurumlar arası düzenlemeleri uyumlaştırmak amacı ile ulusal denetim birimini yönlendirerek diğer düzenleyicilere tavsiyede bulunmak şeklindedir.

CPAB, Amerika'daki yapıya benzer şekilde kurula kayıtlı denetim firmaları tarafından finanse edilmektedir. Dolayısıyla dört büyükler CPAB'ye önemli

büyüklükte bir fon sağlamaktadır. Yabancı denetim firmaları da CPAB'nin koymuş olduğu gözetim ilkelerine uymak zorundadır (Peek vd., 2006: 23-24).

3.2. 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 (SOA) çıkarmıştır (Aksoy, 2006: 1).

3.2.1. 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 (Okur, 2007: 15). Yeni bir açıklama sorumluluğu rejiminin çerçevesini kurduğu düşünülen SOA, hem şirketlerin sorumluluğu hem de mesleki düzeydeki kamusal sorumluluk açısından önemli dönüşümler yaratmıştır (Uysal, 2004: 21).

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

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

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 şartlar ı 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 (Süer, 2004: 6).

3.2.1.1. Sarbanes Oxley Yasasının Ana Başlıkları

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

- PCAOB'nin oluşturulması
- Denetçi bağımsızlığı
- Kurumsal sorumluluk
- Kapsamı genişletilmiş mali bildirimler
- Analist çıkarlarının çatışması
- Komisyonun kaynakları ve yetkileri
- Çalışmalar ve raporlar
- Kurumsal ve kriminal suistimal sorumluluğu
- Büro elemanlarının suç ve cezalarının arttırılması
- Kurumsal vergi beyanı
- Kurumsal suistimal ve sorumluluğu'dur.

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.

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 (Aksoy, 2006: 7).

3.2.1.2. 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 PCAOB'nin oluşumunun ardından AICPA'nın denetim standartlarını belirleme ve gözetim alanındaki pek çok konudaki yetkileri PCAOB'ye devredilmiştir (Uysal, 2004: 22).

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 (Beyazıtlı ve İbiş, 2006: 58). 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 (http: //supremecourtus.gov/oral_arguments/argument_transcripts/08-861.pdf, Erişim Tarihi: 16.08.2014).

3.2.1.2.1. 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 (Olach, 2008: 52).

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 (Uzay, 2006: 7). 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.

3.2.1.2.2. 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 (Beyazıtlı ve İbiş, 2006: 59) beş kişi PCAOB üyeliğine atanmıştır. 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 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.

3.2.1.2.3. 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.

3.2.2. 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 (Tackett vd., 2004: 340-350).

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 (Alles vd., 2006: 30-35).

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 (Bazerman vd., 2002: 97-102).

PCAOB'nin denetim faaliyetlerine henüz başlamamış olduğu 25 Ocak 2003 tarihinde Dünya Ekonomik Forum toplantıları kapsamında biraraya gelen dört büyük (Altıntaş, 2007: 30) denetim firması yetkilileri, kamuoyu güveninin tekrar sağlanması açısından 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.

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 (Uzay, 2007: 15). 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" (Mason, 2005).

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 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 (Hill vd., 2005). Araştırmanın PCAOB ile ilgili kısmı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3.3: 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: HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2005), Auditors' Reactions to Sarbanes–Oxley and PCAOB, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November, http: //www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1105/special_issue/essentials/p32.htm, Erişim Tarihi: 21.08.2014

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 %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 destekledikleri 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 (Hill vd., 2007: 1).

Tablo 3.4: 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: HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2007), Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley, The CPA Journal, July; 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 (Hill vd., 2007: 2).

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 (Hill vd., 2009: 30).

Tablo 3.5: Denetçiler ve Fortune 500 Listesi Mali İşler 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: HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2009), A Comparison of CFO's and CPA's Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act and the PCAOB, The CPA Journal, August, http: //www.nysscpa.org/cpajournal/2008/808/essentials/p38.htm, Erişim Tarihi: 29.08.2014; 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.

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.

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 (Hill vd., 2009: 31).

3.3. AB'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR

AB Konseyi (Konsey), AB üye ülkelerinde muhasebe ve denetim konularında ortak bir dil yaratılabilmesi amacıyla çeşitli direktifler yayımlamaktadır. 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 (Çalışkan, 2006: 53).

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.

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 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 (http: //eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2014). 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 (Çalışkan, 2006: 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 (Kayım, 2006: 152).

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.

3.3.1. 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 gerçekleştirecek yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetim sistemi tesis edeceklerdir (Direktif, Madde 32-1).
- Tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır (Direktif, Madde 32-1),
- Kamu gözetimi sistemi, uygulayıcı olmayan kişiler 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 (Direktif, Madde 32-3),

- 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 (Direktif, Madde 32-3),
- Kamu gözetim sistemi şeffaf olacaktır. Bu şeffaflık, yıllık çalışma programları ve faaliyet raporlarının yayınlanmasını da kapsamalıdır (Direktif, Madde 32-6)
- 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 (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 (Direktif, Madde 33). 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.

3.3.2. 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,
- 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.

3.3.3. Sekizinci Direktif ve SOA'nın Karşılaştırılması

Direktif ile SOA'nın benzerlik taşıyan bazı yönleri bulunmaktadır. Her iki düzenlemede (Uzay, 2007: 7);

- 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 (EGAOB) ile ABD'de PCAOB'nin üstlendikleri roller birbirine benzerdir,
- 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 (Okur, 2007: 21).

3.3.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun Çalışmaları

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (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 (http: //www.fee.be, Erişim Tarihi: 22.08.2014).

Kar amacı gütmeyen bir kuruluş olan FEE, Avrupa'da özellikle muhasebe standartlarının uyumlaştırılması hususunda son derece önemli bir rol oynamaktadır (http: //www.fee.be, Erişim Tarihi: 22.08.2014).

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.

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 (FEE, 2001).

Denetimin gözetimi hususunda çalışma ve yayımlarına devam eden FEE, 19 Aralık 2006 tarihinde yayınladığı Denetimin Kamu Tarafından Gözetimi Raporunda 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.

Avrupa Komisyonu (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 (Bilanço Dergisi, 2003).

3.3.5. 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;

- 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,
- 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. Grubun tartışmaları halka açık değildir. Ancak çalışmaları ile ilgili belli dönemlerde raporlar yayınlamaktadır. Halihazırda grup tarafından en son yayınlanmış olan 2006-2008 dönemi faaliyetlerine ilişkin rapora göre;

- Grup yirmi yedi üye ülkenin kamu gözetim kurularının temsilcilerinden oluşmaktadır.
- 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.

3.4. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU KANUNU'NUN AB DİREKTİFİ VE PCAOB İLE KIYASLANMASI

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

Tablo 3.6: 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	-	Ayrı bir kıstas getirilmemiştir, Bakanlar Kurulu

	için görevlendirilmeden önce en az beş yıl süre ile denetçi olmamalıdır		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	TÜRMOB'un bağımsız denetçilerle ilgili faaliyetlerini ve oluşturacağı kalite güvence sistemini gözetlemek, TÜRMOB tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak

		disiplin konularında bir/birkaç yetkili otorite. Otoriteler, işbirliği içinde ve çıkar çatışmasına yol açmayarak organize edilmelidir.	
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 Kanun, 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.

3.4.1. 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 (Türker, 2006: 10).

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

3.4.2. Gözetimin Kapsamı

PCAOB, halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan firmalar ile ilgili yetkiye sahipken, TÜDESK sermaye şirketlerinin tümünü ilgilendiren bir alanda yetkili olacaktır (Abanoz, 2009: 73). Kanun 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.

3.4.3. 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 Kanun 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" diyerek denetim standartlarının belirlenmesinin kurulacak gözetim kurumuna verilmesine karşı olduğunu belirtmekte ve "Standart geliştirme sürecini koordine edecek bir genel sekreterlik mekanizması oluşturulmasını" talep etmektedir.

TÜRMOB ayrıca, "Kanun, denetimi yeniden denetlemeyi amaçlamaktadır. Oysa gözetim faaliyeti yapılan tüm denetim faaliyetlerinin yeniden denetlenmesi değildir. Bu nedenle Kanunda 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.

IFAC İştişare Paneli (CAP) tarafından gerçekleştirilen üye ülkeler uyum programı anket 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 dünya da ve gelişmiş sermaye piyasasına sahip ülkelerde aşağıdaki şekilde dağılıma sahiptir (Mednick, 2006).

Tablo 3.7: 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: MEDNİCK, Bob (2006), IFAC Compliance Advisory Panel, Progress in the adoption of International Standards, World Congress of Accountants, http: //www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/BobMednickWCOAWorkshop117Nov14.ppt, Erişim Tarihi: 14.08.2014

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

3.4.4. Kalite Güvence Sistemleri

Kanun 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 Kanun, "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 dünya da meslek örgütleri kalite güvence sistemlerinin oluşturulmasında etkili bir rol üstlenmektedir.

Tablo 3.8: Ülkenizde Kalite Güvence Sisteminin Gözetiminden Kimler Sorumludur?

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

Kaynak: MEDNİCK, Bob (2006), IFAC Compliance Advisory Panel, Progress in the adoption of International Standards, World Congress of Accountants, http: //www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/BobMednickWCOAWorkshop117Nov14.ppt, Erişim Tarihi: 14.08.2014

3.4.5. Ceza ve Yaptırımlar

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

3.4.6. Kurumun Finansmanı

Kanunda 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 Kanunda denetim harçlarında, Kuruma yapılacak ödemeler yeniden

düzenlenmelidir, harçların yüksekliği bağımsız denetim yapacaklar arasında haksız rekabet yaratacak bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

3.5. TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİM SİSTEMİNİN KURULMASI İLE İLGİLİ 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 (Uzay, 2004).

Tablo 3.9: Gözetim Sisteminin Türkiye'de Oluşturulması ile ilgili Denetçilerin Görüşleri

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

Kaynak: UZAY, Şaban (2004), Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı -Yakınsama Yolunda- Bildiriler Kitabı, İstanbul

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.

SPK da bu görüşü benimsemiş ve kurulacak mekanizmanın TÜRMOB'dan bağımsız olması gerektiğini ancak kendisinin denetim üzerindeki otoritesini korumak istediğini belirtmiştir. Sermaye ve Menkul Kıymet Piyasalarını yakından ilgilendiren bu hususta İMKB'de SPK ile aynı doğrultuda görüş bildirmiştir.

Başta TÜRMOB olmak üzere sektör temsilcileri ise, kamu gözetim sisteminin oluşturulmasına olumlu yaklaştıklarını 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 (Türker, 2006: 10).

TMSK ise, SPK'nın hem kural koyucu hem de uygulama standartlarını belirleyici rolünün muhasebe ve denetimin bağımsızlığına zarar vereceğini belirtmiş, Kamu Gözetim ve Denetim Kurumu'nun gözetimden, muhasebeden, denetimden ve bu meslekleri icra eden kanunla kurulmuş özerk kurumların başkanlarından oluşması gerektiği şeklindeki kanaatlerini açıklamıştır.

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.

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 işin kalitesinin yükseltilmesi yönünde uygulamalar başlatmıştır. 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 önceden 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 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 yasalaşan yeni TTK'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. Kanun ile denetim mesleği ve denetçi kavramı mevcut durumdan çok daha fazla önem kazanmakta, denetçilerin sorumlulukları da en az gelişmiş ülkelerdeki düzeye çekilmektedir. Yeni TTK'nda ayrıca, bağımsız denetimin gözetimindeki dağınık yapının ortadan kaldırılması ve denetim standartlarının tek bir yetkili otorite tarafından belirlenmesini temin amacıyla kamu tüzel kişiliğine sahip KGK'nun kurulması kararlaştırılmıştır.

Bu anlayışla hazırlanan Türkiye Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Satndartları Kurumu KHK'si, 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 getirmiştir. KHK'nin genelinin, AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda önemli mesafe kat edildiği görülmektedir. Ancak gerek oluşturulan Kurumun yapısı, gerekse Kurumun yetki alanının ABD uygulamalarından çok daha kapsamlı bir şekilde tasarlanmış olması uygulamada bazı sorunlara yol açabilecektir.

KHK ile tesisi planlanan yapının, kamu tüzel kişiliğini haiz idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak kurulması yerine, TÜRMOB'un çatısı altında bir yapılanmaya gidilmesinin daha uygun olacağı yönünde sektör temsilcilerinin talepleri bulunmaktadır.

KGK'nun 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 KGK'nun ülkemiz kamu yararına ilişkin kuruluşların tümünü ilgilendiren alanda yetkili olması, iş yükü yoğunluğu nedeniyle uygulamada çok çeşitli zorluklar yaratacaktır.

Bu kapsamda Yeni TTK 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 yararlı olacaktır. Bu amaca ilişkin olarak 660 sayılı KHK ile de idari ve mali özerkliğe sahip KGK kurulmuştur.

KAYNAKÇA

ABANOZ, Mehmet (2009), "Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Özelinde Değerlendirme-I", Yaklaşım, Yıl: ı7, Sayı: 202, Ekim.

AICPA (2009), "AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews", AICPA.

AKGÜL, B. A. (2000), Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul.

AKKAYA, Yakup (2012), Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu, 22.11.2012, www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf, Erişim Tarihi: 20.08.2014.

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

ALLES, Michael, KOGAN, Alexander, VASARHELYİ, Miclos ve WARREN Jr.Donald J. (2006), Guarding the Auditing Guards, Strategic Finance 87 (8).

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

ANAND, S. (2002), "Essentials Of Sarbanes Oxley", Sarbanes Oxley Institue, Kanada.

BABUÇCU K. S. (2007), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetim Gözetimi", MODAV, Uluslararası Muhasebe Konferansı, 15-17 Kasım 2007.

BATHER, A. (2006), "The Public Company Acounting Oversight Board: National and International Implication", Managerial Auditing Journal, Vol. 21, Number 6.

BATUN, Mehmet (2009), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Anonim Şirketlerde Yönetim Kuruluna İlişkin Getireceği Yen ilikler", Yaklaşım Dergisi, Sayı 201, Eylül.

BAZERMAN, Max A, LOEWENSTEİN, George ve MOORE, Dan (2002), Why Good Accountants do Bad Audits, Harvard Business Review, November.

BEYAZITLI, Ercan ve İBİŞ, Cemal (2006), 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.

BEYAZITLI, E. ve İBİŞ, C. (2007), "Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi", Muhasebe Gündemi, İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları.

BEZİRCİ, Muhammet ve KARASİOĞLU, Fehmi (2011), "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 15, Sayı 21.

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

BOYLE, P. (2005), International Convergence of Accounting and Auditing Standarts and Regulation, World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation Paper for Module 10.

BOZKURT, Nejat (1999), Muhasebe Denetimi, Alfa Basım, İstanbul.

CASTERELLA, R. J. ve JENSEN, K. L. (2007), Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality, Working Paper, Mart.

ÇALDAĞ, Yurdakul (2002), Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Genişletilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇALIŞKAN, Ali (2006), "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim ", Sayıştay Dergisi, Sayı 63.

ÇİFTÇİ, Y.ve ERSERİM, A. (2007), "Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslararası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi", II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran 2007, Giresun.

DAL, Seniha ve ÇALIŞ, Yıldırım Ercan (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Temmuz – Ağustos.

DÖNMEZ A. ve ERSOY, A. (2006),"ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, (9).

DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P., Başak ve ERSOY, Ayten (2005), "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları yla Karşılaştırılması", Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9.

DUMAN, Ömer (2008), Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara.

ELGİN, İ. (2006), "Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu", İktisat İşletme ve Finans Dergisi, 21.yıl, Ağustos.

ERGİN, H., SEVİM, Ş. ve ELİUZ , A. (2008), "Kurumsal Yönetimin Öğesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 25, Mayıs.

FEE (2001), Enforcement Mechanisms In Europe A Preliminary Investigation Of Oversight Systems, April, www.fee.be/, Erişim Tarihi: 22.08.2014.

FRC (2005), Professional Oversight Board for Accountancy Complaints and Disipline Prosedures Review, Financial Reporting Council, February.

GÜÇLÜ, Faruk (2005), Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, Ankara.

GÜNGÖR, Feridun (2003), "Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-İ", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 124, Nisan.

GÜREDİN, Ersin (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri (SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler), 11. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul.

GÜREDİN Ersin (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Arıkan Basım, İstanbul.

GÜVEMLİ, Oktay ve ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2011),"Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011", Mufitad Dergisi, Sayı 1, Temmuz.

HAFTACI, Vasfi (2011), Muhasebe Denetimi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2005), Auditors' Reactions to Sarbanes–Oxley and PCAOB, Special Auditing Issue/The CPA Journal, November, http: //www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1105/special_issue/essentials/p32.htm, Erişim Tarihi: 21.08.2014.

HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2007), Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley, The CPA Journal, July.

HİLL, Nancy, MCENROE, John ve STEVENS, Kevin T. (2009), A Comparison of CFO's and CPA's Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act and the PCAOB, The CPA Journal, August, http: //www.nysscpa.org/cpajournal/2008/808/essentials/p38.htm, Erişim Tarihi: 29.08.2014.

HUNT, B. (2009), Regulation of The Auditing Profession, Working Paper, November.

INOUE, T. (2008), Japanese Audit Oversight Current State and Future Vision, Finansial Services Agency of Japan, http: //www.ec.europa.eu/ internal market/auditing/docs/relations/10122008_inoue_en.pdf, Erişim Tarihi: 16.08.2014.

KARACAN, Sami ve UYGUN, Rahmi (2012), Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

KAVAL, Hasan (2003), Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, Akademik Denetim, Ankara.

KAVAL, Hasan (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

KAVUT, Lerzan (2000), "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4, Aralık

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

KEELSALL, H. M. (2008), "Australian Perspective on Oversight of Auditing Standarts-Setting", 17. Dünya Muhasebe Kongresi.

LENNOX, Clive ve PİTTMAN, Jeffrey (2009), Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms, Journal of Accounting and Economics, April.

MASON, Eli (2005), "Peer Review: Reality or Fiction?", Accounting Today, April.

MEDNİCK, Bob (2006), IFAC Compliance Advisory Panel, Progress in the adoption of International Standards, World Congress of Accountants, http: //www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/BobMednickWCOAWorkshop117 Nov14.ppt, Erişim Tarihi: 14.08.2014.

MESSIER F. William (1997), Auditing: Systematic Approach, McGraw-Hill Printed, University of Florida.

OKSAY, S. ve ACAR, O. (2007), Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak.

OKUR, Mahmut (2007), Bağımsız Denetimin Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etütü, Kasım.

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

06.08.2014.

ÖZBİRECİKLİ, M. (2006), "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 5,Sayı: 18, Nisan.

ÖZKUL, Levent (2003), "ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi", SPK Yeterlilik Etüdü, Nisan, Yönetici Özeti Kısmı, http: //www.spk.gov.tr/, Erişim Tarihi: 15.04.2014.

PATRICK, J. M. (2004), "The PCOAB and The Future Of Oversight", Journal of Accountancy, Dec.

PEEK, L., BLANCO, H. ve ROXAS, M. (2006), Sarbanes Oxley Act o 2002: Corporate Governance and Public Accounting Firms Oversight in NAFTA Countries, Amercan Accounting Association 2004 Mid-Atlantic Region Meeting Paper, Working Paper, February.

PİRGAİP, Burak (2004), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları Ile Harmonizasyonu, SPK Yeterlilik Etüdü, Mayıs.

POEL V. D. K., OPIJNEN, V. M. S. ve VANSTRAELEN, A. (2009), "Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands", European Auditing Research Network, Fifht Earnet Symposium, Valencia.

RAIBORN, C. ve SCHORG, C. (2004), "The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions", Journal of Business and Management, April.

ROBINS, F. (2006), "Corporate Governance After Sarbanes Oxley: An Australian Perspective", Corporate Governance, 6.

RUSSELL, J.ve ARMITAGE, J. (2006),"Peer Review Effectiveness: An Analysis Of Potantial Loopholes Within The USA Peer Review Program", Managerial Auditing Journal, Vol: 21, Issue: 1.

SANLI, Nail ve ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2012), "Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 38, Kasım.

SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., KURT, G., UZAY, Ş., ALAGÖZ, A. ve YANIK, S. (2008), Muhasebe Denetimi, Gazi Yayınevi, Ankara.

SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., KURT, G., UZAY, Ş., ALAGÖZ, A. ve YANIK, S. (2011), Muhasebe Denetimi, ed. Seval Kardeş Selimoğlu – Şaban Uzay, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

SKINNER J. D.ve SRINIVASAN, S. (2009), Audit Quality and Audit Reputation Evidence from Japan, Working Paper, January 2009, Revised, March.

SÜER, Ayça Zeynep (2004), Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının yeri ve önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları üzerindeki etkisi, Yüksek Lisans Tezi,İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SYLPH J. (2005), "Transparency and Audit Regulation", Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference, İstanbul.

ŞANLI N. (2007), "TÜRMOB'un Kalite Güvence Sistemi Yaklaşımı", 2. Uluslar arası Denetim Sempozyumu, Antalya, Nisan.

TACKETT, J., WOLF, F. ve CLAYPOOL, G. (2004), "Sarbanes Oxley and Audit Failure; A Critical Examination", Managerial Auditing Journal, Vol: 19, No: 3.

TAŞ, Oktay ve DURMUŞ, Niyazi (2008), SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.

TÜRKER, Masum (2006), "Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve

Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 19.

TÜRMOB (2006), "Denetçi Gözetim Kurulu Avrupa Grubu Kuruldu", TÜRMOB, Yıl: 2, Sayı: 6, Şubat.

UYSAL, Özgür Özmen (2004), Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlenmeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül.

UZAY, Şaban (2004), Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı -Yakınsama Yolunda- Bildiriler Kitabı, İstanbul.

UZAY, Şaban, (2006), "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 4.

UZAY, Şaban (2007), "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 25-29 Nisan 2007.

WHITTINGTON Pany (2003), Principles of Auditing and Other Assurance Service, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore.

YILANCI, Münevver ve YILDIZ, Birol (2001), "Yeminli Mali MüşavirBağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim.

YILANCI Münevver, YILDIZ, Birol ve KİRACI, Murat (2012), Muhasebe Denetimi, Ed. Melih Erdoğan, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

ZAİF, F. (2004), "Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6/3, Ankara.

http: //eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2014

http: //supremecourtus.gov/oral_arguments/argument_transcripts/08-861.pdf, Erişim Tarihi: 16.08.2014

http: //treasury.gov.au, Erişim Tarihi: 16.08.2014

http: //www.fee.be, Erişim Tarihi: 22.08.2014

http: //www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf, Erişim Tarihi: 16.07.2014

http: //www.hp.jicpa.or.jp/english/pdf/e-oversight.pdf, Erişim Tarihi: 06.08.2014

http: //www.investmenturk.org/news/research/2004/topic/corporate_governance/asbo4o.pdf, Erişim Tarihi. 02.08.2014

html: //www.pobauditpanel.org, Erişim Tarihi: 30.07.2014

http: //www.tsrsb.org.tr/tsrsb/Maliye+ve+Muhasebe/Finansal+Raporlar/IASB.htm, Erişim Tarihi: 22.01.2014

http: //www.uv.es/catedra-aeca/workshop/files/SP2_Heras.pdf, Erişim Tarihi: 03.08.2014

www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf, Erişim Tarihi: 01.08.2014

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html, Erişim Tarihi: 03.04.2015

http://www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.ht ml, Erişim Tarihi: 03.04.2015

http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html, Erişim Tarihi: 11.12.2014

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	: Kerim KUTLUAY
Doğum Yeri ve Tarihi	: Erdemli/ 10.06.1981
Medeni Hali	: Bekar
İletişim Bilgileri	: kerimkutluay@hotmail.com
	0535 762 77 45 GSM

EĞİTİM

1994-1998	: Adana Karaisalı Sağlık Meslek Lisesi
1998-2003	: Çukurova Üniversitesi İşletme Bölümü
2008-	: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İŞ DENEYİMİ

01.02.2001	: Mersin İl Sağlık Müdürlüğü- Sağlık Memuru
07.08.2006	: Tarım Kredi Kooperatifleri-Kontrolör

YABANCI DİL

İngilizce	: YDS: 60

YAYINLARI