

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ KAMU GÖZETİM
KURUMLARI VE TÜRKİYE İLE FARKLILIKLARI

Turgay TULUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım, 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ KAMU GÖZETİM
KURUMLARI VE TÜRKİYE İLE FARKLILIKLARI

Turgay TULUN
(132008182)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım, 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ KAMU GÖZETİM
KURUMLARI VE TÜRKİYE İLE FARKLILIKLARI

Turgay TULUN
(132008182)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.Hakan TAŞTAN : _____

Diğer Jüri Üyeleri :Yrd.Doç.Dr.Hüseyin MERT : _____

:Doç.Dr.Murat AZALTUN : _____

İSTANBUL, Kasım, 2014

ÖNSÖZ

Başta tezin her aşamasında değerli katkı ve desteklerini esirgemeyen, her zaman her koşulda yanımda olarak bilgi birikimleriyle bana yol gösteren değerli hocam, danışmanım Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN'a, çalışmanın sayısal anlamda değerlendirilmesi ve literatür açısından nasıl yol izlemem gerektiğine katkı sağlayan, yabancı indeksler ve uluslar arası yayınlar konusunda her türlü desteğini esirgemeyen arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi arz ediyorum. Ayrıca bu uzun süreçte beni yalnız bırakmayan her konuda maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme, iş arkadaşlarıma ve yakın dostlarıma da yürekten sevgi ve saygılarımı sunuyor teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. GENEL TANIMLAR	5
2.1. DENETİM KAVRAMI	5
2.2. DENETİM TÜRLERİ	7
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi	9
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	11

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	11
2.2.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	12
2.2.2.1. İç Denetim.....	13
2.2.2.2. Bağımsız Denetim.....	14
2.2.2.3. Kamu Denetimi	15
2.3. KAMU GÖZETİMİ.....	16
BÖLÜM 3. DENETİM VE SKANDALLAR.....	17
3.1. KAMU GÖZETİMİ İHTİYACI DOĞURAN NEDENLER ve MUHASEBE HİLELERİ.....	17
3.1.1. İşletme Yönetiminin Etkisi ile Gerçekleştirilen Muhasebe Hileleri.....	18
3.1.2. İşletme Çalışanları Tarafından Gerçekleştirilen Muhasebe Hileleri	20
3.2. DENETİM FİRMA SKANDALLARI	22
3.2.1. Uluslararası Skandallar	23
3.2.1.1. Andersen Denetim Firması Skandalı	25
3.2.1.2. Kanebo, Olympus ve AIJ Skandalları.....	28
3.2.1.3. Deloitte&Touche Denetim Firması ve Parmalat, Ahold, Adelphia Skandalları	29
3.2.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Firma Skandalları	31
3.2.2.1. İmar Bankası Skandalı	32
3.2.2.2. Etibank ve Bank Kapital	33
3.2.2.3. Emlakbank, Şekerbank, Kentbank, Pamukbank ve Halk Bankası Yolsuzlukları.....	33

BÖLÜM 4. TÜRKİYE'DE DENETİMDE ROL OYNAYAN

KURUMLAR VE KAMU GÖZETİM KURUMUNUN DOĞUŞU 36

4.1. SERMAYE PİYASASI KURULU.....	37
4.2. BANKACILIK DÜZENLEME ve DENETLEME KURULU (BDDK).....	44
4.3. HAZİNE MÜŞTEŞARLIĞI.....	47
4.4. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU (EPDK)	50
4.5. TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ (TÜRMOB).....	52
4.6. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KURULU (TÜDESK)	54
4.7. TÜRK TİCARET KANUNU (TTK) VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU DÜZENLEMELERİ	55
4.8. KAMU GÖZETİM KURULU (KGK)	59

BÖLÜM 5. KAMU GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI

ÇALIŞMALAR..... 64

5.1. AVRUPA BİRLİĞİ KOMİSYONU'NUN ÇALIŞMALARI	65
5.2. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ORGANİZASYONU (International Organization of Securities Commissions – IOSCO)	71
5.3. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (International Federation of Accountants- IFAC)' NUN ÇALIŞMALARI	73
5.4. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEYİCİLERİ FORUMU (International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR).....	75

5.5. ABD: SARBANES OXLEY KANUNU, AICPA ve PEER REVIEW	76
5.6. İNGİLTERE: PROFESSIONAL OVERSİHT BOARD FOR ACCOUNTANCY- POBA	82
5.6.1. Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board - APB)	84
5.6.2. Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board- ASB) ..	84
5.6.3. Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel- FRRP)	84
5.6.4. Muhasebecilerin Disiplin Soruşturmaları Kurulu (Accountancy Investigation and Discipline Board - AIDB).....	85
5.7. AVUSTURALYA: CORPORATE LAW ECONOMIC REFORM PROGRAM - CLERP 9 ve ASIC	85
5.8. JAPONYA: JICPA VE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS AND AUDITING OVERSIGHT BOARD (CPAAOB)	87
BÖLÜM 6. KAMU GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI ÇALIŞMALARIN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	90
BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	95
KAYNAKLAR.....	101

ÖZET

GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ KAMU GÖZETİM KURUMLARI VE TÜRKİYE İLE FARKLILIKLARI

Dünya üzerinde var olan her etkinlik, ekonomik bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilmekte olduğundan işletmeler de temel olarak kar elde etme amacı ile kurularak ticari faaliyetler gerçekleştirmektedirler. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen ticari faaliyetler sonucu elde edilen kar ise sadece işletme sahiplerinin elde edeceği kar olarak değil, işletmenin kurulduğu bölgeyi, etkinliklerini gerçekleştirdiği ülke ve ülkeleri, dolayısıyla da genel anlamda ekonomiyi etkileme kabiliyetine sahip olan güç olarak değerlendirilmektedir. Yatırımcıların, yatırım kararı almalarındaki en önemli unsurlardan biri işletmelerin kamuoyuna sundukları faaliyet raporlarıdır. Bu raporlar, yatırımlara ve bununla ilişkili olarak istihdam, büyüme, gelişim ve yaşam kalitesinin yükselmesi gibi unsurlara etki ettiği için doğruluk ve uygunluklarının bağımsız denetim mekanizmaları tarafından onaylanması zorunlu bir hal arz etmektedir. Dünya da sermaye piyasalarında yaşanan krizler denetim işletmeleri ve denetçi kavramlarının yeniden ele alınmasına neden olarak ve denetimde yaşanan eksikliklerin tespit edilmesine imkân vermiştir. Bu doğrultuda önce Amerika, ardından Avrupa Birliği ülkeleri ve Japonya'da yaşanan skandallardan başka dünyanın çeşitli ülkelerinde ortaya çıkarılmış denetim kusurlarının ardından kamu gözetim kurulları oluşturulmuş, var olan kurumların etkinlikleri güçlendirilmiş ve uluslararası standartların belirlenmesine çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Skandallar, Kamu Gözetimi, Kamu Gözetim Kurumları

ABSTRACT

PUBLIC AUDITING BODIES IN THE DEVELOPED COUNTRIES AND THEIR DISTINCTION FROM THOSE IN TURKEY

Since every single activity is carried out with an economical purpose around the world, enterprises are established primarily to make profit and they carry out commercial activities. The profit made as a result of the commercial activities carried out by these enterprises are regarded not only as a profit the owners of enterprises make, but also as a power to influence the region in which the enterprise is located, country/countries in which it carries out activities, and thus economy in general. One of the most important factors for investors to make investment decisions is the activity reports that enterprises provide to the public. That these reports influence such factors as investments and thus employment, growth, development, and improvement of life quality makes it compulsory for their accuracy and conformity to be approved by independent auditing mechanisms. Crises that occur in the world capital markets cause the auditing enterprise and auditor concepts to be readdressed, which allows for the identification of deficiencies experienced during auditing. In this scope, as a result of scandals experienced initially in America and then European Union states and Japan, and following the identification of audit defects in different countries around the world; public auditing bodies were established, efficacy of the existing bodies were strengthened, and it was attempted to develop international standards.

Key Words: Auditing, Independent Auditing, Scandals, Public Auditing, Public Auditing Bodies

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AIA	: American Institute of Accountants (Amerikalı Muhasebeciler Kurulu)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifi kalı Kamu Muhasebecileri Birliği)
AIDB	: Accountancy Investigation and Discipline Board (Muhasebecilerin Di siplin Soruşturmaları Kurulu)
AIU	: Audit Inspection Unit (Hesap Denetim Birimi)
ARC	: Accounting Regulatory Committee (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
ARCD	: Audit Reform and Corporate Disclosure (Denetim Reformu ve Kurum sal Bilgilendirme Yasası)
ASB	: Auditing Standard Board (İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu)
ASC	: Accounting Standarts Committe (İngiltere Muhasebe Standartları Ko mitesi)
ASSC	: Accounting Standarts Committe (İngiltere Muhasebe Standartları Be lirlleme Komitesi)
ASIC	: Australian Securities and Investments Commission (Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CGAA	: Coordinating Group on Audit and Accounting Issues (Muhasebe ve Denetleme Sorunlarına İlişkin Eşgüdüm Grubu)
CPA	: The Certified Public Accountants (Japonya Yeminli Mali Müşavirler Kanunu)
CPAFOB	: Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (Yeminli Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu)
EAGOBAB	: European Group of Auditors' Oversight Bodies (Kamu Gözetim Koor dinasyon Grubu'nu)

EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIEA	: Financial Instruments and Exchange Act (Japonya Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu)
FRC	: Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
FRRP	: Financial Reporting Review Panel (Finansal Raporlama Gözetim Heyeti)
FSA	: Financial Services Agency (Finansal Kurumlar Otoritesi)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFIAR	: International Forum of Independent Audit Regulators (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu)
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
CPA	: Certified Public Accountants (Japonya Yeminli Mali Müşavirler Kurulu)
KGK	: Kamu Gözetim Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board (Amerika Kamu Gözetim Kurulu)

PIOB	: International Public Interest Oversight (Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu)
POB	: Public Oversight Board (Kamu Gözetim Kurulu)
POBA	: Professional Oversight Board for Accountancy (Muhasebecilik İçin Mesleki Denetim Kurulu)
PSLC	: Public Sector Liaison Committee (Kamu Sektörü İrtibat Komitesi)
SEC	: Securities and Exchange Commission (Amerika Sermaye Piyasası Kurulu)
SEL	: The Securities and Exchange Law (Japonya Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes Oxley Act (Sarbaney Oxley Yasası)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSMF	: Tasarruf ve Mevduat Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartlarını
UEC	: L 'Union Europeene de Experts-Comptable (Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği)
UITF	: Urgent Issue Task Force (Acil Konular Görev Grubu)
YDK	: Yüksek Denetim Kurulu

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 2.1. Denetim Türleri	8
Şekil 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	10
Şekil 5.3. Gelişmiş Ülkelerde denetimin gözetimi.....	64
Şekil 5.4. Avusturalya Standart Belirleme İnceleme Modeli.....	87

TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	9
Tablo 2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	13
Tablo 3.3. İşletmelerin Gelir İşlemleri ve Gelir Hilelerinin Oluşturulması.....	19
Tablo 3.4. Muhasebe Skandalları ve Denetim firmaları.....	25
Tablo 4.5. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve UDS Karşılıkları	39
Tablo 4.6. BDDK Denetimine Tabi Kuruluşların Sayısı	45
Tablo 4.7. Türk Ticaret Kanunları Arasındaki Farklılıklar.....	57
Tablo 5.8. AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeleri).....	66
Tablo 5.9. Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı.....	68
Tablo 5.10. 8.Direktif ile Revize 8. Direktif Karşılaştırması.....	70
Tablo 5.11. SOA' dan Önce ve SOA Sonrasının Karşılaştırılması.....	80
Tablo 5.12. İngiltere'de Oluşturulan Muhasebe ve Denetim Organizasyonları	82

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Denetimin tarihsel geçmişi ile ilgili olarak yapılan araştırmalar sonucunda denetimin izlerine Eski Mısır ve Roma Uygarlıkları döneminde rastlanılmıştır. Ancak bu dönemlerde gerçekleştirilen denetim işlemleri, günümüzde uygulanan denetimin ilk basamakları olarak sadece ticaret unsurunun sahibine yönelik olma niteliğini taşımaktadır. Çünkü bu dönemlerde gerçekleştirilen denetim, temel olarak ticari işlem sahibinin alacakları ile gerçekleştirmekle yükümlü olduğu ödemeleri öğrenerek doğru hamleler ve yatırımlar yapmasına imkân veren ve defterlerin kontrolünden mütevellit bir işlem olma özelliğine sahiptir. Sonrasındaki dönem ise ticaretin gelişmesine bağlı olarak ciddi bir değişimin yaşandığı dönem olmuştur.

Ticaretin gelişmesi, sadece ticaret sahibinin değil ticaret ile ilgili olan bütün unsurların gelişmesi anlamına gelmektedir. Çünkü ticaretin bir bölgede yoğunlaşması, o bölgedeki nüfusun artmasına, artan nüfus tüketimin artmasına, artan tüketim ise yeni yatırımlarla ticari alanların gelişmesine ve bu da ekonomik anlamda gelişmeye neden olacaktır.

Ticari etkinliklerin öneminin artması, bu etkinliklerin ticaret işlemini gerçekleştiren kişi ve kurumların sahip olacağı kazancın da ötesinde bölgenin hatta ülkenin ekonomik durumunu etkileme kabiliyetine sahip olması, elde edilen kazancın önemini de arttırmıştır. Bu nedenle ticari etkinlikler, bölgenin sahip olduğu alanların değer kazanmasından, bölge insanlarının yaşam kalitesinin yükselmesine değin oldukça geniş bir alanı etkileme kabiliyetine sahiptir. Bu durumda da ticari faaliyetlerin, sadece sermaye sahibine kazanç sağlayıcı faaliyetler olarak tanımlanması mümkün değildir. Bu sebeple günümüzde denetimin öneminin artmasına neden olan unsurların öncelikle ticaret ile ilgili olarak yaşanan gelişmelerden kaynaklandığının söylenmesi mümkündür.

İşletmelerin var olma amaçları kar etmek, kara ulaşmak için kullandıkları yöntem ise mümkün olabilecek en az maliyet ile işletme varlığını çoğaltarak, işletmeyi karını sürekli olarak arttıran bir yapı haline getirmektir.

Karlılığını sağlam unsurlarla besleyerek arttıran bölge ve işletmeler, yatırımcıların da her zaman ilgi odağı olmuştur. Çünkü yatırımcıların temel hedefleri sahip oldukları sermayeyi doğru alanda değerlendirerek karlılıklarını arttırmaktır.

Çin’de yaşanan finansal atağın, dünyanın pek çok ülkesindeki finansal çevrelere verdiği tahribat göz önüne alındığında, yatırım kararlarının ne denli geniş bir çevreye etki edebileceği gerçeği de ortaya çıkmaktadır. Günümüzde, özellikle finansal alanda yaşanan globalizasyon sebebi ile işletmeler artık çok daha geniş bir alanda varlıklarını sürdürebildikleri gibi, rakipleri de kendileri gibi çok daha geniş bir alanda varlığını sürdürebilen irili ufaklı işletmeler olmaktadır. Bu doğrultuda kazanılmış bir rekabet mücadelesi sadece işletmenin rakiplerinin önüne geçmesini sağlayacak bir aşama değil aynı zamanda ülke ekonomisinin elde etmiş olacağı önemli bir kazanım olma anlamına da gelmektedir. Bu sebeple verilecek yatırım kararları ülkelerin ekonomilerinde, hatta artan mali güç sebebiyle ülkelerin uluslararası alandaki güç dengelerini de değiştireceğinden, dünya kapitalizmine de etki edebilecek denli hayati bir öneme sahip olabilmektedir. Bu doğrultuda işletmelerin finans çevrelerinde elde ettikleri başarıların güvencesi, denetim olgusuna bağlıdır ki bu unsur devlet aygıtı bakımından da farklı bir önem ve işleve sahiptir.

Yatırım kararı içerisinde olan kişi veya işletmeler, satın almaya kararlarını işletmelere ait bilgilerin yer aldığı denetim raporları doğrultusunda almaktadırlar. Dolayısıyla bu raporları oluşturan finansal tabloların güvenilirliği sermaye piyasaları açısından oldukça büyük bir öneme sahiptir ve bu durum söz konusu tabloların çeşitli denetimler vasıtasıyla güvenilirliğinin beyan edilmiş olmasının önemini ortaya çıkarmaktadır.

Denetimde temel hedef, işletmelerin sahip oldukları varlıklara dair kamuoyuna açıkladıkları bilgilerin doğruluk ve çeşitli standartlara uygunluklarının belirli ölçütler kapsamında incelenmesi ve edinilen sonuçların bağımsız bir şekilde değerlemeye tabi tutularak ilgili taraflara ulaşmasının sağlanmasıdır.

Bu durumda denetim, yatırım kararlarına yönelik etkisi sebebiyle (ki bu kararların dünya ekonomisine etki edebilme potansiyeli de göz önüne alındığında) ağır bir sorumluluk gerektirmektedir. Bu sorumluluğun sahibi ise denetçilerdir.

İki binli yılların başında Amerika’daki ortaya çıkarılmış Enron Skandalı ve bunun ardından dünyanın pek çok ülkesinde birbiri arkasına ortaya çıkarılan denetim

skandalları sebebiyle gündeme gelen denetim sorunu, denetimle ilgili eksikliklerin tespit edilmesi ve denetime yönelik faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik çabaların hızlanmasına neden olan bir sürecin başlamasına neden olmuştur.

Enron Skandalı ve devamında ortaya çıkarılmış diğer skandalların ardından ilan edilen iflaslar ve devamında gelen sermaye piyasalarında yaşanan güvensizlik ortamı yatırımcıları derinden etkilemiş, yatırımların azalmasına, pek çok işletmenin güven kaybetmesine ve itibarının zedelenmesine neden olmuştur. Bu sebeple birçok devlet, denetim ile ilgili sert tedbirler almak durumunda kalmış, yatırımcıların güveninin tekrar sağlanabilmesi ve bir daha kaybedilmemesi amacıyla denetim alanında devrim niteliğinde düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bununla birlikte denetime yönelik standartların bölgeden bölgeye değişimler göstermesinin suiistimale açık bir durumu ortaya çıkarması sebebiyle ortak standartlar belirlenmiş ve devletler, bu standartların geçerliliğinin resmiyet kazanması için uluslararası anlaşmalar imzalamıştır.

Enron Skandalı ile gündeme gelen denetim unsuru özellikle denetim işini gerçekleştiren kişilerin, yani denetçilerin, denetimdeki ağırlıklarının kontrol altına alınabilmesi konusu ile uzun bir zaman tartışılmıştır. Çünkü denetimin taşıdığı en büyük risk, bağımsız denetim işletmelerinin gerçekleştirdikleri denetimlerin ücretini, denetimi gerçekleştiren işletmelerden alıyor olması ile bağımsız denetim işinin ticari bir amaç olup, denetim işletmelerinin sektördeki diğer denetim işletmeleri ile rekabet etmekte olmalarıdır. Bu durumda, bağımsız denetim işletmeleri, faaliyetlerini, tıpkı kar amaçlı kurulmuş bütün işletmeler gibi rakiplerinin önüne geçmelerine imkân sağlayacak şekilde marka olma ve bununla ayrıcalıklı bir yer kazanma hedefi doğrultusunda gerçekleştirmek durumundadır.

Ortaya çıkarılan denetim skandalları genel olarak incelendiğinde, bu skandalların temelinde yer alan unsurların denetim ve denetçi hatalarından kaynaklandığı görülmektedir. Bu hataların bir kısmı, denetçilerin, denetimi gerçekleştirdikleri işletmeler ile yakın ilişkileri sebebiyle yaşanmış, diğer ve önemli bir kısmını ise denetime yönelik standartların yanlış uygulanması ve yorumlanması sebebiyle oluşturulan yanlış denetim raporları oluşturmaktadır. Bu durum denetimin denetlenmesi gereğine yönelik düşüncüyü güçlendirmekte ve bu işlevi gerçekleştirecek kurumların önemini arttırmaktadır.

Araştırmanın amacı, dünyada finansal denetim işlevini gerçekleştiren kurumların sahip oldukları yapıların ve bu yapılar tarafından oluşturulan düzenlemelerin araştırılması ve bunun Türkiye'deki denetim ile karşılaştırılmasıdır.

Araştırma altı bölümden oluşmaktadır. **Birinci** bölümde, giriş ve amaç **İkinci** bölümde, denetim kavramı çerçevesinde, amaçlarına göre denetim (muhasabe, faaliyet ve uygunluk denetimleri) ile denetçinin niteliğine göre denetim (iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi) türleri ve kamu gözetimi kavramları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise kamu gözetimine ihtiyaç duyulmasına neden olan faktörler ile muhasabe hileleri ve bu hilelerin gerçekleştirilme yöntemleri açıklanmıştır. Bunun ardından dünya sermaye piyasalarına yeni bir yön verilmesine neden olan finansal skandallar incelenmiş, bu skandalların yaşanmasının sebep ve süreçleri araştırılmıştır. Dünyanın çeşitli ülkelerinde meydana gelen skandalların ardından ise Türkiye'de ortaya çıkarılmış finansal skandalların gelişim süreçleri incelenmiş ve sonuçları aktarılmıştır.

Türkiye'de denetimde rol oynayan kurumlar olan; SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, TÜRMOB, Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetim Kurullarının araştırıldığı **dördüncü** bölüm(eski ve yeni) Türk Ticaret Kanunu ve bu kanundaki düzenlemelerin değerlendirilmesi konularını içermektedir.

Araştırmanın **beşinci** bölümünde ise kamu gözetimi üzerine gerçekleştirilmiş çalışmalar incelenmiş, bu konuda Avrupa Birliği, Amerika ve Japonya'da oluşturulan kurumlar ve bu kurumlar tarafından gerçekleştirilen çalışmalar ile uluslararası organizasyonlar araştırılmıştır. Dünyadaki kamu gözetim kavramı ile Türkiye'deki kamu gözetimi kavramının karşılaştırılması başlığıyla **altıncı** bölüm ile sonlandırılmıştır.

Yedinci bölümde ise sonuç ve öneriler içermektedir.

BÖLÜM 2. GENEL TANIMLAR

2.1. Denetim Kavramı

Denetimin tarihi kökenlerine erişebilmek amacıyla yapılan araştırmalar doğrultusunda edinilen ilk bulgular, denetimin kökeninin Eski Mısır ve Roma uygarlıkları dönemine değin uzanmakta olduklarını göstermektedir. Buna göre, o dönemde sermaye sahipleri, gerçekleştirilen ticari faaliyetler sonucunda oluşan alacak ve ödemeler ile ilgili bilgileri “bir uzmana” okutarak, ticari davranış haritasını belirlemekteydiler (Külte, 2013, 5-7). Bu dönemde gerçekleştirilen finansal kayıt ve ilgili yorumlamalar öncelikle sermaye sahibinin bilgilendirilmesi amacını taşımaktaysa da, aynı zamanda devletlerin ticari hareketler hakkında oluşturduğu vergi ve ticaret sınırlarını belirlemelerinin de ilk izlerini taşıyordu.

Kuşkusuz sözü edilen dönemde, bugün kullandığımız anlamda bir denetimden bahsetmek mümkün değildir ancak yine de denetimin finansal ve ticari hareketlerin başlaması ile birlikte geliştiğini söylemek mümkündür. Çünkü denetimin gereğine olan talep; temsil edilen kişi/kurum ile temsilci arasındaki ilişki ile başlamış ve bu ilişkide, iki tarafın da çıkarları doğrultusunda yaşanabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi veya en aza indirilmesi amacı ile üçüncü bir muhatap tarafından gerçekleştirilebilecek bir izleme sistemine ihtiyaç duyulmuştur (Senal, 2011, 4-6). Bu doğrultuda denetim süreci; ekonomik faaliyetler ile ilgili iddiaların doğruluk ve uygunluğunun belirli ölçütler çerçevesinde araştırılması ve elde edilen sonuçların bağımsızca değerlendirilerek ilgili taraflara sunulmasını sağlayan sistematik bir süreç olarak ifade edilebilmektedir (Dalak, 2000, 65-79).

İktisadi birimler, işletmeler ile ilgili kararlarını, bu kurumlar tarafından hazırlanan mali tablolar doğrultusunda şekillendirmekte olduklarından, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir veriler içermesi önemli bir yer teşkil etmektedir.

Örneğin, gerçekleştirmeyi hedeflediği yeni yatırımlar için finansman kaynağı olarak *halka arz* yöntemini seçen bir işletme, bireysel ve kurumsal yatırımcılarına; iş-

letmenin geçmiş yıllardaki etkinliklerini yansıtan mali tabloları ile gelecek dönem projelerini içeren dosyayı sunmak durumundadır. Yatırım kararı alacak olan kişi veya işletmeler satın alma kararlarını bu dosyalardan elde edilecek bilgiler doğrultusunda vermektedirler. Dolayısıyla, söz konusu verileri içeren tabloların güvenilirliği piyasalar için oldukça önemli bir anlam ifade etmektedir. Bu noktada da mali tabloların denetimler vasıtasıyla incelenerek güvenilirliğinin beyan edilmiş olmasının önemi ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2010, 28).

Literatürde denetim kavramı ile ilgili olarak pek çok farklı tanımlama yapılmış olsa da genel itibarıyla denetim; kurumların finansal tabloları ile bu tabloların dayanaklarını oluşturan belgelerin mevcut nitelikleri (fili durum) ile bu niteliklerin mevzuatlar uyarınca olması gereken hali arasındaki karşılaştırmanın yapılması ve elde edilen veriler sonucunda varılacak görüşlerin denetim raporlarıyla ilgili taraflara iletilmesidir (Dönmez, 2008, 3). Burada vurgulanması gereken en önemli ayrım; finansal tablolardaki doğruluğun (tamlık ve doğruluk) araştırılması *muhasabe denetimi* olarak adlandırılırken, kişi veya işletmelerin gerçekleştirdiği işlem ve faaliyetler ise *uygunluk denetimi* adı altında incelenmekte oluşudur.

Denetim süreci, birbirini takip eden çeşitli araştırma ve inceleme evrelerinin başladığı ve bittiği yer arasında kalan süreçte gerçekleştirilen faaliyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetler doğrultusunda denetimin tanımını oluşturan unsurlar dört başlık altında incelenebilmektedir (Başpınar, 2005, 35-62).

- **Denetimin Konusu:** Denetimin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle işletmelerin finansal faaliyetlerini içeren tablo ve bilgilerin doğrultusunda oluşmuş çeşitli beyanların yer aldığı raporların yani denetime konu olan iddiaların var olması gerekmektedir. Söz konusu rapor ve beyanlar işletmenin kendisi tarafından oluşturularak çeşitli menfaat gruplarının bilgisine sunulmaktadır. Denetimin konusunu bu iddiaların doğruluk ve güvenilirliği oluşturmaktadır.
- **Denetimin Ölçütleri:** Denetimde öncelikle işletmelerin gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerin; kanun ve anlaşmalara, işletme yönetiminin belirlediği hedeflere ve genel kabul görmüş muhasabe ilkelerine uygunluğu araştırılmaktadır.

Bu sebeple söz konusu faaliyetlerin, ilgili yasa kurallara uygunluğunun karşılaştırılabilmesi için önceden belirlenmiş denetim ölçütleri olması gerekmektedir.

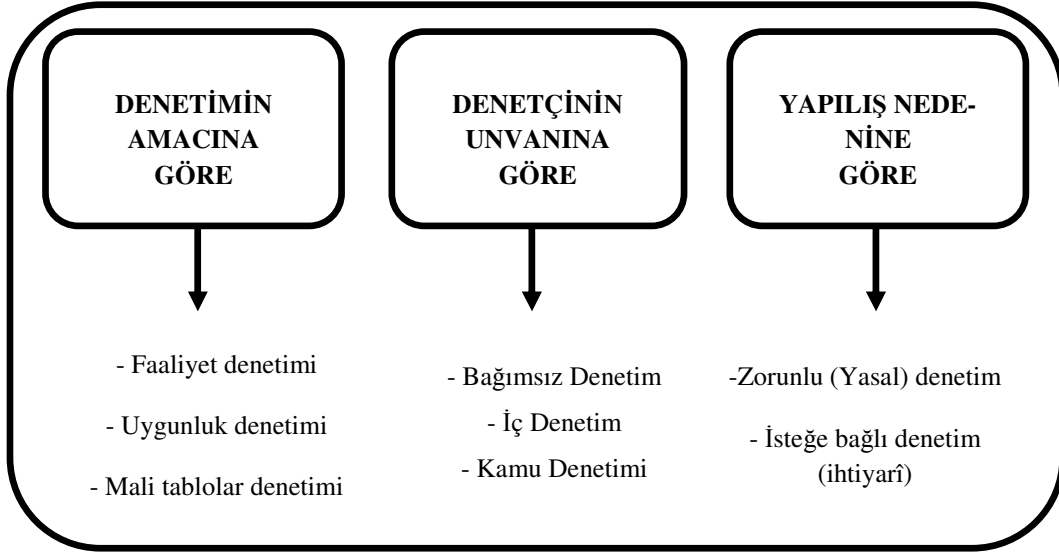
- **Denetimin Tarafsızlığı:** Denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi ve/veya kurumların, denetime konu olan iddiaların doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak için işletme çevresindeki kişi ve kuruluşlardan edindikleri yeterli ve uygun nitelikteki kanıtları, tarafsız bir bakış açısı altında değerlemeye tabi tutmaları gerekmektedir.
- **Denetim Sonuçlarını İletilmesi:** Denetçiler, denetim süreci ile edindikleri belgelerin değerlendirmesini tamamladıktan sonra, görüşlerini bildirdikleri raporları ilgili kişi veya kurumlara iletip denetim sürecini sonlandırmaktadırlar.

2.2. Denetim Türleri

Literatürde denetim (Senal, 2011, 4-6 , Bozkurt, 2010, 28)):

- Denetim organları ile denetlenen taraf arasındaki konum ve ilişki,
- Denetimin konusu,
- Denetimin yapıldığı sektörün yapısı (özel-kamu),
- Denetimin uygulama alanı,
- Denetimin gerçekleştirildiği zaman,
- Denetimin uygulama safhaları,
- Denetimde kullanılan teknikler ve denetimde benimsenen yaklaşım vb. konuları itibariyle birçok farklı yönden sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Bu kriterler doğrultusunda yapılan sınıflandırmada; amaçlarına göre denetim, denetimi gerçekleştirenlerin nitelik veya statülerine göre denetim ve yapılış nedenine göre denetim olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

Şekil 2.1. Denetim Türleri



Kaynak: Korkmaz, E. (b.t.). www.malatyasmmmo.org.tr adresinde yer alan bilgilerin uyarlanması ile oluşturulmuştur(Erişim Tarihi:02. 04.2014), 1.

Şekil 2.1.'de de görüleceği üzere, amacına göre denetim türünde; faaliyet, uygunluk ve mali tablolar denetimi yapılmaktadır. Denetçinin unvanına göre yapılan denetimde ise bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetimler gerçekleştirilmektedir. Son olarak isteğe bağlı ya da zorunlu olarak gerçekleştirilen denetim ise yapılış nedenine göre denetim türlerini ifade etmektedir.

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim faaliyetleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere, üç başlık altında incelenecektir.

Tablo 2.1.'de denetim türleri ile amaçlarına göre yapılan denetimlerin bağlı oldukları ölçütler, denetimin gerçekleştirilme amaçları ve denetim raporlarının sunulduğu taraflar görülmektedir.

Tablo 2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

DENETİM TÜRÜ	BAĞLI OLUNAN ÖLÇÜT	YAPILIŞ AMACI	KULLANICILAR
Mali Tablolar Denetimi	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri	Mali tabloların güvenilirliğini sağlama	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili sözleşmeler	Mevzuata uygunluğun incelenmesi	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	İşletme yönetimi tarafından hazırlanan bütçe ve/veya diğer performans ölçütleri	Yöneticilere ve işletme dışındakilere faaliyetler hakkında objektif veriler sunma	Üst yönetim ve ilgili kişi/kurumlar

Kaynak: Senal., 2011, 7; Başpınar, 2005, 39.

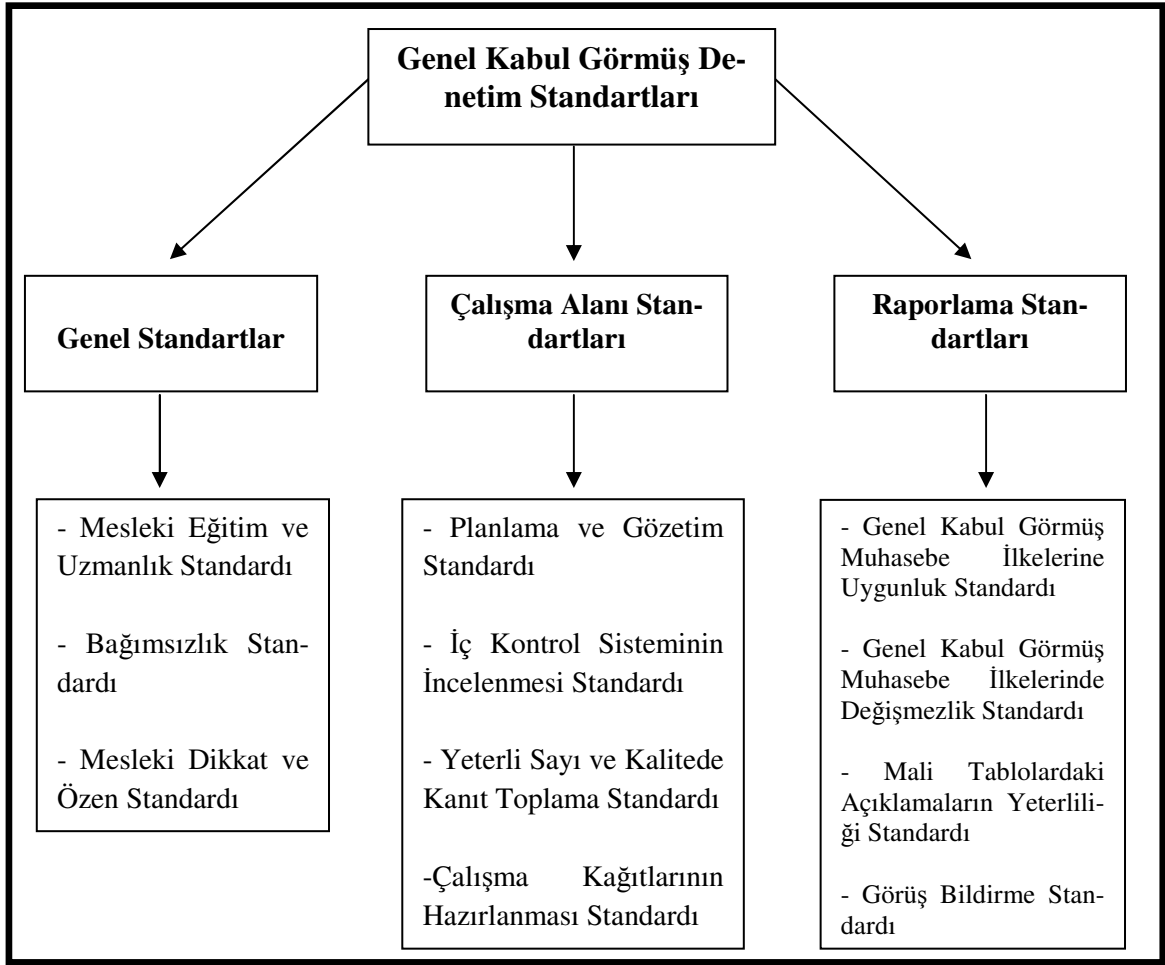
2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Tablo1.'de de görüleceği üzere, mali tablolar denetimi; işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da işletmenin sahip olduğu hukuki statü gereği başka bir muhasebe sistemine uygunluğunu belirleme amacı ile yapılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetler, mali tablolar ile bu tabloları oluşturan belge ve diğer kaynakları temel almaktadır. Muhasebe denetimi ile elde edilen bulgular, denetim raporu ile somut hale getirilmekte ve ilgili taraflar ile paylaşılmaktadır (Başpınar, 2005, 39).

Literatürde *bağımsız dış denetim* olarak da adlandırılmakta olan muhasebe denetimi ile edinilen sonuçlar, denetimde karşılaşılan olumlu ve olumsuz bulguların belirlenmesiyle bir bakıma işletmenin mali tabloları hakkında onay verilmesi niteliğini taşımaktadır (Tufan, 2012, 10-11).

Muhasebe denetiminde kullanılmakta olan ölçüm sistemi,1947 yılında AICPA tarafından yayınlanan ve pek çok ülke tarafından benimsenerek uygulamasına geçilen “genel kabul görmüş denetim standartları” dır (Dönmez, 2008, 14).

Şekil 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Dönmez, 2008,15.

Şekil 2.2.'de de görüleceği üzere genel kabul görmüş denetim standartları; çalışma alanı, raporlama ve genel standartlardan oluşan 3 ayrı kategoride ifade edilen 11 farklı standardı içermektedir. Şekilde *genel standartlar* olarak belirtilen bölümde, denetçinin mesleki yeterlilik ve denetçi kimliği ile sahip olması gereken kişilik nitelikleri öne çıkarılarak, denetimde denetçinin önemi vurgulanmaktadır.

Çalışma standartları bölümü ile denetim sürecinin kavramsal açıdan temelini oluşturan unsurların yardımı ile denetçinin denetimde izlemesi gereken yolu ifade etmektedir.

Son olarak *raporlama standartları*, denetimin ardından oluşturulacak raporda denetçinin kullanması gereken değerlendirme standartlarını içermektedir. Bu standartlar,

denetim ile edinilen bilgi ve belgelerin ilgili taraflara tam ve net bir şekilde sunulabilmesi amacıyla oluşturulmuştur.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin finansal işlemleri ile ilgili faaliyetlerinin; işletme yönetimi, yasama organları ya da diğer yetkili kurumlar tarafından belirlenmiş standartlara ve mevzuatlara uygun olup olmadığının araştırıldığı denetime *uygunluk denetimi* adı verilmektedir. Uygunluk denetimlerinin yürütmesi iç ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir ve denetimin sonucunda oluşturulacak olan rapor, grubun tamamına değil, sadece belirli kişi ya da gruplara iletilmektedir (Senal, 2011, 9). Bununla birlikte uygunluk denetiminin kullanıldığı alan oldukça geniş olmasına rağmen denetimin içeriğinde dar kapsamlı tek kriter alınarak, faaliyetlerin bu kriterre uygunluğu araştırılmaktadır.

İşletme içindeki kişiler tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetiminde kullanılan denetim ölçütleri; yönetmelikler, şirket sözleşmeleri, yönetim kurulu karar ve tüzükleri ile işletme yönetimi tarafından belirlenmiş iç kontrol prosedürleridir (<http://archive.ismmmo.org.tr>, Erişim Tarihi:02.04.2014). İşletme içinde yapılacak denetimlerin uygulayıcısı olan denetçiler, örneğin banka veya aracı kurum müfettişleri olabilirler. Bu müfettişler, kendi birimleri dışında kalan birimlere karşı tamamen bağımsız olarak görev yapmaktadırlar (Yeğinboy, 2001, 1).

İşletme dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilen denetime ise vergi denetimleri örnek olarak gösterilebilir. Vergi denetimleri kapsamında işletmelerin finansal defter kontrolü, vergi denetmenleri tarafından, vergiler ile ilgili belirlenmiş yasalar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak bu denetimler vergi yasalarının tamamı kapsamında değil, örneğin, Gelir Vergisi ya da Damga Vergisi Denetimi gibi belirli kanun maddeleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Başpınar, 2005, 39).

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimleri işletmelerin stratejik hedefleri doğrultusunda belirledikleri; kar oranlarının yükselmesi, büyüme ve gelişme gibi amaçlarının uygulanabilirliği ve başarılarının ölçülerek belirlenmesi adına gerçekleştirdikleri denetimlerdir ve sonuçları itibarıyla işletmelerin hedeflerine ulaşmak konusundaki eksikliklerinin veya olumsuz-

luklarının tespitiyle işletme yönetimine yardımcı olan araçlardandır. Faaliyet denetimlerinde edinilen bulguların tarafsız bir şekilde değerlemeye tabi tutulması, işletmenin sahip olduğu olanakları objektif bir şekilde değerlendirmesine imkan vermenin yanı sıra denetimin raporunda sunulan öneriler işletmelerin hedef tayinlerine de yön verebilmektedir (Can ve Uyar, 2010, 13).

Faaliyet denetimleri, sahip olduğu içeriğin kapsamı itibarıyla en geniş denetim türü olarak, işletmenin tüm fonksiyonları ve etkinliklerini incelemekte olduğundan, bu denetimde denetimin kısıtları öznel bir yapıya sahiptir. Bu denetimde konu olan etkinlik ve etkililik unsurları ise tabi tutulan değerlemenin konusu ile denetim şartlarına bağlı olarak değişimler gösterebilmektedir (Başpınar, 2005, 38).

2.2.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne (unvanına) göre gerçekleştirilmekte olan denetimlerin üç başlık altında incelenmesi mümkündür.

- İç Denetim
- Bağımsız Denetim
- Kamu Denetimi

Tablo 2.2 ile denetçinin statüsüne göre değişen denetim türleri iletilmektedir. Buna göre denetim türlerinin, denetimin gerçekleştirilme amaçları, denetim raporunun sunulacağı kullanıcı grubu ve denetimde bağlı olunan ölçütlere göre değişim gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla buradan öncelikle denetimin gerçekleştirilme amacının çeşitli unsurlar sebebiyle belirleyici olduğu da görülmektedir.

Tablo 2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

DENETİM TÜRÜ	BAĞLI OLUNAN ÖLÇÜT	YAPILIŞ AMACI	KULLANICILAR
İÇ DENETİM	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme prosedürleri	İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının araştırılması	İşletme üst yönetimi
BAĞIMSIZ DENE- TİM	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri	İşletmenin finansal tablolarındaki doğruluk kontrolü	<u>KAMUOYU</u> -Yatırımcılar -Kreditörler -Devlet -Satıcılar -Sendikalar
KAMU DENETİMİ	Yasal mevzuatlar ve devletin ekonomi politikaları	İşletme faaliyetlerin, yasa ve ilgili mevzuatlara uygunluğunun belirlenmesi	Denetçinin bağlı olduğu kamu kuruluşu

Kaynak: Senal, 2011,10; Başpınar ,2005,41; Tufan, 2012, 11; Bulca, Yeşil, 2014,52.

2.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletmelerde gerçekleştirilmekte olan faaliyetlere ait işletim prosedürlerinin yürütme etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır. İç denetimin gerçekleştiricisi olan iç denetçiler, üst yönetime bağlı olarak kurum bünyesinde daimi personel statüsünde çalışmaktadırlar (Gürkan, 2009, 15).

İşletmeler, kurum kültürü ve hedefleri doğrultusunda hazırlanan prosedür ve yönetmeliklere uygunluğun tespit edilmesine ihtiyaç duydukları için iç denetimleri gerçekleştirmektedirler. Bu denetimlerle, işletmenin sahip olduğu kaynakların doğru ve etkin kullanılıp kullanılmadığı değerlemeye tabi tutulmaktadır (Sezal, 2006, 17).

İç denetimde elde edinilen bulguların değerlendirilmesi ile oluşturulan denetim raporu, işletmenin üst yönetimine sunulmaktadır. Üst yönetim bu raporla edindiği bilgiler sayesinde işletim proseslerinden kaynaklanan hata ve olumsuzlukları tespit edip ek-

siklerin giderilmesini sağlayacak uygulamaları geliştirme fırsatına sahip olmaktadırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010; Özbek, 2012).

Bu doğrultuda iç denetimde;

- Mali işlemleri yansıtan tabloların doğruluk ve uygunlukları,
- Üst yönetim tarafından belirlenmiş olan standartlar doğrultusunda işletme prosedürlerine uygunluk,
- İşletme süreçlerinde gerçekleştirilen uygulama ile oluşturulan belgelerdeki hata veya hilelerin tespiti,
- İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmada işletmenin gelinen noktanın tespiti vb. konuların uygunluk ve faaliyet denetimleri yapılmaktadır.

İşletme içi denetçiler ise, denetim evrelerini, görev aldıkları kuruma ait mevzuatlar ile belirlenen kriterler doğrultusunda gerçekleştirmekte olduklarından bağımlı denetçi olarak nitelendirilmektedirler.

2.2.2.2. Bağımsız Denetim

İşletmeler arası ticari ilişkileri gelişmesi, toplumsal ve ekonomik konularda yaşanan değişim, işletmelerin daha geniş bir alana hitap etmeleri vb. nedenler günümüzde işletmelerin finansal verilerinin artmasına neden olmuş ve bu durum da finansal verilerin yansıtıldığı tablolarda bazı karışıklıkların belirmesine neden olmuştur (Senal, 2011, 8).

Söz konusu karışıklığın finansal tablolarda yarattığı etkinin incelenmesi ve finansal tabloların güvenilirlik seviyesinin arttırılması için oluşturulan sistemlerden biri de bağımsız denetim olarak adlandırılan sistemdir (Kavut, 2001, 2). Bu denetimle hedeflenen amaç, finansal raporlama standartları çerçevesinde oluşturulan tabloların hatasız ve doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediği hakkında bağımsız bir denetçi tarafından görüş bildiriminin sağlanmasıdır (SPK Tebliğ, Seri X, No:22)

Bağımsız denetimin konusu işletmelerin muhasebe verileridir. Bu doğrultuda denetim, ilgili dönemlerde gerçekleştirilen finansal işlemlerin, kayıtlarda yer alan hali ile reel deki durumunun karşılaştırılmasını da kapsamaktadır (www.hazine.org.tr, Erişim Tarihi: 01.04.2014).

Bağımsız denetim ile gerçekleştirilecek incelemenin etkinlik kapsamı, iç denetim süreçlerinde gerçekleştirilen denetim ile benzer özelliklere sahiptir. Ancak bağımsız denetimin iç denetimden en önemli farkı; denetim yapılacak işletme ile bağımsız denetçi arasında herhangi bir bağ olmamasıdır(www.icdenetimmerkezi.com, Erişim Tarihi: 01.04.2014). Öte yandan bağımsız denetimle ilgili süreçler, işletmelerin *denetim talebi* üzerine bir sözleşme çerçevesinde başlamakta ve sonuçları işletmenin üst yönetimine iletilmektedir.

2.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kurum veya kuruluşların ya da belli bir projenin proseslerinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun araştırması ile edinilen bulguların tarafsızca değerlendirilmesinin ardından yetkili kişi veya kurumlara iletilmesi sürecini ifade etmektedir (Ataman, 2000, 19-20).

Kamu denetiminde denetçiler, yasalardan aldıkları yetkileri kamu adına ve de kamu yararına gerçekleştirerek, işletmelerin mali tabloları, uygunluk ve performans denetimlerini yapmaktadırlar.

Kamu denetim kurumlarına ait görev alanı ve yetki sınırları, denetçinin bağlı bulunduğu kuruma göre değişiklikler göstermektedir. Bununla birlikte, kamu denetimi yapmakta olan kurumlar; iç denetim kurumu, dış denetim kurumu veya hem iç hem de dış denetim kurumu olarak faaliyet gösterebilmektedir. Örneğin çeşitli bakanlıklara bağlı denetim birimlerinin, bakanlığa bağlı işletmelerdeki denetim görev alanı ve yetkileri iç denetim olarak ifade edilmekteyken, bakanlıklara bağlı olmayan işletmelerde gerçekleştirdikleri denetim dış denetim olarak adlandırılmaktadır (Tufan, 2012, 12-13).

Kamu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay'dır.

Bunların yanı sıra Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak denetim faaliyetlerinde bulunan Maliye müfettişleri, devlete ait tüm kurum ve kuruluşları denetleyebilme hak ve yetkisine sahipken, bakanlıklara ait teftiş kurullarında görev alan denetçiler, bakanlıkla ilişkide olan kamu kurumları ile Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT)'lerin de denetimlerini gerçekleştirme hak ve yetkilerine sahiptirler (Köse, 2007, 28-29).

2.3. Kamu Gözetimi

Denetim, işletmelere ait finansal tablolar ile işletme faaliyetlerini yansıtan diğer mali bilgilerin uygunluk ve doğruluğunun önceden belirlenmiş standartlar ile bağımsız denetim yöntemlerine tabi tutularak değerlendirilmesi ile edinilen sonuçların bir rapor ile yansıtılmasını ifade etmektedir. Kamu gözetimi ise genel anlamda, denetim etkinliklerinin var olan yasal prosedür ve standartlara uygunluğun ölçüldüğü, denetim mesleğinden bağımsız kamu yararını öncelik alan bir kurum tarafından denetlenmesi anlamını taşımaktadır (KGK Bülten, b.t, 6).

Kamu gözetimi, sadece yatırımcılara finansal faaliyetleri için doğru bilgiyi temin etmek amacıyla değil, kamu ve kamuya ait unsurların da yanıltıcı finansal beyanlardan olumsuz yönde etkilenmemeleri ile işletmelerin devlete yönelik sorumluluklarını yerine getirip getirmediğilerinin de ölçülebilmesine imkan vermesi nedenleri ile zorunlu bir oluşumu ifade etmektedir (Arıkan, 2011,7-15).

Amerika Birleşik Devletleri'nde patlayan Enron Skandalı ve ardından önce Amerika sonra da diğer dünya ülkelerinde ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları, dünyanın pek çok ülkesinde denetim kalitesinin sorgulanmasına, eksiklerin fark edilmesine ve en önemlisi de denetim faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan bağımsız denetim işletmelerinin de denetlenerek gerçek anlamda bir denetim kalitesi sağlanması gereğini ortaya çıkarmıştır. Takip eden süreçte ise dünyanın pek çok ülkesinde etkinliği sağlanmış ya da arttırılmış kamu gözetim kurumlarının oluşturulması zemini hazırlanmış ve hemen ardından da bu kurumlar ayrıntılı görev dağılımları ile kamu gözetimi görevini gerçekleştirmeye başlamışlardır.

BÖLÜM 3. DENETİM VE SKANDALLAR

3.1. Kamu Gözetimi İhtiyacı Doğuran Nedenler ve

Muhasebe Hileleri

Uluslararası muhasebe düzenlemeleri ile uluslararası denetimlere ait düzenlemelerde meydana gelen gelişmeler, finans piyasalarının küreselleşmesi sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlara bağlı olarak değişimler göstermektedir. Bu doğrultuda, uluslararası muhasebe standartlarını yansıtabilen muhasebe uygulamalarının gündeme gelmesiyle, ülkelerin sahip olduğu klasik muhasebe anlayışı; uluslararası vergicilik ile uluslararası danışmanlık kavramlarının geliştirilmesiyle; global yönetim, stratejik danışmanlık, uluslararası muhasebe standartları danışmanlığı, mevcut risk yönetimi fonksiyonlarının geliştirilmesi ya da risk yönetim fonksiyonlarının geliştirilmesi veya risk yönetim fonksiyonlarının oluşturulması şeklinde değişim göstermiştir (Kır, 2010, 47-61).

Kamu gözetimi ihtiyacının oluşmasına neden olan faktörler, yaklaşık yirmi beş yıl öncesinde gerçekleşen finansal skandallar ile gündeme gelmiştir. Bu skandalların gerçekleşmesine neden olan temel etkenlerin başında ise öncelikle işletmelerin daha fazla gelişim, daha yüksek karlılık ve rekabette öne çıkma arzuları doğrultusunda oluşturdukları raporlar ile finansal beyanlarında bir takım hileli ifadeler yer vermeleri gelmektedir. Finansal skandallara sebep olan yanlış beyanların diğer sebeplerini ise işletmelerde denetim faaliyetini gerçekleştirmekte olan firma denetçilerinin, mesleki bilgi ve yorumlamadaki hata, eksiklik veya dikkatsizlikleri ile yasal prosedürlerdeki açıklar nedeniyle yorumlamanın eksik kalabildiği durumlar oluşturmaktadır. Bu sebeple işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal beyanların, bağımsız denetim firması dışında bir kurum tarafından kontrol edilmesini zorunlu kılan gerekçeyi ortaya çıkarmaktadır (Gürsoy, 2009, 1-3).

İşletmelerin finansal raporlarını açıklama kaynakları, gerçekleştirmekte oldukları faaliyetlerini yansıtan muhasebe kayıtlarıdır. Bu noktada muhasebe hilesi ile muhasebe hatası arasındaki farkın açıklanması gerekmektedir.

Literatürde hile, belirlenmiş bir takım menfaatlerin elde edilmesi amacı ile yanıltıcı davranışlarda bulunma fiili olarak ifade edilmektedir. Muhasebede ise hile, bir takım çıkarların işletme lehine elde edilmesi amacıyla, işletme faaliyetlerinin yansıtıldığı belge ve raporlarda kasti olarak tahrifat yapılması şeklinde açıklanmaktadır (Kandemir, 2010, 11-82).

Muhasebede hata; genel olarak bilgi eksikliği ya da dikkatsizlik kaynaklı olmasına rağmen muhasebe hilesi, eylemin gerçekleştirilmesinden evvel kurgulanmış olması sebebiyle kasıtlı olarak yapılmış bir değiştirmeyi ifade etmektedir. Muhasebe hataları ve hileleri arasındaki fark ile ilgili bir diğer ayırım ise hataların muhasebe kayıtları üzerinde bilmeksizin yapılmasına karşın hilelerin genellikle belge ve raporlar üzerinde bilinçli bir şekilde gerçekleştiriliyor olmasıdır. Bununla birlikte, işletmelerin finansal tablolarında meydana gelmiş olan düzensizliğin hata veya hile olması, düzensizlik ile ilgili olarak kasıt unsurunun tespit edilmesine bağlı olduğundan işlemdeki eksikliğin nedeninin keşfedilmesinde zorluklar yaşanabilmektedir (Bulca ve Yeşil, 2014, 47-58).

Muhasebe işlemlerinde gerçekleştirilen hilelerin kaynağı işletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileler ile işletmelerin çalışanları tarafından gerçekleştirilen hileler olmak üzere iki ayrı başlık altında açıklanabilmektedir.

3.1.1. İşletme Yönetiminin Etkisi ile Gerçekleştirilen Muhasebe Hileleri

İşletme yönetimlerinden kaynaklanan muhasebe hileleri, genel olarak işletmenin mali tabloları üzerinden yapılan düzenlemeler ile işletmeyi olduğundan daha iyi ya da daha kötü olarak lanse edilmesine imkan verecek hileleri kapsamaktadır.

Bu doğrultuda yapılan hileler (Bayraktar, 2007,14-18);

- Hisselere düşen kar ile kar payına ait ödemeleri arttırma imkanı sağlanması,
- İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmalarında kolaylıklar yaratması ve

- Mali performansın temel alındığı durumlardan çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Tablo 3.3. İşletmelerin Gelir İşlemleri ve Gelir Hilelerinin Oluşturulması

İŞLEM	OLUŞTURULAN GELİR HİLELERİ
Müşterilere mal veya hizmet satılması	- Hayali satış kayıtları oluşturulması (gerçek olmayan ya da şartlı satışlar) - Gelirlerin erken tanınması (uygun olmayan fiyat indirimleri) - Satış miktarının abartılması (satış fiyatlarında ve sözleşmelerde değişiklikler)
Tahsil edilmemiş alacakların tahmini	Şüpheli alacakların karşılığının var olandan az gösterilmesi ile alacakların tutarının şişirilmesi
Müşteriler tarafından iade edilen malların kabulü	İade edilen malların kayıt edilmemesi veya sonraki döneme kaydedilmesi
Tahsil edilememiş alacakların silinmesi	İşletme tarafından tahsil edilemeyen alacakların finansal tablolara geçirilmeyerek yok edilmesi
İndirim sırasında veya sonrasında nakit toplanması	- Banka transferlerinin müşterilerden gelen nakit tahsilatı olarak lanse edilmesi, - İlgili taraflardan alınan nakdin manipülasyonu, - Müşterilere sağlanan indirim mali tablolara işlenmemesi

Kaynak: Çıtak, 2009, 94.

Tablo 3.3'te de görüleceği üzere, işletmelerin hileli beyanlarda bulunabilmelerine imkân veren araçlar; sahip olunan varlıkların abartılarak mevcuttan yüksek gösterilmesi, erken veya hayali varlıkların kaydedilmesi, borçların az gösterilmesi, stokların fazla, ürün maliyetlerinin ise az gösterilmesi vb. unsurlardan oluşmaktadır ki sözü edilen son iki unsur ayrıca yaratıcı muhasebe uygulamalarının birer parçası olarak da değerlendirilmektedir.

İşletmelerin reel de var olan durumdan daha iyi ya da daha kötü olarak ifade edilmeleri; işletmenin sahip olduğu stok rakamlarının eksik ya da fazla ifade edilmesi, işletme giderlerinin gerçekte olduğundan daha fazla gösterilmesi ile işletmedeki amortismanlara ödenen bedelin arttırılarak gösterilmesi yöntemleri ile yapılabilmektedir.

Genellikle KOBİ'lerin kullandığı bir yöntem olan bu düzenlemeler ile işletmenin karının daha az gösterilmesi, daha az vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını mümkün kılabilir. Bunun dışında işletme ortaklarına (paydaşlara) daha az kar payı verebilme veya işletmenin borsada işlem gören hisse senetlerinin değerini düşürerek, borsada spekülasyon yapmak amacıyla varlıklarını olduğundan daha az gösterebilmektedir(Dilek, 2009, 1-7). Daha büyük işletmeler ise sahip oldukları varlığı büyütür işletmeye yatırım yapabilecek üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan faydalanma amacını gütmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda genel olarak işletmeden kaynaklanan finansal hilelerin (Çıtak, 2009, 86-88; Dilek, 2009, 1-7);

- İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçların gizlenmesi,
- Varlıkların az veya çok gösterilmesi ile işletme ortaklarının yanıltılması,
- İşletmeye yatırım yapılması ilgisini uyandırabilme,
- Daha az veya daha fazla kar payı dağıtımı,
- İşletme mali tablolarında gerçekleştirilen hilelerin gizlenmesi,
- Hak kazanılmamış teşviklerden (prim, kredi vb.) faydalanma isteği,
- Vergi ödemelerinden katlanılacak olan tutarın düşürülmesi,
- İşlemler için zaman kazanılması,
- İşletmenin hedeflemiş olduğu amaçlara ulaşmada kolaylık sağlanması,
- İşletmenin finans piyasalarındaki yetersiz algı veya olumsuz imajı giderme,
- İşletmenin mali taahhütleri karşılayabilmesine olan inancı güçlendirme vb. amaçlar doğrultusunda gerçekleştirildiği sonucuna varmak mümkündür.

3.1.2.İşletme Çalışanları Tarafından Gerçekleştirilen Muhasebe Hileleri

İşletmelerin çalışanlarının işletme yönetiminin bilgisi dışında gerçekleştirdikleri muhasebe hileleri ise genel anlamda çalışanların şahsi menfaatleri doğrultusunda çıkar elde etme amacıyla gerçekleştirdikleri hileli işlemleri ifade etmektedir.

Finans tarihinde pek çok işletmenin kamuoyu nezdinde olumsuz bir imaj sahibi olarak itibar kaybetmelerine, işletme içinde sorumlu addedilen onlarca insanın işten uzaklaştırılmalarında ve hatta işletmenin iflase sürüklenmelerinde, bu işletmelerin çalışanlarının buldukları mevki ve sahip oldukları unvanı suiistimal ederek fayda sağlamalarına rastlanılmaktadır (Bulca ve Yeşil, 2014, 51).

İşletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen finansal hilelerin yapılabilmesi için “baskı, fırsat ve haklı gösterme” gerekçelerinden oluşan üç unsurdan bahsedilmektedir. “Hile üçgeni” (Bayraktar, 2007, 19) olarak da bilinen bu üç unsurun reel de yansıması ise aşağıda görülen uygulamalar ile gerçekleştirilmektedir (Söyler, 2003, 1-6; Bayraktar, 2007, 20 ; Bulca ve Yeşil, 2014, 51):

- Çeşitli zaman dilimlerinde tahsilatı yapılan farklı miktarlardaki nakdin kayıtlara yansıtılmadan zimmete geçirilmesi,
- İşletmenin mali tablolarında yer alan tutarların zimmete geçirilmesi,
- İşletmeye ait olan belgeler (çek vb.) üzerinde yazan bilgilerin değiştirilmesi veya çalınması,
- İşletmelerin finansal ilişkide oldukları banka kayıtları üzerinde değişiklikler yapılarak şahsi menfaat sağlanması,
- Naylon satıcılar ve reel de var olmayan borçlar yaratılması ile hayali ödemeler gerçekleştirerek söz konusu tutarların zimmete geçirilmesi,
- İşletme varlıklarından mal, ekipman, stok ve hurdalar üzerinden gerçekleştirilen hırsızlıklar,
- İhtiyaç fazlası satın almalar gerçekleştirme ve abartılmış ödeme miktarları,
- Hayali personel bildiriminden fayda sağlama,
- Abartılmış mesai, sağlık ve seyahat giderleri vb. işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen finansal hileler arasında yer almaktadır.

İşletme çalışanlarının, faaliyet gösterdikleri işletme süreçlerinde hileye yatkınlıklarını açıklamaya yönelik pek çok araştırma gerçekleştirilmiş, sonuç olarak birbirine çok yakın rakamlar içeren bazı istatistikler sunulmuştur. Buna göre genel olarak çalışanların (Söyler, 2003, 5-6):

- %5’inin her türlü koşul altında hileye kararlı oldukları,
- %10’unun hiçbir koşul altında hile yapmayacak olduklarını,

- %85'inin ise uygun koşulların sağlanabilmesi halinde hile yapmaya meyilli oldukları ortaya çıkarılmıştır.

Verilen tanımlar itibariyle, işletmelerin finansal tablolarında gerçekleştirilen hilelerin genel olarak işletmenin üst yönetiminden, işletme personelinden ya da işletmenin denetim görevini gerçekleştirmekte olan denetçilerinden kaynaklandığı görülmektedir. Bu doğrultuda, dünyada denetim skandalları genel bir çerçevede incelendiğinde, denetimde, denetçilerden kaynaklanan hatalar dört başlık altında açıklanmaktadır (Tackett, Wolfve Claypool, 2004, 340-350);

- Denetçilerin, genel kabul görmüş denetim standartlarını farklı ya da yanlış yorumlamalar ile değerlemeye tabi tutmaları ile gerçekleşen hatalar (Örneğin, Best Company ve Earnst&Whinney Skandalı)
- Denetçinin, denetlenen işletmenin baskısı ya da rüşvet gibi unsurların etkisiyle kasti olarak gerçekleştirdiği hatalar (Örneğin, ESM Securities ve Alexander Grant Skandalı)
- Denetçilerin, denetlemekte oldukları işletmeler ile kurdukları direkt ya da dolaylı menfaat ilişkisinden kaynaklı hatalar (Örneğin; Enron ve Arthur Andersen Skandalları veya Esbank denetimi),
- Denetçilerin, denetledikleri işletme arasında denetim ilişkisinin ötesinde kurulan şahsi yakınlık ve çıkar ilişkileri nedeniyle gerçekleşmiş hatalar (Örneğin, Amre ve Prices Waterhouse).

Muhasebe standartlarında uluslararası uygunluğun sağlanabilmesi için denetim ve raporlama fonksiyonları da geliştirilmiştir. Muhasebe denetimi ile ilgili düzenleme ihtiyacının yoğun olarak hissedilmesine sebep olan olaylar, yakın bir zaman öncesinde kendini gösteren muhasebe ve denetim skandalları ile ilişkilendirilmektedir.

Bu doğrultuda, bugün ülkemizin de içinde bulunduğu pek çok ülkede denetim ile ilgili düzenlemelerin yapılmasına devam edilmektedir.

3.2. Denetim Firma Skandalları

Dünyada farklı zaman dilimlerinde çeşitli ülkelerde meydana gelmiş olan muhasebe skandalları incelendiğinde; denetim süreçlerinde yaşanan eksikliklerin, denetim sonucu ile elde edilmesi beklenen toplumsal faydaya olumsuz yönde etkilerde bulundu-

ğu görülmektedir. Yaşanan bu sorunun temelinde ise hizmet kalitesi ve niteliği ile ilgili sorunlar göze çarpmaktadır.

Bu noktada öncelikle, mesleğin gerektirdiği temel nitelikler doğrultusunda sorumluluk ve mesleki değerlere riayet edilmesi, denetçinin asli görevlerinin başında gelmektedir (Senal, 2011, 84-85). Denetçilerin bilgi eksikliği ya da kişisel çıkarları gereği mesleki ve etik kurallar ile gerekliliklere uymamaları, sektörde yaşanmış olan skandalların temelini oluşturmaktadır ki bu sebeple muhasebe skandalların yaşanmasında işletme yönetimleri kadar denetim firmalarının da sorumlulukları bulunmaktadır.

İki binli yılların ilk çeyreğinde Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de yaşanmış olan büyük şirket iflaslarının, işletme yönetiminin yanlış uygulamaları sonucunda gelen başarısızlıklar kadar yanlış beyanlarla oluşturulmuş finansal raporların açıklanması ile ortaya çıkan başarısızlıkların da neden olduğu görülmektedir. Öte yandan burada söz konusu olan başarısızlığın etkisi sadece işletmelerin değil aynı zamanda bu kurumlarda denetim yapan kişi ve işletmelerin de güvenilirliklerine ve itibarlarına olan inancı ortadan kaldırmıştır.

3.2.1. Uluslararası Skandallar

Muhasebe skandallarının öznesi konumunda olan işletmeler incelendiğinde, bu işletmelerin zararda olmalarına rağmen çeşitli muhasebe manipülasyonları ile gerçeği yansıtmayan mali raporlarına denetçi firmaların göz yummalarının sonucunda işletmelerin borsada işlem görmekte olan hisse senetlerinin fiyatlarında artış da gözlemlenmiştir (Süer, 2004, 1-2). Bu sebeple, finans piyasalarında denetim ve daha genelde finansal raporlama ile ilgili yaşanan bu güven kaybının etkileri sadece Amerika'da değil, çeşitli büyüklüklerdeki pek çok ülkede de hissedilmiştir (İbiş, 2006, 14).

Sermaye piyasalarındaki aktif ve verimli faaliyetler, ancak sahip olunan finansal bilgilerin doğruluğu ile sağlanabilmektedir (Özkul, 2003, 1). Bu doğrultuda gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, piyasa faaliyetlerinde şeffaflık sağlanması ve yatırımcılar için asimetric bilgi etkisinin azaltılmasını hedeflemektedir (Bather, 2006, 657-669).

Finansal tabloların yanlış veya hatalı bildirimini ile en fazla zarar gören taraflardan bir diğeri de sermaye piyasası yatırımcıları olduğundan, ülkemiz de dâhil pek çok ülkede yer alan kanun koyucu ve düzenleyici kurumlar, gerçekleştirdikleri düzenlemeler ile

bireysel yatırımcıların (kişi ve kurumlar) korunması ile ilgili mali raporlama sürecinin doğruluk ve güvenilirliğini yeniden sağlayabilmek için çeşitli önlemler almışlardır (Uzay, 2006, 3). Bu doğrultuda(Kılıç, B.T, 1);

- Denetim ile denetimi gerçekleştiren kişilerin (denetçilerin) yakından gözetimi,
- Bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği bazı hizmetlerin yasaklanması,
- Finansal tablolarındaki bilgilerde gerçek dışı düzeltmeler yapan ve bunları yayınlayan üst düzey yöneticilerine uygulanacak ağır cezai yaptırımlar vb. uygulamalar, bağımsız denetim mesleğine getirilmiş düzenlemelerden sadece birkaçıdır.

Dünyada danışmanlık mesleğinin yükselişe geçtiği 1970'li yıllarda denetim sektörü “Arthur Andersen, Arthur Young&Company, Coopers&Lybrand, Ernst&Whinney, Haskins&Sells Deloitte, KPMG, Price Waterhouse ve Touche Ross” olmak üzere 8 büyük denetim/danışmanlık firmasının hâkimiyeti altında olduğu dönemi ifade etmektedir. İlerleyen zamanlarda ise denetim şirketlerinin daha büyük bir yapıya kavuşmak ve rekabetin olumsuz etkilerinden arınmak amacıyla kendi aralarında gerçekleştirdikleri birleşmeler sonucunda(www.referansgazetesi.com, Erişim Tarihi:12.05.2014);

- Arthur Young&Company ile Ernst&Whinney birleşerek Ernst&Young'u,
- Touche Ross ile Deloitte Haskins&Sells birleşerek Deloitte&Touch' u ve
- Coopers&Lybrand ile Price Waterhouse birleşerek Price Waterhouse Coopers' i aynı çatı altında toplarken, 1970'li yıllardan beri sektörde faaliyet gösteren KPMG ile Arthur Andersen denetim firmaları ile sektördeki büyük firmaların sayısı beşe inmişti.

Tablo 3.4. Muhasebe Skandalları ve Denetim firmaları

Şirket	Denetçi Firma
Enron Şirketi	Arthur Andersen
WorldCom Şirketi	Arthur Andersen
Sunbeam Şirketi	Arthur Andersen
Xerox Şirketi	KPMG
Rite Aid Şirketi	KPMG
AOL Time Warner Inc.	Ernst & Young
Cendant Şirketi	Ernst & Young
IBM Şirketi	Price Water House Coopers
Lucent Technologies Şirketi	Price Water House Coopers
Boeing Şirketi	Deloitte Touche Tohmatsu

Kaynak: Sundi ZHAO, Liuping CHEN, Ling HUA, 2006, 64.

Tablo 3.4 'de, dünyada yaşanan şirket skandalları ve bu şirketlerin denetçilerinden örnekler verilmektedir. Bu şirketler incelendiğinde, zararda olmalarına rağmen, kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kar rakamlarının ilan edildiği görülmüştür. Böylece, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir.(Süer 2004, 44). Dolayısıyla bu skandallar, finansal tabloları hazırlama ve denetleme sürecinde yer alanların güvenilirliklerine önemli ölçüde zarar vermiştir(Uzay, 2009, 4)

Bu dönemin en üst noktası olan 2002 yılına gelindiğindeyse ABD'de yaşanan büyük **Enron** skandalı ile denetimde bugün gelinen noktaların başlangıcı olarak Arthur Andersen işletmesinin sonunu getirmiştir.

3.2.1.1. Andersen Denetim Firması Skandalı

İşletme faaliyetlerine ABD'de başlayan enerji firması Enron İşletmeleri, skandalın ortaya çıkmasından önce finansal gücü nedeniyle dünyanın en büyük şirketleri arasında yirmi yedinci sırada bulunmaktaydı. Ancak 2001 yılı Ekim ayında Enron' un zarar açıklamasının ardından geçmişe yönelik faaliyet gelirlerinin yansıtıldığı ifadeler değiştirilmiş ve şirket aynı yıl Aralık ayı başında iflasını istemiştir (Bayraktar, 2007, 38-40).

Bu beklenmedik iflasın temelinde, Enron işletmesinin sürüklendiği ahlaki dejenerasyonun etkisi yoğun olarak görülmektedir. Öncelikle Enron' un şirket dışında başka bir işletme kurarak, bu işletme kanalı ile risk ve zararlarını bilanço dışında göstermesi yani kendi risk ve zararlarını gizleyerek Enron' un olduğundan çok daha fazla karlı gösterilmesi şirketin yanıltıcı faaliyetlerinin de öncüsü olmuştur. Bunun dışında 2001 yılının son aylarında patlayan skandal Enron işletme yönetiminin önemli oranda maaş, ek ücretler ve hisse senedi opsiyonları ile bireysel servetlerini arttırmak için yasadışı ve gayri ahlaki davranışlar göstermesi ile Enron' un bir takım muhasebe belgelerini de imha etmiş olması, yaşanan çöküntünün sebepleri arasında yer almaktadır (Özkul, 2003, 3).

Enron işletmeleri, 2001 yılında işletme ile ilgili yapılan araştırmalar sonucunda şirketin açıklamış olduğu net karın yüzde doksan altısının muhasebe manipülasyonları sayesinde yaratılmış olduğu görülmüştür. Bu manipülasyonun rakamlarla ifadesi ise, işletmenin mevcut incelemesinden önceki dört yılda kamuya açıklanmış olan 2,7 milyar dolarlık mali servetin reel deki tutarının sadece 508 milyon dolar olması yani rakamlarda 2,2 milyar dolarlık bir tahrifat gerçekleştirildiği şeklinde yapılmaktadır (Senal, 2011, 87-88).

Enron firmasının denetimini gerçekleştiren firma olarak skandalın diğer tarafında yer alan Arthur Andersen ise 2002 yılı ile birlikte piyasada sahip olduğu güvenilirlik ününü de kaybetmeye başlamış ve Andersen'in diğer müşterilerinin de açıkladığı mali raporların güvenilirliğini sorgulatarak, bu işletmelerin hisse senetlerinde düşüşler yaşanmasına neden olmuştur (Nelson, Price ve Rountree, 2008, 279-293).

Enron Skandalı ile yaşanan gelişmelerin ardından Arthur Andersen firması incelemeye alındığında, Andersen'in Enron dışında Waste Management, Global Crossing ve Qvestand Worldcom adlı üç işletmenin denetimlerinde de önemli denetim hataları ortaya çıkarılmıştır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, 48 ; Bayraktar, 2007, 39). Andersen firmasına yönelik inceleme sonrasında, Andersen'in müşterisi olan Waste Management işletmesinde gerçekleştirdiği denetim kusurlarına dair;

- Arthur Andersen işletmesi tarafından sunulan denetim hizmetinin bütün gerekliliklerini içeren bir denetim prosedürüne sahip olmayışı,

- Andersen işletmesine bağılı olarak çalışan denetçilerin, denetim değerlemele-rini kusurlu mesleki yargılar ile oluşturması ve
- Denetim firmasının sahip olması gereken bağımsızlık nitelikleri ile ilgili ek-siklerin var olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Arthur Andersen denetim firmasının müşterilerinden bir diğeri olan Worldcom işletmesi ise 2001 yılında ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'in araştırması ile ortaya çıkarılan manipüle edilmiş muhasebe işlemleri ile gündeme gelmiş olup Amerikan tari-hinin en büyük muhasebe skandallarından biri olarak anılmaktadır (Anand, 2002, 7-9). Worldcom işletmesi 2001 yılı Ocak ayının başından 2002 yılı Mart ayına kadar geçen sürede edindiğı karını, reel de edindiğinden 3,8 milyar dolar daha yüksek göstermesi piyasadaki yatırımcıların 180 milyar dolar kaybetmelerine neden olmuştur (Senal, 2011, 89).

Arthur Andersen denetim firması, yaşanan bu skandalların ardından haklarında açılan davalardan aklansa da firma adına hissedilen güven kaybı nedeniyle işletme faa-liyetlerine devam edememiştir. Ancak Enron skandalı, sadece Enron işletmelerinin iflası ve ardından Arthur Andersen'in iflası ile son bulmamış, yaşanan skandallar ile birlikte, genel anlamda finansal raporlamalardaki eksiklik ve başarısızlıkların da fark edilmesine imkân vermiştir.

Enron' un ardından dünyadaki pek çok ülkede faaliyet göstermekte olan resmi kurumlar ülkelerindeki denetim hükümlerinin geçerliliğini sorgulamış, eksikliklerinin kaynağını tespitte çalışmış ve önleme amaçlı yeni yasal düzenlemeleri yürürlüğe koy-muşlardır.

Bu doğrultuda, örneğin İngiltere'de süreçleri Denetim ve Muhasebe Sonuçlan-dırma Grubu'nun yönlendirmesi ile denetim yasa ve düzenlemeleri hakkında hızla ince-lemelere başlamışlardır. Bu incelemelerde özellikle mali raporlama, denetim, kurumsal yönetim ile denetimin diğeri kanuni çerçeveleri üzerinde odaklanılmıştır. Sonuçlandırma grubunun incelediğı temel sorun İngiltere'deki mevcut yasaların, denetimle ilgili yasal prosedür ve standartların yeterliliğı olmuştur ve eksikliklerin odağını tespit edebilmek için Andersen işletmesi yoğun bir şekilde incelenmiştir.

Yapılan tüm bu incelemelerin sonunda ise İngiltere'de denetim işletmelerinin ro-tasyonu ile denetçilerin denetim hizmeti dışındaki hizmetlerine engellemeler getirilmesi

üzerinde yoğunlaştırmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise, ülkede uygulanmakta olan peerreview¹ sisteminin denetim kalitesinin sağlanmasında yeterli olmadığı sonucuna varılarak denetçilerin gözetilmesi/denetlenmesi gereği üzerinde çalışmalara başlanmış ve buna bağlı olarak Sarbanes Oxley yasasının oluşturulması hazırlıklarına başlamıştır (Fearnley ve Vivien, 2004, 117-138).

3.2.1.2. Kanebo, Olympus ve AIJ Skandalları

Dünyada birbiri ardına yaşanan denetim skandalları zincirine bir halka da Japonya'da eklenmiştir. 2006 yılında ortaya çıkan skandal, Japonya Finansal Hizmet Dairesi'nin, Japonya'daki en büyük dört denetim işletmesinden biri olan PwC'nin ortaklarından ChuAoyama'nın faaliyetlerinden şüphelenmesi ile ortaya çıkarılmıştır. Şüphenin ardından yapılan incelemede ChuAoyama'nın müşterilerinden Kanebo kozmetik işletmesinin 5 yıllık bir dönemi kapsayan zaman diliminde finansal tablolarda gerçekleştirdiği tahrifat ile sahip olduğu gelirini reelde var olandan 1,37 milyar dolar daha fazla gösterdiği ve işletmenin denetçisi olan ChuAoyama'nın da bu duruma göz yumduğu ortaya çıkarılmıştır (Sikka, Filling ve Liew, 2009, 135-155).

Japonya'da yaşanan diğer bir skandalda ise; işletme faaliyetlerini doksan iki yıl önce Japonya'da başlatmış olan kamera ve tıbbi ekipman üreticisi **Olympus** işletmesinin, 2011 yılındaki denetimle yaklaşık son yirmi yıllık muhasebe kayıtları üzerinde tahrifat gerçekleştirdiği ve bununla işletmenin kayıplarını yıllarca gizlediği ortaya çıkarılmıştır(www.bbc.co.uk, Erişim Tarihi: 17.05.2014).

Olympus' taki skandalın ortaya çıkmasına, işletmenin eski CEO'su İngiliz Michael Woodford'un işletmeden kovulmasının ardından yaptığı açıklamalar neden olmuştur. Bu açıklamalarda Woodford, işletmenin 2008 yılında Gyrus adlı bir işletmeyi iki milyon dolar karşılığında alması ile ilgili altı yüz seksek yedi milyon dolarlık danışmanlık ücreti ödenmesini sorguladığı için istifaya zorlandığını ifade etmiştir(www.ekonomi.haber7.com, Erişim Tarihi: 17.05.2014).

Takip eden süreçte, danışmanlık bedelinin Cayman Adaları' da bulunan ve skandalın patladığı tarihte feshedilmiş olarak görünen bir şirkete ödendiği ortaya çık-

¹Peer Review; Bir işletmenin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim firmasının işletme ile ilgili oluşturduğu denetim raporunun başka bir bağımsız denetim firması tarafından incelenmesi anlamına gelmektedir.

mıştır. Sonuç olarak Olympus'un muhasebe kayıtları üzerinde gerçekleştirdiği 1,7 milyar dolarlık yolsuzluk; işletme yöneticilerinin de aralarında bulunduğu yedi kişinin tutuklanması (tr.euronews.com, Erişim Tarihi: 17.05.2014), Olympus ile çalışmakta olan bankaların, şirketin fazla kredi alabilmek için tahrifat gerçekleştirdiği raporları sunması yüzünden açtığı davalar ile toplamda 200 milyar Euro' luk hasar tazminatı talep etmesi ve skandalın ardından işletmenin hisse senetlerinin birkaç ay içinde %70 oranında değer kaybetmesi ile sonlanmıştır.

Japonya'daki diğer skandal ise ülkedeki KOBİ'ler için emeklilik fonu yöneticisi yatırım şirketi **AIJ**' in yaklaşık yüz KOBİ için yönetmekte olduğu 2,3 milyar dolarlık paranın kaybolması ile ortaya çıkmıştır. İşletmenin söz konusu tutarı zarar olarak göstermesinden sadece birkaç ay önce Olympus skandalının yaşanmış olması ülkenin şirketler hukuku ve mevzuatında hızla düzenlemeler yapmasını zorunlu hale getiren olayların başlangıcı olmuştur(www.bbc.co.uk. Erişim Tarihi: 17.05.2014)

3.2.1.3. Deloitte&Touche Denetim Firması ve Parmalat, Ahold, Adelphia Skandalları

Parmalat Skandalı; İtalyan gıda devi Parmalat şirketinin muhasebe kayıtlarında 2003 yılı sonunda ortaya çıkan sekiz milyar dolarlık açık, İtalya tarihinin en büyük skandalı olarak kayıtlara geçmiştir. Skandalın ortaya çıkmasının ilk göstergesi ise işletmenin 2003 yılında vergi cenneti olarak bilinen Cayman Adaları'ndaki Epicurum fonunda 500 milyon Euro civarında katılımının olduğunun ortaya çıkması ile şirketin, yatırımcıların parasını spekülasyon ve süreçlerde kullandığının şüphesi olmuştur (Göçen, 2010, 107-129).

Takip eden süreçte önce grubun finans müdürünün, ardından da Parmalat işletmesinin kurucusu ve aynı zamanda CEO'su olan CalistoTanzi' nin istifa etmelerinin ardından işletme için açılan soruşturmalar ise işletmenin sonunu getiren süreçlerin başlangıcı olmuştur. Soruşturma; İtalyan Parmalat'ın Cayman'daki iştiraklerinden Bonlat'a ait denetim şirketi Grant Thornton'un Bank of Amerika antetli bir belge ile açıkladığı yaklaşık 3,9 milyar Euro'luk hesabın reelde var olmadığını ispatının yanı sıra, şirketin beyan ettiği borçların, mevcut borçlarının çok daha altında bir tutar ile belirtilmesi ve Parmalat'a ait şirketlerden biri olan Parmatour'da oluşan mali açıkların kapanması için,

Parmalat' tan bu şirkete 500 milyon Euro kadar nakdi tutarın aktarılması İtalyan gıda devinin hileli muhasebe işlemlerini ortaya çıkarmıştır. Parmalat Skandalı, diğer tüm örneklerde olduğu gibi biri işletmenin yönetimi diğeri denetim şirketi olmak üzere iki taraflı hatalar zincirini yansıtmaktadır çünkü Parmalat Skandalı'nda iki ayrı bağımsız denetim işletmesinin sorumluluğu bulunmaktadır; bunlardan biri Deloitte&Touche, diğeri de Grant Thornton denetim şirketleridir (Demircan, 2007,42-43).

Parmalat işletmelerinin denetimini 1999 yılından itibaren Deloitte&Touche işletmesi yapmaktaydı ancak işletmenin Deloitte&Touche'dan önceki denetim şirketi Grant Thornton, Parmalat'a ait on dokuz iştirakin denetimini gerçekleştirmeye devam etmekteydi. Parmalat soruşturması ile her iki denetim şirketi de suçlu olmadıklarını söylediler de bilhassa Grand Thornton' un şirkete ait hesapta yer alan 3,9 milyar Euro'luk tutarı kontrol etmemesi ve kamuya açıklanan bilançolarında sürekli olarak yüklü nakit ve menkul değer görünen bu işletmenin sürekli olarak piyasalardan borçlanma yöntemini kullanmasına dikkat edilmemesi, Grand Thornton' u suçlu konuma düşürmekteydi (Göçen, 2010, 115-119).

Parmalat skandalında Deloitte&Touche' un ihmali ise bilançonun konsolidasyonunu Grand Thornton' dan devralırken verilen bilgileri kontrol etmeye gerek duymadan kullanmaya devam etmesi olmuştur(Senal, 2011, 90).

Avrupa'nın Enron'u olarak anılmakta olan **Ahold Skandalı** nda ise 2003 yılında işletmenin denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim firmasının, Ahold'un bir önceki yıla ait denetim sonuçlarından kuşkulandırılması ile ortaya çıkan bir süreci yansıtmaktadır.

Hollandalı RoyalAhold işletmesi, pek çok ülkede zincir işletmeler açması ile hazır olmadıkları bu yayılım hızı sebebiyle işletme faaliyetinin başlatıldığı ülkelerde mevcut olan kanun ve düzenlemelere ayak uyduramaması işletme hesaplarının karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Öte yandan, şirketin 2001-2002 yıllarını kapsayan döneminde işletmenin kamu ilan ettiği kar oranının reel deki tutarın beş yüz milyon dolar fazlası olduğu ortaya çıkarılmıştır (Milliyet Gazetesi, 26.02.2003, Erişim Tarihi: Erişim Tarihi: 19.03.2014).

Adelphia Skandalı ise, bir Telekom işletmesi olan firmanın 2002 yılında iflasını açıklamasının ardından muhasebe işlemlerinin incelemeye alınması ile ortaya çıkarıl-

mıştır. Adelpia’da başlatılan denetim süreci; işletmenin son iki yılda edindiğini açıkladığı karımı reel deki tutardan daha yüksek göstermesi, müşteri sayısını şişirilmiş rakamlarla ifade etmesi ve kayıt dışı 3,1 milyar dolarlık borçlanması ile harcama tutarlarında abartılmış mali ifadeler kullandığını ortaya koymuştur. Adelpia’da skandalına neden olan hatalar zinciri; bağımsız denetim işletmesi Deloitte&Touche’nin Adelpia skandalındaki rolü işletmenin yansıttığı tablolar karşısında şüpheli davranmaması ve tablolarda yapılan hilelerin Deloitte tarafından önemsenmemesi, Deloitte’in uyarılarına rağmen şirketin borç tutarlarını kamuya açıklamakta çekimser kalması ile bir aile şirketi olan Adelpia’ nın sahiplerinin abartılı bir lüks ile devam ettirdikleri yaşam tarzında tutumlarına dikkat etmemek gibi süreçlerin yaşanması sebebiyle oluşmuştur (Barlaup, Dronen ve Stuart, 2009, 183-203).

3.2.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Firma Skandalları

Önceki bölümde de bahsedildiği üzere, denetimlerde gerçekleştirilen kasti veya hatalı süreçlerin neden olduğu skandalların öznesi konumunda olan işletmelerin genellikle mali güç anlamda ileri pozisyonda işletmeler olduğu ve işletmelerinin defter değerini yükseltmek ve hisse senetlerinin değerinin yükselmesi ile yatırımcıların dikkat ve sempatisini çekmek amacıyla mali tablolarında söz konusu tahribatların yapılmasına izin verdikleri görülmektedir. Bu doğrultuda skandalların genel olarak, ya işletmenin kendisi ile denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim firmaları arasındaki ilişkilerin niteliğinden kaynaklandığını ya da söz konusu ülkelerdeki denetim prosedürlerindeki eksiklikler veya işletmenin değerlemede yetersiz kaldığı noktalar sebebiyle gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, genel olarak değerlendirildiğinde, dünyada meydana gelen muhasebe hilelerinin bağımsız denetim firması ile çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler olduğu görülmektedir.

Dünyadaki denetim skandallarının yoğunlaştığı tarih olan 1990-2010 yılları, ülkemizde de pek çok muhasebe hilesi ve yolsuzluğun da ortaya çıkarıldığı yıllar olmuştur.

Ancak Türkiye’de meydana gelen muhasebe skandalları, diğer pek çok ülkede gerçekleştiği üzere denetim firması ile farklı sektörlerdeki müşterileri arasında yaşanan olaylar dahilinde gerçekleşmemiştir. Bu durumun sebepleri arasında; Türkiye’de küresel

çapta faaliyet gösteren işletme sayısının az oluşu ve ülkemizde borsaya kayıtlı olmayan pek çok işletmenin var olması gibi sebeplerin yanı sıra Türkiye'deki denetim sisteminin çok da fazla ayrıntılandırılmamış olması veya skandalların yaşandığı dönemde ülkemizde büyük ölçekli bir bağımsız denetim firmasının olmaması gibi unsurların sayılabilmesi mümkün görünmektedir. Yine de ülkemizde yaşanan skandallar neticesinde ülke ekonomisi ve toplumun önemli bir bölümü de önemli bir zarara uğramıştır.

Bu bölümde, Türkiye finansal tarihinde önemli izler bırakmış skandallara yer verilecektir.

3.2.2.1. İmar Bankası Skandalı

Uzan Grubu tarafından 1984 yılında satın alınan İmar Bankası'nda yaşanan skandal, bankaya Tasarruf ve Mevduat Sigorta Fonu (TSMF) tarafından el konulmasının ardından ortaya çıkarılmış, Türkiye tarihinde kayıtlara geçmiş en organize mali suç olarak nitelendirilerek 6 milyar dolar tutarındaki yolsuzluk tespit edilmiştir (www.sabah.com.tr, 25.09.2013, Erişim Tarihi: 19.03.2014):

İmar Bankası'ndaki yolsuzluğun ilk belirtileri, bankanın 1992 yılında hayali hesaplar hakkında TBMM tarafından uyarılması ile görülmüştür. Bunun ardından mevduat sahiplerine verilen faiz tutarlarının fon kesintilerinden edinilen 1 milyar liranın vergi dairesine bildirilmemesi, bankanın sekiz şubesinde incelenen 2,5 milyar liralık matrahta 3,9 milyar liralık matrah farkının ortaya çıkarılması, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ya bildirilen tasarruf mevduatı tutarının 746,9 trilyon olmasına karşın, reeldeki tutarın 8,144 trilyon civarında olması İmar Bankası'nda tespit edilen yolsuzluğun bir kısmını oluşturmaktadır. İmar Bankası öznesinde gerçekleşen bu skandala ait pek çok bilgiyi yansıtacak olan veriler BDDK tarafından istendiğinde, canlı kayıtların ve yedekleme sistemlerinin tamamen kapatılması ve ardından işletmenin ilgili birimlerinde kilit pozisyonlarda çalışmakta olan yetkililerin toplu olarak istifa etmeleri nedeniyle skandal ile ilgili bilgiler tam olarak ortaya çıkarılamamıştır (Bayraktar, 2007, 67).

Sonuç olarak 2004 yılında aralarında işletme sahiplerinin de bulunduğu on dört kişi hakkında yaklaşık 833 trilyonluk vergi kaçakçılığı suçundan otuz üç yıl hapis cezası istemi ile dava açılmış ancak Uzan Grup Yönetim Kurulu Başkanı Cem Uzan'ın Fran-

sa'da siyasi sığınma hakkı ile yaşamasından kaynaklı olarak hapis cezası gerçekleştirilememişse de grubun yurtdışında faaliyet gösteren işletmelerinin tespiti ile Türkiye'ye borçlu olduğu 4,5 milyon dolar tahsil edilebilmiştir (www.sabah.com.tr, 25.09.2013, Erişim Tarihi: 19.03.2014).

3.2.2.2. Etibank ve Bank Kapital

Etibank skandalı, 1996 yılına kadar kamuya ait olan Etibank'ın özelleştirilerek satışa çıkarılması ve kamuya ait hissenin tamamının satışının Doğan Kumaşçılık firmasına satılması ile başlamıştır. Doğan Kumaşçılık işletmesi, satışın ardından yaşadığı mali kriz nedeniyle peşinatını ödeyememesi, bankanın tekrar özelleştirme dairesine geçmesine neden olmuştur. Bunun ardından Nergis Holding sahibi Cavit Çağlar, Medya Holding sahibi Dinç Bilgin ailesi ile yarı yarıya ortak olarak Etibank'ı satın almıştır. Ardından gelen süreçte, TSMF'nin bankaya el koyması ve Bilgin ailesinin Etibank hisselerinin tamamına sahip olması ile devam eden süreç, Etibank'ın 112 trilyon 402 milyar 403 milyon liralık zarara uğraması ile son bulmuştur (Bayraktar, 2007, 71).

Bank Kapital ise, 1995 yılında Ceylan Holding bünyesine katılmış bir banka olarak, BDDK tarafından el konuluncaya kadar aynı grubun yönetiminde kalmıştır. Bank Kapital'e el konulmasının gerekçesi olarak ise, bankanın mali olarak taahhütlerini karşılayamayacak hale gelmesi genelinde, yasal uyarılar ile kendilerine hatırlatılan kanuni düzenlemeleri gerçekleştirmemeleri, borç tutarının sahip olunan toplam değeri aşması ve mevduat sahipleri ile ekonomik sistemin güven ve istikrarı açısından risk yaratıyor oluşu ile açıklanmıştır (www.ntvmsnbc.com, Erişim Tarihi: 13.05.2014).

3.2.2.3. Emlakbank, Şekerbank, Kentbank, Pamukbank ve Halk Bankası Yolsuzlukları

Türkiye finansal tarihinde rol almış diğer bankalara ait skandallardan **Emlakbank Skandalı**, banka yöneticisi Fikret Öngen'in bir işletme sahibi olan Kemal Horzum' a yabancı bankalardan kredi alabilmesi için banka adına kefil olması ve devam eden süreçte Horzum' un yabancı bir bankadan 80 milyar tutarındaki krediyi alarak ortadan kaybolması ile başlamıştır. Kredinin vadesi geldiğinde muhatap olarak Emlakbank'ı bulan banka ise kredi tutarının ödemesini Emlakbank' tan tahsil etmiştir.

Şekerbank'ta ise, Emlakbank'ta yaşanan skandala benzer şekilde bankanın Yahya Demirel'e ait bir şirkete usulsüz olarak 20 milyon 50 bin dolarlık kredi vermesinin ortaya çıkarılması ile ortaya çıkarılmıştır.

Kent Bank Skandalı; bankanın sermayesinin artırımına karar verilmesinin ardından on iki banka hesabının borç hanesine kayıt edilen 3 milyon 229 bin doların farklı hesaplara aktarılması ve bu fiktif tutarın bankanın Yönetim Kurulu Başkanı Mustafa Süzer'in hesabına geçirildiğini daha sonra ise tutarın kambiyo zararı olarak bankaya yansıtıldığını ortaya çıkarmıştır.

Pamukbank Skandalı'nın temelini ise; 1973 yılında Çukurova Holding'e geçen bankanın grup şirketlerine kullandığı ancak tahsil edemediği krediler oluşturmaktadır. Banka, tahsil edemediği kredilere ilişkin sürekli olarak grup borcunu erteleme çalışmalarını ile söz konusu kayıp tutarı farklı bir hesap altında belirtmesi nedeniyle, Pamukbank'ın zararını gizlemiştir.

Halk Bankası'nda ise, 1998-1999 yılları arasında mali tablolarında gerçekleştirdikleri hileli düzenlemeler ile net tutarını 66 trilyon olarak açıkladıkları "takipteki alacaklar" raporundaki reel tutarın 697 trilyon civarında olmasının da ötesinde tahsilatı bekletilen kredi ve temerrüt faizleri ile birlikte tutarın, 2000 yılı itibariyle 1 katrilyon liraya ulaşması ile gündeme gelmiştir (Bayraktar, 2007, 76).

Türkiye'de bankalarla ilgili yaşanan skandalların genel yapısı incelendiğinde, denetim işini gerçekleştiren taraf olarak genellikle devlete ait gözetmen kurumlar görülmektedir. Ancak bu genellemenin dışında kalan bir vaka; Esbank Eskişehir Bankası T.A.Ş.'in denetimini gerçekleştiren Ergin Uluslararası Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'dir. Ergin denetim firmasının 1999 yılında oluşturduğu denetim raporunda Esbank'ın sahip olduğu likidite ve finansman temin kabiliyeti yeterli bulunarak denetçi tarafından müspet görüş bildirilmiştir.

Ergin Denetim'in yine aynı yıl denetimini gerçekleştirdiği Yaşar Bank A.Ş. için düzenlediği raporda bankanın sahip olduğu risklere yer verilmeden olumlu görüş bildirilmişse de 31 Aralık 1998 itibariyle 7 trilyon TL kar açıklamış bir şirketin bir yıl sonra 559 trilyon zarar göstermesi söz konusu tutarın yaklaşık yarısına tekabül eden miktarının geçmiş dönemlere ait olması, işletmenin denetim kalitesine ait kuşkuların doğmasına neden olmuştur (Senal, 2011, 95).

Bunların dışında (www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi:16.05.2014):

- Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.'nin 2014 yılında Garanti Faktöring Hizmetleri A.Ş.'nin 2008 ve 2009 tarihli mali tablolar denetiminde mesleki özen ve itinaı göstermemesi ile SPK'nın 103 ve 105. Maddeleri uyarınca uğradığı ceza,
- 2012 yılında Axa Hayat ve Emeklilik A.Ş. tarafından yönetilmekte olan fonlar ile çıkar çatışmasına neden olabilecek nitelikte işlemler (mevcut fonlar adına hisse senedi işlemi yapılmasından önce veya sonra söz konusu senetlerde bazı işlemlerin yapılması yoluyla) gerçekleştirmiş olmaları,
- 2012 yılında ALLIANZ Hayat ve Emeklilik A.Ş.'ye ait emeklilik fonlarında

HSBC portföy personeli ve onlarla birlikte hareket etmekte olan kişilerin sahip oldukları hesaplara işletme tarafından yönetilmekte olan fonlarla çıkar çatışmasına neden olabilecek içerikte işlemler yapılmış olması ile pek çok sigorta ve emeklilik şirketi denetimlerinde ortaya çıkarılmış hata ve suiistimaller de mevcuttur.

Sözü edilen denetim skandallarının ortaya çıkarıldığı zaman diliminin genellikle iki binli yılların ilk yarısı içerisinde yer alması, skandallara yol açan olayların sadece bu yıllarda gerçekleştirildiği anlamına gelmemektedir. Enron skandalı ardından devletlerin denetim ile ilgili yasalarındaki düzenlemeleri ve denetim şirketlerinin bu skandal ile ortaya çıkan eksiklikleri fark edip daha özenli davranmaları nedeniyle skandallar bu yıllarda art arda ortaya çıkarılmıştır.

Bu açıdan bakıldığında Enron skandalı her ne kadar finans tarihinde gerçekleştirilmiş en büyük yolsuzluk olarak kayıtlara geçmiş olsa da bu skandal sayesinde denetim ile ilgili düzenlemelerin yapılmaya başlanması, standartların daha net bir şekilde belirlenmesi ve sonrasında suç kapsamında yer alan olaylar ile ilgili cezai müeyyidelerin ağırlaştırılması gibi olumlu yönde pek çok gelişimin de hızlı bir şekilde yürürlüğe konmasını sağlamıştır.

BÖLÜM 4.TÜRKİYE'DE DENETİMDE ROL OYNAYAN KURUMLAR VE KAMU GÖZETİM KURUMUNUN DOĞUŞU

Türkiye’de bağımsız dış denetim özellikle 1970’li yıllar itibariyle, ekonomik anlamda yaşanan gelişmelere paralel olarak (Başpınar, 2005, 45), işletmelerin uluslararası alanda geliştirdiği iş ilişkileri, dış kaynaklı yatırımların sayılarının artması ve ülkemiz işletmelerinin uluslararası finansman kaynaklarından yararlanmaya başlayışı vb. nedenlerden ötürü zorunlu bir gereksinim haline gelmiştir. Bununla birlikte İMKB’nin faaliyetlerine başlaması ve mevcut diğer finans kuruluşlarının bağımsız dış denetim kurumlarının varlığına duydukları gereksinim ve bu doğrultuda ilettikleri talepler de bağımsız dış denetim kavramının gelişmesinde önemli bir itici güç olarak kabul edilmektedir (Dönmez, 2008, 171).

Ülkemizde muhasebe denetiminin yasal olarak konumlandırılmasına ilişkin çalışmaların kökeni 1930’lu yıllara dayanması ve bunun ardından çeşitli yatırımcılar ile bazı kuruluşların özel talepleri doğrultusunda denetim etkinliklerinin yapıldığı görülüyorsa da yasa nezdinde belirlenen ilk kurallar 1987 yılında bankacılık sektörü için geliştirilmiş olan “banka denetimi” ile getirilmiş ve zorunlu denetim bu tarih itibariyle başlatılmıştır (Senal, 2011, 120). Devam eden süreç ise bankalarla birlikte sermaye piyasaları için oluşturulan düzenlemeleri kapsamakla beraber, yapılan düzenlemelerle birlikte 1989 yılına gelindiğinde bağımsız denetim uygulamaları kamuya açık işletmeler için de zorunlu hale getirilmiş ve denetimi gerçekleştirecek olan kişi ve kurumların yetkilendirilmesi ile denetim faaliyetlerinin sürdürülmesini düzenleyen tebliğ ve diğer yönetmelikler de yürürlüğe konulmuştur.

İlk olarak 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile tanımlanmış olan denetim mesleği ise ilgili yasada mesleğin yürütmesinin açıklıkla ortaya konulmasına imkân verecek olan denetim ilke ve standartlarına yer vermemiştir.

Ancak 1994 yılına gelindiğinde söz konusu ilke ve standartları belirlemek amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1996 yılında on bir muhasebe standardını kabul etmiş ve ertesi yıl bu standartların uygulamaya konulmasını sağlamıştır. Takip eden zaman içerisinde önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin kurulmasının ardından 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK); denetim faaliyetlerinin yanı sıra diğer kanunlarda verilen denetim uygulamalarının sistemli bir şekilde yürürlüğünü sağlamak amacıyla ulusal denetim standartlarını belirleyip yayınlamak amacıyla kurulmuştur. TÜDESK bu doğrultuda öncelikle Ulusal Denetim Standartları'nı yayınlamışsa da yasal boşluklar ilgili standartların uygulanmasını geciktirmiştir (Uyar ve Çelik, 2007, 141)

Türkiye'de bağımsız denetimin geliştirilmesi yapılan yasal düzenlemeler (Başpınar, 2005, 45):

- 3568 sayılı Kanun ve YMM müessesesi,
- Sermaye Piyasası Kanunu ve Bağımsız Denetim,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bağımsız Denetim,
- Bankalar Kanunu ve Bağımsız Denetim ve
- Sigorta Murakabe Kanunu ve Bağımsız Denetim olmak üzere beş grupta incelenmektedir.

Düzenlemelerin yapıldığı ilk yıl olan 1987 yılında yetkili bağımsız denetim şirketi sayısı otuz beş iken 2014 yılı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin sayısı; ikisi aktif olmamak üzere doksan üç adet olarak belirtilmektedir (www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi:16.05.2014).

Ülkemizde denetim işletmelerinin denetim ve gözetim faaliyetleri SPK, Hazine Müsteşarlığı ve BDDK gibi düzenleyici yapıdaki kurumlar tarafından gerçekleştirilmekteyken denetçilerin denetimlerini gerçekleştirme görevi ise Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB' un yetki ve sorumluluğu altında bulunmaktadır (Uzay, 2006, 22).

4.1. Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tasarrufların menkul kıymetler ile değerlendirilerek kamunun ekonomik kalkınmaya etkin bir biçimde katılmasını sağlama ve sermaye piyasalarının etkinliğini güven, şeffaflık ve kararlılık içinde devam ettirmesi ile tasarruf

sahiplerinin sahip oldukları hak ve çıkarlarının korunmasını düzenleme ve denetleme amacı ile 1981 yılında yürürlüğe konulan 2499 sayılı SPK Kanunu ile kurulmuş 2012 tarihli 6362 sayılı SPK ile de görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Bu doğrultuda SPK; (www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi:16.05.2014);

- Sermaye piyasaları ve ilgili kurumların yürütme kurallarının belirlenmesi,
- Piyasadan fon kullanmakta olan işletmelerin, belirlenmiş kurallar doğrultusunda en etkin şekilde yararlanmalarının sağlanması,
- Yatırımlarını sermaye piyasasına yapmakta olan tasarruf sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması,
- Kamunun doğru zamanda yeterli ve gerçek bilgi ile aydınlatılmasına imkan verecek genel ve özel nitelikli kararlar alınması ile piyasaların eşit ve faal bir biçimde çalışmalarının sağlanması yolundaki amaç ve hedeflerini; yasa, tebliğ ve yönetmelikler aracılığıyla gerekli görülen düzenlemeleri yürürlüğe koyma suretiyle sermaye piyasalarının gözetim ve de denetiminin sağlanması yönündeki yetki ve görevlerin sahibidir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu, BDDK, TÜRMOB, Hazine Müsteşarlığı vb. kurumlar yetki ve sorumlulukları kapsamında faaliyet göstermekte olan kurum ve kuruluşların denetimini gerçekleştirebilecek işletmelerin kurulmaları, yetkilendirilmeleri ve faaliyetlerinde riayet etmeleri gereken etik ve mesleki standartları belirleyerek yürütmesini sağlayan kurumlar olarak hizmet vermektedir. Ancak söz konusu düzenlemelerin farklı kurumlar tarafından farklı standartlar ile gerçekleştirilmeleri zaman, zaman uygulama konusunda karışıklığa neden olabilmektedir (Uyar ve Çelik, 2007, 141-142).

Bağımsız denetim işletmeleri, birinci bölümün başında da belirtildiği üzere, çeşitli ihtiyaçlar doğrultusunda ihtiyaç duyulan bağımsız denetimi gerçekleştiren aracı kurumlar olmakla beraber gerçekleştirecekleri etkinliklere dair izin ve yetki almaları, denetimi gerçekleştirecekleri birim veya kurumların tabi oldukları yasalar ve faaliyet kapsamına bağlı olarak, bazen birden fazla denetim izni ve yasına tabi olmak üzere değişim gösterebilmektedir. Bu doğrultuda, bankaların denetlenmesi yetkisine sahip olan bir işletmenin, bankaların sözleşmeler aracılığıyla kurdukları yatırım fonlarını, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki alarak yine SPK tarafından hazırlanan yönetmelik-

ler doğrultusunda denetime tabi tutmakta olmaları buna örnek verilebilir (Senal, 2011, 123-124).

Sermaye Piyasası Kurulu, denetime yönelik standartların uluslararası standartlara uygunluğunu sağlayabilmek amacı ile IFAC tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) temel alarak, 2006 tarihinde *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği* yayınlamıştır. Bu tebliğde, bağımsız denetim standartları oluşturmamış pek çok ülke gibi ülkemizde de UDS' nin baz alınmasının sebebi; güvenilir bilginin edinilmesine katkı sağlayabilmesi, sermaye birikimlerinin hızlanması ve bununla ilişkili olarak ülkenin ekonomik gelişimine katkılar sağlaması yönüyle tercih edilmiştir (Türker, 2006, 87-98). 12.06.2006 tarihinde yayınlanan 22 No'lu *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, otuz beş bölümden oluşmuş olup birbirlerine paralel içerikleri ile her biri farklı bir UDS'ye karşılık gelmektedir. Söz konusu tebliğde verilmekte olan bölümler ile UDS karşılıkları, Tablo 4.5'te gösterilmektedir.

Tablo 4.5. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve UDS Karşılıkları

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular		Uluslararası Denetim Standartları	
Kısım	Başlık	UDS	Başlık
1	Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Genel İlkeleri	200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
2	Denetim Sözleşmesinin Koşulları	210	Terms of Audit Engagements
3	Geçmiş Tarihli Finansal Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrol	220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
4	Denetim Çalışmalarının Belgelendi-	230	Audit Documentation

	rilmesi		
5	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlük Sorumluluğu	240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
6	Finansal Tabloların Denetiminde Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması	250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
7	Yönetimle İlgili Kişilerle Denetim Konuları Hakkında İletişim	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
8	Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması	300	Planning and Audit of Financial Statements
9	Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması	310	Planning an Audit of Financial Statements
10	İşletme ve Çevresinin Anlaşılması, Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
11	Denetimde Önemlilik	320	Audit Materiality
12	Değerlendirilmiş Riske Karşılık Denetçinin İzleyeceği Teknikler	330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
13	Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol	400	Risk Assessments and Internal Control

14	Bilgisayar Destekli Bilgi Sistemlerinin Denetimi	401	Auditing in a Computer Information Systems Environment
15	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
16	Denetim Kanıtları	500	Audit Evidence
17	Denetim Kanıtları-Özellikli Hesaplar İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
18	Dış Kaynaklardan Doğrulamalar	505	External Confirmations
19	Açılış Bakiyeleri-İlk Denetimler	510	Initial Engagements - Opening Balances
20	Açılış Bakiyeleri-İlk Denetimler Analitik İnceleme Teknikleri	520	Analytical Procedures
21	Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri	530	Audit Sampling and Other Means of Testing
22	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	540	Audit of Accounting Estimates
23	Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamaların Denetimi	545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
24	İlişkili Taraflar	550	Related Parties
25	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	560	Subsequent Events

26	İşletmenin Sürekliliği	570	Going Concern
27	İşletme Yönetiminin Açıklamaları- Teyit Mektupları	580	Management Representations
28	Diğer Denetçinin Çalışmalarının Kullanılması	600	Using the Work of Another Auditor
29	İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması	610	Considering the Work of Internal Audit
30	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	620	Using the Work of an Expert
31	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları	700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
32	Bağımsız Denetçi Raporunun Değiş- tirilmesi	701	Modifications to the Independent Auditor's Report
33	Karşılaştırmalar	710	Comparatives
34	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçe- ren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgi- ler	720	Other Information in Documents Containing Audited Financial State- ments
35	Özel Amaçlı Denetim Anlaşmaların- da Denetim Raporu	800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engage- ments

Kaynak: Uyar, Çelik, 2007, 5-6.

Sermaye Piyasası Kanunu dâhilinde kurul tarafından yapılmakta olan düzenlemelere bağlı olan işletme türleri şunlardır (SPK, 6362- III. Kısım, M.35):

- Sahip olduğu ticari ortakların sayısı iki yüz elliden² fazla olduğu için halka açık olduğu varsayılan işletmeler,
- Sahip olduğu ticari ortakların sayısı iki yüz elliye geçmediği halde menkul kıymetlerini halka arz ettiklerinden dolayı kurul gözetimine tabi olan işletmeler,
- Yatırım Ortaklıkları,
- Girişim Sermayesi Ortaklıkları,
- Portföy Yönetim İşletmeleri,
- Emeklilik Yatırım Fonları,
- Tedrici kurulmuş Anonim Şirketler
- Kollektif Yatırım İşletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(b)]),
- Faaliyetlerini sermaye piyasalarında gerçekleştirecek olan bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme işletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(c)]),
- İpotek Finansmanı İşletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(d)]),
- Konut Kiralama İşletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(e)]),
- Varlık Kiralama İşletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(f)]),
- Merkezi Takas ve Saklama İşletmeleri (SPK, 6362- M.35 [1(g-ğ)]),
- Veri Depolama İşletmeleri ile kuruluş ve etkinlik esasları SPK tarafından belirlenmiş olan diğer sermaye piyasası kuruluşları (SPK, 6362- M.35 [1(h-ı)])

Yukarıda maddeler halinde verilmiş olan bu işletmeler, SPK kanununun yetki alanında olmaları itibarıyla, işletme süreçlerinde yerine getirmekle mükellef oldukları bazı yaptırımlara tabidirler. Bunlar (6 Aralık 2012 tarih ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu³);

- İşletme ana sözleşmelerinin SPK’ da belirtilen direktif ve yönergelere uygun hale getirilmesi (SPK, 6362- M.2 [1-2]),

²Bu bölüm 6 Aralık 2012 tarih ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu III. Bölüm, M.16[1]’de “beş yüz” olarak belirtilmiştir.

³ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 30 Aralık 2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

- İşletmenin sermaye artırımında (SPK, 6362- M.18 [2/9]), tahvil ve finansman bonolarının arzında kurumdan ön izin (kurum tarafından onaylanmış izahname) alınması ile sözü geçen değerlerin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kayıt altına alınmaları (SPK, 6362- M.4 [1]; M.5 [1]),
- Menkul kıymetlerin halka arzının şekil, basım (SPK, 6362- M.14 [1]), faiz ve (zorunlu) kar paylarının dağıtımlarında Sermaye Piyasası Kurulu'nun getirmiş olduğu düzenlemelere tabi olma (SPK, 6362- M.19 [1/5];SPK, 6362- M.20 [1/3]),
- Özel olarak nitelendirilmiş bazı durumların kamuya açıklanması (SPK, 6362- M.8 [1] olarak belirlenmiştir.

4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

Dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi 1990'lı yıllar Türk finansal tarihinde de önemli ekonomik dalgalanmaların yaşandığı zaman dilimi olarak yer almıştır. Bu tarihlerde ülkemizdeki bankaların ağırlıklı olarak kamu menkul değerlerine yatırım yapmış olmaları ve faaliyetlerini oldukça yüksek tutarlarda yabancı para açık pozisyonları ile gerçekleştirmekte olmaları, özellikle 1994 ekonomik krizi ile ülke ekonomisine ağır yükler yüklenmesine sebep olmuştur. Takip eden dönemde yaşanmakta olan krizin yanı sıra denetimlerle ortaya çıkan skandalların ardından ise 1994-1999 yılları arasında on bir bankanın yönetimine el konulmuştur.

Bu dönem, bankalarla ilgili mevzuatların farklı kurumlar tarafından (Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası) yürütülüyor olmasının yarattığı karışıklık, 1999 yılında bankacılık sektörünün düzenleme ve denetlenmesi görevlerini gerçekleştirecek tek bir bağımsız kurum olması fikrini gündeme getirmiştir. Devam eden süreç ile birlikte 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile 1999 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun kuruluşuna karar verilmesinin ardından BDDK, finans piyasalarında istikrar ve güven ortamının sağlanması, kredi sisteminin doğru ve etkin bir biçimde çalışmasının sağlanması ve tasarruf sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması amacı ile idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu kurumu olarak 2000 yılında faaliyetlerine başlamıştır (BDDK, 2005, 5-6).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun gerçekleştirmekte olduğu denetimlere tabi olan kuruluşlar ve sayıları Tablo 4.6'da gösterilmektedir;

Tablo 4.6. BDDK Denetimine Tabi Kuruluşların Sayısı

Kuruluş	Sayı
Bankalar	44
Yabancı Banka Temsilcilikleri	6
Faktöring Şirketleri	77
Finansal Kiralama Şirketleri	32
Finansman Őřletmeleri	13
Finansal Holding Őřletmeleri	3
Varlık Yönetim Şirketleri	10

Kaynak: BDDK, *bddk.org.tr*'de yer alan bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur.

Bunların dışında banka veya diğer finansal holding işletmelerine yönelik denetim gerçekleştirmek isteyen bağımsız denetim, derecelendirme, değerleme ve destek hizmetleri işletmelerinin yetkilendirilmeleri için gereken izin ve yetkiler de, Bankalar Kanunu'nun 13/2. Maddesi gereğince BDDK tarafından verilmektedir. BDDK verdiği bu yetki ile gerçekleştirilecek denetimi, 2006 yılında yürürlüğe giren "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" te bulunan beşinci maddede; bankaların hesapları ve kayıt düzenleri ile finansal tablolarında yer alan bilgilerin sahip olduğu doğruluk ve güvenilirliğin uygunluğunun ilgili yasalar çerçevesinde incelenmesi, araştırılması ve sonuçların ilgili kişi veya kurumlara bildirilebilmesi için kanıtların toplanması, değerlemesi ve raporla sonuçlandırılması aşamalarından oluşan bir süreç Şeklinde tanımlamıştır (Dönmez ve Ersoy, 2011, 121-142).

BDDK tarafından verilen bu yetki doğrultusunda bağımsız denetim işletmeleri, bankaların tekdüze hesap planları ve muhasebe tebliğleri ile uyumlu bir Şekilde düzen-

lenmiş mali raporları denetleyerek, yönetmelikte belirtilen kurallar çerçevesinde denetim görüşü sunabilmektedirler (Çiftçi ve Erserim, 2008, 14-15).

Bu işletmelerde gerçekleştirilmekte olan denetim faaliyetleri ise, bankacılık kanunu başta olmak üzere, denetimde esas alınan diğer tebliğ ve mevzuatlar kapsamında verilen hükümlere uygunluğun sağlanabilmesi ve yukarıda adı geçen kuruluşların finansal durumu ile mesleki faaliyetlerde kullanılmakta olan bilgi sistemlerine dayalı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden kaynaklı risklerin izlenmesi ve kontrol edilmesini sağlayan yapıların etkinlikleriyle yeterliliklerinin saptanması amacı ile gerçekleştirilmektedir. BDDK tarafından gerçekleştirilmekte olan denetim etkinlikleri *yerinde denetim* ile *gözetim* olmak üzere birbirini tamamlamakta olan iki ana süreç ile gerçekleştirilmektedir. Yerinde denetim görevi yeminli banka murakıplarının dışında, hukuk, bilişim ve bankacılık uzmanlarından oluşmakta olan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilmekteyken, bankalara ait bilişim sistemleri için ise farklı uzmanlık derecelerine sahip kişiler tarafından da ayrıca gerçekleştirilmektedir (BDDK, 2005, 47). Bunun yanı sıra bankalar;

- Hazine Müsteşarlığı'nı sorumlu kılan kanunlar gereği Hazine Kontrolörleri,
- Bankaya ait hisse senetlerinin borsalarda işlem görüyor olması halinde Borsa denetçileri ve Sermaye Piyasası Kurulu, vergi inceleme personeli ve maliye müfettişleri,
- Bankanın kamuya ait bir banka olması halinde ise Yüksek Denetim Kurulu (YDK) tarafından denetime tabi olmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun gerçekleştirmek ile mükellef olduğu görev ve yetkileri (BDDK, 2012, 16-18);

- Denetim görevi ile sorumlu olduğu sektörel alan ile ilgili uluslararası ilke ve standartlar ile uyumu sağlayacak düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ile ilgili kararların alınması,
- Kanun ve diğer mevzuat hükümlerince edinilmiş yetkileri çerçevesinde finans sektörünün gelişmesi ile finans piyasalarında istikrar ve güven ortamının oluşması ve korunmasının sağlanması,
- Kredili sistemin aktif bir biçimde çalışması,

- Tasarruf sahiplerinin sahip olduğu hakların korunması ve kredili sistemin aktif bir şekilde çalışmasını sağlayabilmek amacıyla gerekli tedbir ve kararların alınması,
- Kanun ve mevzuatta yer alan hükümlerin saklı kalması kaydı ile finansal kiralama, finansman şirketleri ve faktöringlerin kuruluş aşamasından başlamak üzere; yönetim ve faaliyet yapıları, bölünme, birleşme, hisse değişimleri ve tasfiyelerinin düzenlenme ve uygulamalarını izlemek ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Ulusal ve uluslararası benzeri kurumların katılmakta oldukları iktisadi ve mesleki kurum ve kuruluşlara üye olma ve
- Kanun ve mevzuat hükümleri gereğince yapılması ile mükellef olunan diğer görevlerin gerçekleştirilmesidir.

4.3. Hazine Müsteşarlığı

Ülkemizde 9.12.1994 yılında kabul edilen 4059 sayılı “Hazine Müsteşarlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁴” ile ayrıntılı olarak belirtildiği üzere Hazine Müsteşarlığı; “Kamu Finansmanı, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler, Dış Ekonomik İlişkiler, Malî Sektörle İlişkiler ve Kambiyo, Sigortacılık, Ekonomik Araştırmalar ile Devlet Destekleri Genel Müdürlükleri” nden oluşan yedi ayrı genel müdürlükten oluşmaktadır. Başbakan’a bağlı olarak çalışmalarını sürdürmekte olan Hazine Müsteşarlığı’na ait görev ve sahip oldukları yetkiler aşağıdaki gibidir(9/12/1994-4059/2; a-b-c);

- Hazineye ait işlemlerin yürütülmesi,
- Devlete ait giderlerin karşılanabileceği nakdin sağlanması,
- Devlete ait genel bütçe ve yurt dışı borçlarının ödemelerinin gerçekleştirilmesi,
- Devlete ait olarak değerlendirilmekte olan nakdi ve diğer değerler ile kıymetli madenlerin muhafaza edilmesi, yönetilmesi ve nemalandırılması,
- Kamuya ait borç portföyü, hazine garanti ve alacaklarına dair risklerin değerlendirilmesi⁵,

⁴4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

⁵**Ek İbare:** 28/03/2002-4749/17 md.

- Kurumun ilgili diğer birimleriyle uyum ve işbirliği içerisinde borçlanma ile ilgili politika, strateji ve ilkelerin belirlenmesi,
- Yıllık ve uzun vadeli borçlanma planlarının hazırlanması,
- Risk yönetimi çerçevesinde alınması gereken tedbirlerin tespit edilmesi, uygulamanın değerlendirilerek raporlanması,
- Devletin iç borçlanmasının yürütme görevi çerçevesinde devlet ve hazineye ait tahvil, bono ve i borçlanma senetlerinin çıkarılması ile bu borçların kayıt, ödeme ve faiz işlemlerinin gerçekleştirilmesi,
- Türkiye'nin borç yönetimine ait tahliller yapılması, hesapların tutulması ile dış borç veri tabanlarının oluşturulması,
- TC Merkez Bankası ile birlikte hareket ederek Türk Lirası'nın dolaşımı ve istikrarının sağlanmasına yönelik para politikalarının oluşturulması,
- Türkiye'nin finansal politikaları çerçevesinde i ve dış özel sektörün yatırımları ve sermaye etkinliklerinin plan, hedef ve amaçlar ile uyumlu olacak şekilde yürütülmesinin teşvik ve tanzim edilebileceği önerilerin sunulması,
- Kanun, KHK, Bakanlar Kurulu Kararları, yönetmelikler vb. diğer mevzuatlar ile kurulmuş olan fonlara ait işlemlerin değerlemesi ve yönlendirilmesi,
- Madeni paralar ve hatıra paralarının basımlarının gerçekleştirilmesi,
- Hazine ile Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT)'ler arasında ilişki kurulması ve bu kurumların yatırım ve finansal programlarının hazırlanması, yürürlüğün izlenmesi ve gerekli görüldüğü hallerde değeriklikler yapılması,
- KİT'lerin etkin ve verimli çalışmasının sağlanması ya da özelleştirilme ihtimali halinde, kısmen ya da tamamen küçültme, bölünme veya birleştirilmeleri ile faaliyetlerinin belirli bir süre için ya da süresiz olarak sonlandırılması veya tasfiyesi ile sahip oldukları istihdamın düzenlenmesi,
- Dış borç veya yardımlara ait sözleşme ve anlaşmaların gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak i ve dış müzakerelerin gerekleřtirilmesi⁶,
- Dış devletler, uluslararası çapta etkinliği olan iktisadi ve finansal kuruluşlar, bankalar ve fonlarda sahip olduğu imza yetkisi ile Türkiye Cumhuriyeti'ni

⁶ Hazine Müsteşarlığı Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü'ne ait görevler 15.07.1969 tarih ve 1173 sayılı kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

temsil görevinin gerçekleştirilmesi ve TC adına borçlu veya garantör sıfatıyla borç almak,

- Türkiye'nin diğer ülkelere yapmayı hedeflediği yardımlarla ilgili politikaların tespit edilmesi ve bu yardımlara finansal katkılarda bulunulması,
- Gümrük Birliği'nin finansal ve iktisadi etkinliklerinin değerlendirilmesi ile mevzuatın uyumluluğunun sağlanması çalışmalarının yürütülmesi,
- AB ile gerçekleştirilen ilişkilerin koordinasyonuna katılma, bu çalışmalar kapsamında borç ve hibelerle⁷ ilgili her türlü görüşmenin sağlanması ile ilgili anlaşmaların imzalanması,
- Hazine Müsteşarlığı'nın görev ve yetkileri dahilinde olan dış görüşme ve müzakereler ile ilgili protokol faaliyetlerinin düzenlemesi ve gerçekleştirilmesi,
- Finansal sektör ile ilgili yurt içi ve yurt dışı gelişmelerin izlenmesi, değerlendirilmesi ile söz konusu sektörde geliştirici ve istikrarı sağlayıcı önlemlerin alınması,
- Sigorta Murakabe Kanunu ve ilgili diğer mevzuatlar çerçevesinde sigorta denetim uzmanları, aktüerler ve aktüer yardımcıları tarafından ilgili kurumlarda gerçekleştirilen denetimler ve sonuçların ilanı,
- Sigortacılık, finansal kurum ve piyasalar ile ilgili inceleme ve denetimleri gerçekleştirmek, görüş bildirmek ve önerilerde bulunma görevleri ile sorumludur.

Hazine Müsteşarlığı tarafından 14.07.2007 tarih ve 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri'nin Finansal Raporları Hakkında Yönetmelik" ile Türkiye'de sigorta sektöründe, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından belirlenmiş olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ye uyum esasları kabul edilmiştir.

⁷Ek Paragraf:11/10/2011-KHK-662/66 md. Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak çalışmakta olan Hazine Kontrolörleri Kurulu, AB tarafından TC'ye sağlanan fonların kullanımları ile ilgili bütün kontrol ve yönetim mekanizmalarının işlerliği ve bu kapsamdaki her çeşit harcama, mali yükümlülük, muafiyetler ile finansal tabloların denetimi; AB ile imzalanan anlaşmalar, uluslararası denetim standartları ve kurul tarafından hazırlanan denetim rehberine uygun bir şekilde *denetim otoritesi* yetkisiyle yerine getirmek zorundadır.

Bu yönetmelik doğrultusunda sigorta sektöründe yer almakta olan işletmelerin etkinliklerini yansıtan mali tabloların hazırlanma ve sunulma kaideleri, TMSK' nın ilgili standartları çerçevesinde gerçekleştirmeleri zorunlu kılınmıştır (www.tsb.org.tr, Erişim Tarihi: 18.05.2014).

Sigorta sektörüyle ilgili yayınlanmış olan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ve “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’ler de Türkiye Cumhuriyeti veya dış ülkelerde kurulmuş olan sigorta ve reasürans işletmelerinin mevzuatlar çerçevesinde ülkemizde yayınlayacakları finansal tabloların denetimini gerçekleştirecek olan bağımsız denetim işletmelerine gerekli yetki ve izinler Hazine Müsteşarlığı tarafından verilmektedir (Kaval, 2003, 34).

4.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Başkanlığı Kurumu (EPDK) 20.02.2001 tarihinde kabul edilmiş olan 4628 sayılı “Elektrik Piyasası Kanunu” nun dördüncü maddesi gereği kurulmuş olup (EPDK 2012 yılı Denetim Raporu, 2013:2);

- Tüzel kişilerin yetkilendirildikleri etkinlik ile bu etkinliklerden kaynaklanmış hak ve yükümlülüklerin tanımlandığı EPDK lisanslarının verilmesi,
- İşletme hakkının devri çerçevesindeki sözleşmelerin ilgili kanun hükümleri doğrultusunda düzenlenmesinin sağlanması,
- Piyasa performansının izlenmesi ile performans standartları, dağıtım ve müşteri hizmetleri yönetmeliklerinin oluşturulması,
- Performans ve diğer ilgili yönetmeliklerin üzerinde gereği halinde düzenlemelerin yapılması, yönetmeliklerin uygulanması ve denetlenmesi,
- Piyasa ihtiyaçları doğrultusunda, kanunda belirtilmiş fiyatlandırma esaslarının tespiti ile serbest tüketici haricinde kalan tüketicilere elektrik satımında uygulanacak olan fiyatlandırmanın belirlenmesi, ilgili fiyat düzenlemelerinin yapılması ve denetlenmesi görevlerinden sorumludur.

EPDK'nın kuruluş amacı öncelikle elektrik piyasasının düzenlenmesi iken devam eden süreçte ilgili görev sorumluluklarına doğal gaz, LPG ve petrol piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi de eklenmiştir.

Bu doğrultuda kurum, ülkede kullanılmakta olan enerjinin kaliteli, ekonomik ve çevreye uyum halinde sürekliliğinin sağlanması amacıyla gerekli görülen düzenleme ve denetleme görevlerini gerçekleştirmektedir⁸.

SPK’da yer alan ilgili hükümler saklı kalmak üzere, dağıtım şirketleri haricinde elektrik piyasasına yönelik piyasa hareketleri ile lisansı olmaksızın faaliyet gösteren kişi veya kurumların denetimi EPDK tarafından gerçekleştirilmektedir. Dağıtım şirketlerinin denetimi ise Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı veya bu bakanlık tarafından görevlendirilecek diğer bir kurumu yetkilendirmesi ile gerçekleştirilmektedir (14/3/2013-6446/15md. [1]).

EPDK elektriğin dağıtımını ile ilgili yetkili kuruluşun dağıtım faaliyetlerini izleme yönlendirme ve denetleme görevleri ile de sorumludur (14/3/2013-6446/9 md. [6]). Bu doğrultuda EPDK tarafından onaylanmış yatırımlar, belirlenen süre ve nitelikte gerçekleştirilmediği takdirde, beş yüz bin Türk Lirasını öngören para cezası (14/3/2013-6446/16 md. [a]), lisansa ait belgelerde yanıltıcı ya da lisans hükümlerine aykırı nitelikler bilgiler sunulması halinde sekiz yüz bin Türk Lirası para cezası (14/3/2013-6446/16 md. [ç]), lisans dışı faaliyetlerinin saptanması halinde ise bir milyon Türk Lirası para cezasının ödenmesi (14/3/2013-6446/16 md. [e]) gibi suçun ağırlığına bağlı olmak üzere değişiklikler gösteren çeşitli para cezalarının ödenmesini ilgili kanun maddeleri doğrultusunda hükme bağlamıştır.

Enerji ve enerji kaynakları ile ilgili oluşturulan bu yasaların yürürlüğe konulmasının amacı, mevcut rekabet koşulları altında özel hukuk prensip ve hükümler doğrultusunda etkinliklerini gerçekleştirebilecek, finansal anlamda güçlü, kararlı ve açık bir enerji piyasası oluşturulması ile bu piyasa dâhilinde bağımsız düzenleme ve denetimlerin uygulanabilirliğinin sağlanmasıdır (Senal, 2011, 126-127).

03.10.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde, bu sektörde bağımsız denetim gerçekleştirecek olan işletmelerin 2499 sayılı SPK ile bu çerçevede geliştirilmiş diğer yönetmelik ve tebliğler doğrultusunda denetim yapmaları mümkün olabilmektedir. Bu doğrultuda ilgili kanunda

⁸ EPDK’nın kurul çalışmaları ve çalışanlarına yönelik ayrıntılı esaslar, EPDK tarafından 702 No’ lu Kurul Kararı ile 24/3/2006 tarihinde açıklanmış ve karar 30 Mart 2006 tarih 26124 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır.

belirtilen denetçi şartlarını taşıyan kişi ve kuruluşlara EPDK kararıyla denetim yetkisi verilmektedir (Başpınar, 2005, 52).

4.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁹” işletmelerde gerçekleşmekte olan faaliyetlerin güvenilir bir biçimde işleyişinin sağlanması ve gerçekleşmekte olan faaliyetlere ait sonuçların belirlenmiş kaidelere uygun bir şekilde denetiminin gerçekleştirilmesi ile değerlendirme raporunun ilgili kişi veya kurumlara sunulması amacıyla hazırlanmıştır ve ilgili kanunun kabul görmüş hükümlerine göre mesleğin icrasını gerçekleştirmeye hak kazanmış kişilere; Serbest Muhasebeci (SM)¹⁰, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir unvanı verilmiştir (1.6.1989-3568/1). Kanunda muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin görev ve yetkileri (1.6.1989-3568/2-1[a]);

- İşletme defterlerinin tutulması, bilançolar ile kar/zarar tablolarının oluşturulması, beyanname ve diğer ilgili muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili muhasebe standart hükümlerine uygun bir şekilde düzenlenmesi,
- Muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirilmeleri ve finans, mali mevzuatlar ve bu uygulamaların sağlanması veya sözü geçen konularda müşavirlik yapılması,
- Muhasebe kayıtlarını içeren belgeler çerçevesinde inceleme, analiz ve denetimin gerçekleştirilmesi ile finansal tablo ve beyannamelere ait hususlarda rapor veya yazılı görüş düzenlenmesi ve tahkim, bilirkişilik vb. görevlerin gerçekleştirilmesi olarak belirlenmiştir.

⁹ Kanun, 1.6.1989 yılında kabul edilmesi ile 20194 sayılı Resmi Gazete’de 13.6.1989 yılında yayımlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

¹⁰ Meslek lisesi ya da ön lisans mezuniyeti ile sınavsız olarak kazanılan bir hak olan “Serbest Muhasebeci” unvanı 10.7.2008 tarih ve 5786 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile kaldırılıp, meslek elemanlarına sınavla bir üst unvana geçme hakkının tanındığı kanun metni 26/07/2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlerin ise ilgili kanunun ikinci maddesi gereğince muhasebe ile ilgili defter tutmaları, muhasebe bürosu açmaları veya muhasebe bürosuna ortak olmaları yasaklanmıştır (1.6.1989-3568/2-1[B-2]). Ancak, mali müşavirlerin sahip olduğu görev ve yetkilere sahip olmanın yanı sıra mali tablolar ile beyannamelerin ilgili denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlandığını onaylama hakkına sahiptirler (Başpınar, 2005, 43) ve kanun tasdik edilme işlemlerine ait yetkiyi sadece yeminli mali müşavirlere tanımıştır (Senal, 2011, 127).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, 3568 sayılı kanun ile kurulan bir meslek odası olarak, muhasebe ve mali denetim konularındaki yaptırım gücü yasalarla güçlendirilerek yasal bir statü kazanan tek meslek odasıdır. Türkiye genelinde TÜRMOB' a bağlı 77 odada örgütlü yaklaşık 90 bin meslek mensubu görev almaktadır (www.turmobil.org.tr, Erişim Tarihi:01.06.2014).

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ¹¹ ile TÜRMOB' un çalışma esasları ile görev ve yetkileri tanımlanmıştır. Buna göre, TÜRMOB, mesleki anlamda bulunduğu konum ve sahip olduğu yetkilerle denetim kalitesi ve performansının geliştirilip yükseltilmesine, muhasebe mesleğinin sahip olması gereken bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin korunmasına katkıda bulunmak, bağımsız denetim işletmeleri ile bağımsız denetçilerin onaylanarak tesciliyle takibinin gerçekleştirilmesi ve denetçilerin denetim lisansları, mesleki uzmanlaşma, iç denetim ve kurumsal yönetime ait uygulamaların yürütmesini gerçekleştirmek amaçları ile kurulmuştur. Verilen bu amaçlar doğrultusunda TÜRMOB' un (TÜRMOB Tebliğ, 2010, M:9);

- Bağımsız denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik çabalarda bulunma ve bağımsız denetçi statüsünde çalışmakta olan kişi ve kurumların çıkarlarını, mesleki etik, düzen ve geleneklerinin korunması,
- Meslekte gösterilen performans ve kalitenin yükseltilmesinin sağlanması ve de muhasebe denetimi işlemleri ve denetçilerine duyulan güven olgusunun sürdürülebilirliğinin sağlanması,

¹¹ TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ 1.11.2010 tarih ve 27746 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.

- Meslek mensupları tarafından kurulmuş olan bağımsız denetim işletmeleri ve bağımsız denetçilerin onaylanması, onayın duyurulması ve sicil takiplerinin yapılması,
- Bağımsız denetçilerin lisans ve sertifika işlemlerinin yürütülmesi ile meslek odaları temsilcisi olarak mesleğe ait eğitimlerin verilmesi ve sınavların gerçekleştirilmesi,
- Denetim işletmelerinin kalite güvence sistemlerinde kullanılması gereken esasların belirlenmesi ve oluşturulan sistemlerin incelenmesi,
- Mesleki uzmanlığın sağlanmasına ait esasların belirlenmesi ile uygulama konusunda çalışmaların gerçekleştirilmesi,
- Bağımsız denetim ile ilgili konularda resmi kurum veya kuruluşlar tarafından istenen bilgilerin verilmesi görev ve yetkilerine sahip olduğu ilgili tebliğ ile belirtilmektedir.

4.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

Türkiye’de muhasebe ve denetime ilişkin standartların oluşturulması görevi öncelikle 1994 yılında oluşturulmuş olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’e verilmiştir. Bu görev doğrultusunda TMUDESK’ in kuruluş amacı, kullanılmakta olan denetim standartlarını uluslararası denetim standartları ile uyumlaştırma ve yayımlanması olmuştur. Fakat 15.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun¹²,a ait yirmi yedinci maddede gerçekleştirilen değişiklik ile görev Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na devredilmiştir (Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, 2006, 60). Devam eden süreçte ise Türkiye’de denetim alanında gerçekleşmiş en önemli değişimlerden bir olarak kabul edilen TÜDESK oluşturulmuştur.

Kuruluşu ya da çalışma esaslarına ait bildirimini, kanun ya da yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu(TÜDESK), 2003 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği bünyesinde oluşturulmuş olup faaliyetlerine aynı yıl başlamış bir kuruldur (Başpınar, 2005, 44).

¹² “Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun bir maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun” 18.12.1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.

TÜDESK' in kuruluş amacı öncelikle ulusal denetim standartlarının oluşturulması ve belirlenmiş bu kaidelerin yayımlanması olmuştur (Alparıslan ve Hakısever, 2013, 53). Kurul, bu doğruıltu çerçevesinde uluslararası denetim standartlarını temel olarak öncelikle “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları¹³” nın Türkçe' ye çevrilererek yayımlanmasını sağlamış (Ataman, 2010, 18-19) ardından da ulusal denetim standartlarının analiz ve değerlemeye tabi tutularak yorumlanması amacı ile her bir denetim standardı için farklı bir komite oluşturulmasını sağlamıştır (Coşkun, 2009, 237-238). TÜDESK, bütünüyle kurul adına oluşturulmuş herhangi bir denetim standardını yayınlamamıştır ancak bu konuda hazırlanan *standart tasıslakları* üzerinde çalışılmasına devam edilmektedir (Dönmez, 2008, 22-23).

Ülkemizde faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan SPK, BDDK ve benzeri pek çok kurum, kendi alanlarında mesleki standartların oluşturulması ve yayımlanmasını sağlamıştır. Bu açıdan bakıldığında Denetim Standartları Kurulu'nun öncelikle yasal bir statü edinmesi mesleğin güven ve verimliliğinin sağlanması açısından önemli bir konu olmaktadır (Aydın, 2009, 1). Bu durumda denetim görevi raporlama standartlarındaki oluşabilen karışıklık ve farklı yorumlamadan kaynaklı yönlendirmelerin de engellenbilmesi mümkün görünmektedir.

4.7. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

Türkiye'de 1956 senesinde yürürlüğe konulmuş olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK); İsviçre, Almanya, Fransız ve İtalyan ticaret kanunlarının temel alınarak oluşturulmasından kaynaklı olarak kanunlara dayalı hukuk sistemlerinin özelliklerini yoğun olarak göstermektedir. Çeşitli ülkelerde kullanılmakta olan ticaret kanunları, iki farklı sistem ile açıklanmaktadır (Senal, 2011, 129). Bunlardan ilki; ortak hukuk sistemine tabi olan işleyişler, ikincisi ise kanunlara dayalı hukuk sistemlerine tabi olan işleyişlerdir. Yürürlükte olan ticaret kanunlarının ortak hukuk sistemine tabi olduğu ülkelerde hissedarlar, kanunlara dayalı hukuk sistemi çerçevesinde geliştirilen ticaret

¹³ Söz konusu standartlar, bugün Türkiye'nin de aralarında bulunduğu IFAC'a bağlı IAASB tarafından yayınlanmış olan uluslararası denetim standartlarıdır.

kanunları olan ülkelere oranlara daha fazla korunmakta ve dolayısıyla sermaye sahipleri yatırımlarında daha istekli ve girişken davranmaktadır (Şengel, 2011, 29-32).

Bunun yanı sıra, ortak hukuk sistemlerini kullanan ülkelerdeki sermaye piyasaları daha gelişmiş bir yapıya sahiptir. Öte yandan kanunlara dayalı hukuk sistemlerini kullanmakta olan ülkelerde gerçekleşen fon akımları genellikle belirli sayıda gruplar arasında sözleşmeler ile gerçekleştirilmektedir (Soderstorm ve Sun, 2007, 675-702). Buradan, yasal ve siyasi sistemlerin finans piyasalarının gelişimi ve dolaylı olarak muhasebe kalitesini ne ölçüde etkileyebileceği açıkça görülmektedir.

Kullanılmakta olan yasal ve siyasi sistemlerin muhasebe kalitesine etkisi sahiplik yapısı nedeniyle de gerçekleşmektedir, çünkü yatırımcılara yönelik korumanın düşük olduğu ülkelerde hisse senetleri yatırımcılar açısından değerliliğini kaybetmekte ve sahiplik yapısı sebebiyle kamuda yaygınlaşması mümkün olamamaktadır (Gençoğlu ve Ertan 2012, 18). Öte yandan kullanılmakta olan yasal ve siyasi sistem, vergi rejimi yoluyla da muhasebe kalitesine etkilerde bulunmaktadır. Çünkü kanunlara dayalı hukuk sistemini kullanmakta olan ülkelerde oluşturulan mali raporlar, devletlerin vergi alacaklarının tespitine odaklanmaktayken, ortak hukuk sistemine tabi ülkelerde söz konusu raporların değerlendirmesi bilgi asimetrisinin azaltılması amacı ile kullanılmaktadır (Soderstorm ve Sun, 2007, 675-702).

Ülkemizde yürürlüğe girmiş Ticaret Kanunları (www.resmigazete.gov.tr, Erişim Tarihi:04.06.2014);

- 29.06.1956 tarihinde kabul edilen 9.7.1956 yıl ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmasının ardından yürürlüğe giren 6762 Sayılı “Türk Ticaret Kanunu”,
- 13.1.2011 tarihinde kabul edilen ve 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmasının ardından yürürlüğe giren 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu” ,
- 14.1.2011 tarihinde kabul edilen 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmasının ardından yürürlüğe giren 6103 sayılı “Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun” ve
- 26.06.2012 yılında kabul edilen ve 30.6.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmasının ardından yürürlüğe giren 6335 sayılı “Türk Tica-

ret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” dur.

Bu doğrultuda öncelikle işletmelere bazı defterlerin tutulması zorunluluğunu getiren 1957 tarihli TTK, finansal tabloların hazırlanma ve yayımlanması konularında herhangi bir düzenlemeye sahip olmaması bakımından eleştirilen bir yapıya sahipti (Selimoğlu, Kardeş ve Göktepe, 2007, 20-21). Sonrasında 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuş olan kanun da çeşitli yönleri ile olumlu düzenlemeler getirmiş olsa da getirilen radikal değişimler çok sayıda meslek uzmanının tepkisine de yol açmıştır. Günümüzde tartışmaları halen devam etmekte olan 6335 sayılı kanun ile gelen değişiklikler Tablo 4.7. ile gösterilmektedir.

Tablo 4.7. Türk Ticaret Kanunları Arasındaki Farklılıklar

ESKİ Türk Ticaret Kanunu	YENİ Türk Ticaret Kanunu
Tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.	Denetlenecek işletmelere Bakanlar Kurulu karar verecektir.
İşletmeler tarafından tutulmakta olan defterler açılış ve kapanış onaylarını noter tarafından tasdik ettirmek zorundadır.	Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmaları halinde noter onayı gereği ortadan kalkmaktadır.
Bir denetçi türü olan <i>İşlem Denetçileri</i> , şirketin kuruluşunda, sermaye artırımında, birleşme ya da bölünme durumlarda denetim yapılması ve rapor sunulması amacıyla görev yapmaktadır.	İşlem Denetçileri kanundan çıkarılmıştır.
TTK'nın 358 no'lu maddesine aykırı biçimde, işletmeye borçlu durumda olan pay sahiplerinin ödeme ile yükümlü oldukları borçlarını nakdi olarak 2015 yılına kadar borçlarının tasfiyesi zorunludur.	TTK'nın 358 no'lu maddesine aykırı biçimde, eski TTK ile verilen hüküm iptal edilerek yeni kanundan çıkarılmıştır.

<p>Bir işletmenin denetimi için görevlendirilen denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirketin denetimini gerçekleştirmişse, söz konusu denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir.</p>	<p>Denetçinin rotasyonu üç yıla çıkarılmıştır.</p>
<p>Denetimin ardından denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması hallerinde, işletme yönetim kurulunun genel kurulu toplantıya çağırması ve sahip olunan görev ve yetkilerden toplantı gününün itibarıyla geçerli olmak üzere istifa etmesi gerekmektedir.</p>	<p>Yeni TTK'da ilgili madde genel kurulun yeni bir yönetim kurulu seçmesini gerekli kılmakta ancak esas sözleşmede aksi öngörülmediği takdirde eski genel kurul üyeleri yeniden seçilebilecektir.</p>
<p>Şirket ortaklarının, - İştirak taahhütlerinden doğan borçlar, - İşletme konusu olarak gerçekleşmiş borçlar, - İşletmenin yönetim kurulu üyeleri ve kanunda belirtilmiş yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri veya en az %20'sine katıldıkları sermaye şirketlerinin borçlanması haricinde borçlanmaları üç yüz günden az olmamak kaydı ile para cezalarına çarptırılacakları bildirilmektedir.</p>	<p>Şirket ortaklarının, -AŞ.'lerin ortaklarının iştirak taahhütlerinden doğan borçlarını ifa etmiş olması, -Şirketin serbest akçeler ile birlikte edinilen karının geçmiş yıl zararını karşılayabilecek olması kaydıyla, yeni kanunda mümkün hale getirilmiştir. Son haliyle madde gereği, borçlanmalarda borcu alanlara değil, verenlere para cezası uygulanacağı karara bağlanmıştır. Ayrıca yeni kanunla LTD şirketlerin ortakları ve yöneticilerinin işletmeye borçlanmalarına izin verilmiş ancak ortak olmayan yönetim kurul üyeleri ve üçüncü derece akrabaların şirkete borçlanmaları yasaklanmıştır.</p>
<p>Bütün işletmelerin mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun bir şekilde hazırlaması karara bağlanmıştır.</p>	<p>Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, UFRS' yi uygulama ile yükümlü işletmeleri belirleme yetkisine sahip olmuştur.</p>
<p>Her sermaye işletmesinin internet sitesi kur-</p>	<p>Sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlen-</p>

ması ve bu site ile ortaklarına menfaatlerine yönelik bilgilerin, yöneticilere ödenmekte olan para ve sağlanan diğer menfaatler ile denetim raporlarının yayımlanmış olması ve söz konusu sitede yer alacak olan bilgilerin metin halinde noterlik onayına tabi (internet defteri) olması karara bağlanmıştır	miş olan işletmelerin internet sitesi kurması zorunlu hale getirilirken içerikte önceki kanun ile belirlenmiş olan maddeler sadeleştirilerek, yalnızca ilanı kanunca zorunlu kılınmış bilgilere yer verilmesi yeni kanun ile hükme bağlanmıştır.
İşletmenin kurucuları, yönetim kurulu üyeleri ile tasfiye memurları, kanun veya esas sözleşmeden doğan haklarının ihlal edildiği iddiası halinde kurulu olmadıklarını ispatlamak zorundadır.	Yeni kanun, söz konusu maddede yer alan kişinin/kişilerin kendilerinin savunması ile ilgili olan kısımda değişiklik yapmış, yeni haliyle iddiayı ortaya süren kişi veya kurumların iddialarını ispat etmelerini gereğini karara bağlamıştır.
Eski TTK ile tanımlanan pek çok suça yönelik cezai yaptırım, para cezası ödenmesi veya hapis cezası olarak uygulanmasının karara bağlamıştır.	Yeni kanun ilgili suçlara yönelik cezaları “orantılılık ilkesi” doğrultusunda yeniden değerlemeye tabi tutmuş, sonuç olarak üç aydan iki yıla hapis cezasını gerektiren suçların cezasını para cezasına çevirme kararını hükme bağlamıştır.

Kaynak: Dünya Gazetesi'nin 03 Eylül 2012 tarihli Dünya Gazetesi haberinde yer alan bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur (www.dunya.com, Erişim Tarihi:05.06.2014)

4.8. Kamu Gözetim Kurulu (KGK)

Genel anlamıyla bağımsız denetime yönelik faaliyetlerinin, denetim standartlarına ile var olan yasalarla uygun olup olmadıklarının kontrolünün kamu çıkarlarının ön planda tutularak sağlanması kamu gözetimi olarak nitelendirilmektedir.

Dünyada ve ülkemizde kamu gözetimi alanında yaşanmakta olan gelişmeler ve değişimler sonucu kurulmasına ihtiyaç duyulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın oluşturulmasına, 29.9.2011 tarih ve 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname¹⁴ ile karar verilmiştir.

Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılan 660 sayılı KHK ile oluşturulan *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, başbakanlık ile ilişkili ancak idari bağımsızlığa sahip bir kurum olarak; yatırımcıların menfaatleri ile denetim raporlarının doğru ve özerk bir şekilde oluşturulmasına ilişkin kamu yararının korunmasıyla, güvenilir ve emsalleri ile karşılaştırılabilir mali bilgilerinin sunumunun sağlanabilmesi amacıyla kurulmuştur.

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun 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 atanan dokuz üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu, üyelere birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi ile üyelere birini İkinci Başkan olarak seçer.

Kurul Başkan ve üyelerinin görev süresi beş yıldır. Süresi biten Başkan ve üyeler bir defalığına tekrar atanabilirler. Başkanlığın ve üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde 4 üncü maddedeki esaslara göre atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar.¹⁵ Kurul Başkan ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak ciddi hastalık veya engellilik nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının 6 ncı maddeye aykırı olduğu anlaşılanların görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

Dokuz üyeden oluşan karma niteliğe sahip özerk Kurul'a Bakanlar Kurulu'nca gerekli atamalar yapılmış ve karar 14.12.2011 tarih ve 28142 sayılı Resmi Gazete'de

¹⁴ 660 Sayılı KHK 2 Kasım 2011 tarih 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

¹⁵ 25/4/2012 tarihli ve 6300 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "altı" ibaresi "beş" şeklinde, ikinci cümlesinde yer alan "yeniden atanamazlar." İbaresini "bir defalığına tekrar atanabilirler." Şeklinde değiştirilmiş, aynı fıkranın son cümlesinde yer alan "ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Dokuz üyeden oluşan kurulun yedi üyesi ilgili Bakanlıklar tarafından doğrudan önerilir ve kurulun dokuz üyesi de Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır.

Bu çerçevede borsa işletmeleri, bankalar ile sigorta işletmeleri başta olmak üzere tespit edilmiş olan büyük ölçekteki işletmelerin denetimlerinin gözetilmesi ve izlenerek takip edilmesi amaçlarını taşımaktadır. Bu doğrultuda KGK (KGK 2012 Faaliyet Raporu, 2013);

- Bağımsız denetim işletmeleri ile denetçilerin yetkilendirilmesi,
- Bağımsız denetim işletmeleri ile bağımsız denetimle görevli denetçilere yönelik denetim ve incelemelerin gerçekleştirilmesi,
- Bağımsız denetim uygulamalarında birliğin, güvenin ve kalitenin sağlanabilmesi amacıyla denetim alanlarında kamu gözetiminin sağlanması,
- Uluslararası denetim standartlarına uyumlu olacak Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin oluşturularak yayımlanması yükümlülükleri ile görevlendirilmişlerdir.

KGK' nın ilgili görevler hakkında yükümlü olduğu diğer görev ve yetkileri (29.9.2011-660 KHK/Md. 9/1 [a-ö]):

- TMS uygulamalarına yönelik olarak ikincil düzenlemelerin yapılması ve konuyla ilgili gerekli görülen kararların alınması ile kendi alan ve sektörlerinde düzenleme yapma yetkisine sahip diğer kurum ve kuruluşların gerçekleştirmeyi düşündükleri düzenlemelere onay verilmesi,
- Bağımsız denetim işletmeleri veya bağımsız denetçilere yönelik olarak gerçekleştirilen denetim ve gözetimlerde, mevzuata aykırı durumların tespit edilmesi halinde ilgili kişi veya kurumların denetim yetki ve izinlerinin askıya alınması veya tamamen iptal edilmesi,
- Bağımsız denetim mesleği mensubu şahıslara yönelik sınav, yetkilendirme, onay, disiplin veya soruşturma işlemlerinin yürütülmesinin sağlanması ile mesleki etik kurallarının belirlenmesi, kalite güvence sistemlerinin oluşturulması ve ilgili konularda gerekli görülen tedbir ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi,

- Denetim ve Muhasebe Standartları'nın benimsenme ve uygulanma süreçleri ile ilişkili olarak kamu bilincinin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla seminer, konferans vb. etkinliklerin organizasyonu ile aynı doğrultuda hizmet verecek yayınların oluşturulması olarak belirlenmiştir.

Kamu Gözetim Kurumu'nun kuruluş amaçları arasında belirtilen Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması konusunda gerçekleştirdiği çalışmalar doğrultusunda, ilgili TDS¹⁶ ve TMS'yi oluşturarak yayımlamıştır. Bu doğrultuda KGK son olarak (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 07.06.2014);

- Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Yayımlanma Tarihi: 05.03.2014)

-Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülüklerle İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 21) Hakkında Tebliğ (Yayımlanma Tarihi:11.02.2014)

- Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Yayımlanma Tarihi:11.02.2014)

-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğlerin (Yayımlanma Tarihi:11.02.2014) yayınlanmasını sağlamış ve günümüzde yürürlükte olan güncellenmiş TMS'yi yayınlamış ve tartışmalı olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) terimlerinin kamuoyunun görüşüne açılmasına karar vererek kurumun resmi internet sitesinde yayınlamıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda hazırlanan "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" adlı tebliğ¹⁷ ile finansal raporlamanın kapsamı (URL-2: www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 07.06.2014) ise;

- Finansal raporlamanın amacı,

¹⁶ İlgili standartlar, IFAC tarafından oluşturulmuş olan uluslararası standartlar temel alınarak hazırlanmıştır.

¹⁷"Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" Tebliği, 27.2.2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmış olup KGK'nın 209 No' lu tebliğidir.

- Yararlı finansal verilerin nitelik özellikleri,
- Finansal tabloları oluşturmakta olan unsurlara yönelik tanım, taahhuk ve ölçme esasları ve
- Sermaye ile sermayenin sürekliliğinin korunması kavramları olmak üzere dört madde ile ifade edilmiştir.

KGK tarafından hazırlanmış olan Bağımsız Denetim yönetmeliği, yayımlanmasının ardından SMM ve YMMM meslek mensuplarının bağlı oldukları kurum örgütlenmeleri tarafından yoğun bir şekilde eleştiri ile karşılanmıştır.

Yönetmeliğin özellikle 6102 sayılı TTK ve mevzuat ile AB mevzuatına aykırı hükümler içermesi ve yönetmelikte yer alan maddeler üzere, SMMM ile YMMM meslek mensuplarının, meslek ile ilgili olarak sahip oldukları birikim ve mesleğe kabul ile ilgili olan şartların yok sayılması konularında eleştirilmiş¹⁸ ve eleştirilmesine devam edilmektedir. Bu doğrultuda KGK' nın mevcut talepler doğrultusunda geliştireceği yeni öneri ve düzenlemeler beklenmektedir.

¹⁸ Konu ile ilgili olarak bkz. <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=12999> ve http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/gazete%20ilan%C4%B1/ZAMAN_28_12.pdf

BÖLÜM 5. KAMU GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Dünya uygulamalarını incelediğimizde gerek muhasebe standartları gerekse denetim standartlarına yönelik kuruluşların büyük ölçüde meslek örgütleri bünyesinde olduğu, buna karşın bu kuruluşların gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı oluşumlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Dünyada 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 görüşü oluşmuştur.

Şekil 5.3. Gelişmiş ülkelerde denetimin gözetimi

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
Avrupa Birliği	Sekizinci Yönerge	Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAOB)
ABD	Sarbanes Oxley Yasası	Kamu Gözetim Kurumu(Public Oversight Board-POB) Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu(Public Company Accounting Oversight Board-PCOAB)
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurul'u (The Recognised Qualifying Body-RQB) 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)

Şekil 5.3’de görüldüğü üzere denetimi ile ilgili olarak uluslar arası ülkelerde farklılıklar göstermektedir. Ülke uygulamaları incelendiğinde gözetim mekanizmalarının temel üç alanda nihai sorumluluklarının olduğu görülmektedir(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.

5.1. Avrupa Birliği Komisyonu’nun Çalışmaları

Avrupa Topluluğunun kurulmasından önce Avrupa ülkeleri arasında muhasebe konusunda uyum ve işbirliği sağlamak, muhasebe sorunlarına çözüm üretmek ile tek düzen muhasebe uygulamasını geliştirmek amacıyla 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (L’Union Europeene des Experts-Comptable – UEC) kurulmuştur. Kurucu üyelerini, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre’nin oluşturduğu Birliğe 1963 yılında İngiltere ve Hollanda da katılmıştır. UEC, AB tarafından Topluluğun çıkarlarını temsil eden bir kuruluş olarak kabul edilmiştir.

AB’ye üye ülkelerin profesyonel muhasebe kuruluşlarının oluşturduğu muhasebe çalışma grubu da (Accounting Study Group) AB’nin bu alandaki çalışmalarında önemli etkene sahip kuruluşlardan birisidir(Aksoy, 2002, 91)

Günümüzde, Avrupa Birliği (AB)’ye üye ülkelerin sahip olduğu siyasi, iktisadi, sosyal ve kültürel farklılıklar nedeniyle muhasebe ve raporlama sistemleri bakımından önemli farklılıklar görülmektedir. Söz konusu farklılıklar; kanuni düzenlemeler ya da meslek kuruluşları tarafından belirlenen muhasebe uygulamaları, tekdüze veya esnek muhasebe işletim sistemleri, raporların değerlemesinde ortaya çıkan ihtiyatlılık ile iyimserlik ile denetleme esnasında edinilen bilgilerin kamuya açıklanmasında sergilenen gizlilik ve şeffaflıklar olmak üzere dört başlık altında incelenebilmektedir (Özkan ve Terzi: 2010, 22-23). Öte yandan AB üyesi ülkeler arasında yaşanan farklılıkların gide-

rilmesi amacıyla AB’de uyumlaştırıcı nitelikte pek çok sayıda düzenleme gerçekleştirilmiş ve sonuç olarak mali raporlamanın dünya genelinde şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığının sağlanabilmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda da birliğe bağlı üyelerin muhasebe ve denetim hususlarında ortak uygulamalar oluşturulabilmesi sebebiyle “direktif” ya da “yönergeler” adı altında düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Bu yönergelerden bazılarının kabul tarihleri ve amaçları itibariyle tablo 5.8 de gösterilmiştir.

Tablo 5.8. AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeleri)

Tarih	Direktif(Yönerge)	Hedef-Amaç
25.07.1978	Dördüncü Direktif	Belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolar da standart sağlamak
13.07.1983	Yedinci Direktif	Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması
10.04.1984	Sekizinci Direktif	Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri(AB’ de yasal mali denetim)
2.04.2006	Revize Sekizinci Direktif	Denetim kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslar arası denetim standartlarına uyum

Kaynak: Memiş, Güner, 2011, 151.

Bu düzenlemeler doğrultusunda hazırlanan “Şirketler Kanunu Yönergeleri” dört, yedi ve sekiz numaralı yönergeler ile belirtilen ilkelerin ise AB’ye üye ülkelerin sahip oldukları hukuk sistemlerine dâhil edilmeleri, AB tarafından zorunlu kılınmaktadır. Söz konusu ilkelerde belirtilen unsurlar muhasebenin uyumlaştırılması hususunda önemli katkılar sağlamış olsa da, ekonomik gelişmeler ve bağılı olarak finansal piyasalardaki değişimlere bağılı olarak yönergelerde belirtilen ilkelerin ihtiyacı karşılayamayacak unsurların kısıtlı nedeniyle yetersiz kalması söz konusu olabilmektedir(Çelik, 2005, 103-105).

1990 yılında AB tarafından düzenlenmiş olan konferansta konu ile ilgili olarak çalışmalar gerçekleştirmesi üzere oluşturulan “Muhasebe Danışma Kurulu” nun devam eden yıllardaki araştırma ve incelemeleri doğrultusunda 1995 yılında “Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Birebir Uluslararası Uyum” başlıklı bildirisini yayınlamıştır. Bildiride(Çiftçi ve Erserim, 2008, 11-12);

- Muhasebe yönergelerinin güncelleştirilmesi,
- Faaliyetlerini uluslararası alanda sürdürmekte olan Avrupalı şirketlerin muhasebe yönergelerinin haricinde tutulması ve söz konusu işletmelerin muhasebe standartlarında serbest bırakılması,
- Bağımsız bir oluşum olarak “Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu” nun kurulması,
- Muhasebe standartlarının ABD ile karşılıklı olarak tanınmasına yönelik anlaşma yapılması,
- IASB’a üye olunması maddeleri üzerinde ağırlıklı durulmuş ve uzun süren tartışmaların ardından UMS ile uyum kararı alınarak, mevzuatta düzenleme ve güncellemelere gidilmiştir.

2002 yılı Mart ayına gelindiğinde ise uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum ile uyum kararı onaylanmış ve aynı yılın Eylül ayında düzenleme yayınlanmıştır. Yapılan bu düzenlemenin ardından, yine AB üyesi tüm ülkelerin tabi olacağı yenilik doğrultusunda; konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde UMS standartlarının uygulanması ile AB’ye üye ülkelerin söz konusu yükümlülüğü bütün işletmeleri kapsayacağı biçimde genişletmelerinde de serbesti tanınmıştır (Aksoy, 2005, 93).

Bu sürecin ardından 2003 yılı boyunca AB Maliye Bakanları PCAOB¹⁹, a üye Avrupa Birliği denetim işletmeleri için muafiyet arayışlarını devam ettirmişlerdir. Fakat bu süreçte Avrupa’da birbiri ardına patlayan skandallardan (Parmalat, Ahold vb.) sonra Avrupa Komisyonu yasal denetim ve kurumsal yönetim tedbirlerini yeniden gözden geçirmek zorunda kalmış ve “Avrupa Birliği’nde Yasal Denetimin Güçlendirilmesi” adıyla bir rapor yayınlamıştır. Raporla belirtilen konular SOA’ nın ardından muhasebe ve denetim mesleklerinde gerçekleştirilmiş olan düzenlemeler ile benzeş nitelikler taşı-

¹⁹PublicCompany Accounting Oversight Board (PCAOB) olan Kamu Gözetim Kurulu; finansal skandalların sonrasında oluşturulan SarbaneyOxley Yasası (SOA)’nın ardından kurulmuş bir yapı olarak ABD’de denetim işletmeleri ve denetçilerin denetimi görevine sahip olmuştur.

maktadır (Uzay, 2006, 18-19). Takip eden süreçte ise, AB’de denetim ve muhasebe uygulamaları konularında gerçekleştirilen düzenlemeler doğrultusunda faaliyetlerini AB üye ülkelerde devam ettirmekte olan denetim işletmeleri ve denetçiler arasında koordinasyonun sağlanabilmesi amacıyla kısa adı EAGOB olan AB Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu’nun oluşturulmasına karar verilmiştir.

Grup, belirlenen bu amacın gerçekleştirilmesinin yanı sıra Ulusal Denetim Standartlarının onaylanması ile üçüncü ülkelerin kamu gözetimine yönelik oluşturdukları sistemlerin değerlemesi ile şirketler hukuku direktifinin uygulanması ve komisyonun hazırladığı önlemler konusunda teknik katkının sağlanması görevlerinin de gerçekleştiricisi konumunda olmuştur (ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/. Erişim Tarihi: 20.09.2014).

AB’nin 1984 yılında kabul edilmiş olan ve kabul edildiği yıl itibariyle üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmamış olan sekizinci direktifi, denetim yönelik kapsamlı unsurları oluşturmakta olan kamu gözetimi, kalite güvence ve disiplin sistemleri gibi unsurlardan ve denetime ait standartlar ile bağımsızlık ve etik ilkelerden bahsedilmektedir. Bu sebeple AB 2006 yılında sekizinci yönergenin modernize edildiği daha kapsamlı bir yönergeyi parlamentoya sunmuş ve yönerge 25.04.2006 tarihinde kabul edilmiştir. Bu yönerge, denetim mesleği mensuplarından oluşmayan bir kamu gözetim sistemi kurulmasının gerekliliğini vurgulamakla birlikte, üye ülkelerin sahip oldukları ulusal mevzuat ile gözetim ilkelerine saygı gösteren bir yapıya sahiptir (Senal, 2011, 99-100). Kamu gözetiminin mevcut olduğu AB Ülkeleri Tablo 5.9 ‘de gösterilmektedir.

Tablo 5.9. 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

Kaynak: Şanlı, 2008, 8.

Yönerge ile gelen değişimlerden bazıları (Çalışkan, 2006, 51-58):

- AB üyesi ülkeler, denetim işletmeleri ile denetçilerin onaylarının verilmesi ve lisans iptallerini verecek yetkili kurumları kendileri belirleyebilecektir,
- Denetçilerin, denetçi unvanıyla çalışabilmek için gerekli olan; denetçinin en az üniversite mezunu olması, teorik bilgi sahibi olması, staj yapmış olması ve mesleki yeterlilik sınavında başarı göstermiş olması şartlarına haiz olması,
- AB üyesi ülkelerde görev yapmakta olan denetim işletmeleri ve denetçilerin sicilinin elektronik ortamda oluşturulması ve bu bilgilerin güncellenmesi ile ilgili verilerin kamuya açık bir şekilde sunulması,
- Denetim işletmeleri ve denetçilerin, denetimin gerçekleştirilen işletmenin karar süreçlerinin hiçbirinde yer almamış olup tamamen bağımsız olmaları,
- Denetim işletmeleri ve denetçilerin, bağımsız bir kamu gözetimine tabi oldukları kalite güvence sistemine bağlı olmaları,
- AB üyesi ülkelerin denetimde yetersiz uygulamaları tespit etmesi, önlemesi veya düzeltmesini sağlayacak yaptırım sistemlerini oluşturarak kamuya ifşasını sağlaması,
- Denetim İşletmeleri ve denetçilere yönelik şeffaf bir kamu gözetim sistemine tabi olmaları,
- AB'ye ülkelerde tescil, onay, kalite güvence sistemi, soruşturma ve disiplin konularında birden fazla yetkili mercii belirleyebilmeleri,

- Denetlenecek olan işletmelerin; denetim ve diğer güvence ve denetim dışı hizmetler ile vergi hizmetleri için denetim işletmeleri veya denetçilere ödenmiş/ödenecek ücretleri açıklaması,
- AB üyesi ülkelerin bu yönerge ardından yönerge ile uyum sağlamak amacıyla ilgili düzenlemeleri iki yıl içerisinde gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Revize sekizinci direktif ile AB üyesi ülkelerin kazanımları aşağıda yer alan Tablo 5.10. da karşılaştırılmıştır.

Tablo 5.10. 8.Direktif ile Revize 8. Direktif Karşılaştırması

	8. Direktif	Revize 8. Direktif
Tanımlar	Yok	Yeni
Onay, sürekli değişim ve karşılıklı tanıma	Var	Köklü değişiklikler
Tescil	Var	Değişiklik yok
Mesleki etik, bağımsızlık ve gizlilik	Sınırlı	Geliştirildi
Denetim standartları ve raporlama	Yok	Yeni
Kalite güvence	Yok	Yeni
Soruşturma ve müeyyideler	Sınırlı	Köklü değişiklik yok
Kamu gözetimi ve üye ülkeler arasında yasal düzenlemeler	Yok	Yeni
Atama, son verme ve iletişim	Yok	Yeni
Kamuya açık şirketlerin denetimi	Yok	Yeni
Uluslar arası boyut	Yok	Yeni

Kaynak: Kayım, 2006, 154.

Son olarak da AB'nin 2000 yılında aldığı bir karar ile AB üyesi tüm ülkelerde, borsaya kayıtlı işletmelerin tamamının finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu olacak şekilde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. IFRS'nin amacı, finansal piyasaların küresel düzeyde gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelinde tutarsızlıkları en aza indirmek ve finansal tablolarda şeffaflığı sağlamaktır. Avrupa Ülkelerinde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar, hem bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına hem de yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunacaktır(Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 2005, 59).

5.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu (International Organization of Securities Commissions – IOSCO)

Ülkemizde görev yapmakta olan SPK'nın da üyesi olduğu Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), menkul değerler düzenleme komisyonlarının uluslararası örgütü olarak 1983 yılında;

Amerika Birleşik Devletleri SPK'sı SEC, İngiltere'de bulunan Finansal Kurumlar Otoritesi (FSA) ve Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu vb. yüz yetmiş yedi üyesi bulunan birlik olma niteliğine sahiptir (Akarçay ve İbiş, 2004, 2).

IOSCO, (Çiftçi ve Erserim, 2008, 10; Cansızlar, 2002; Yıldız, 2003,);

- Sermaye piyasalarında yer alan düzenleme ve denetleme otoritelerinin, ilgili alanlarda koordine hareket etmelerini ve işbirliği içerisinde olmalarının sağlanması,
- Sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapılarının ifade edilebileceği ve sermaye piyasalarının modernize edilebilmeleri ile ilgili uluslararası standartların oluşturulması,
- Sistemik risklerin azaltılması,
- Piyasalardaki etkinliklerin adaletli, faal ve şeffaf bir biçimde sürdürülmesinin sağlanması,
- Yatırımcıların korunmasının sağlanması ve
- Bilginin örgüte üye ülkeler arasında dolaşımının sağlanması amaçları doğrultusunda kurulmuştur.

IOSCO'nun varlık sebebini açıklayan bu amaçlar, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişki içerisinde. Çünkü piyasalarda mevcut kurum ve kuruluşların yerine getirmekle mükellef oldukları asgari koşullar, piyasaların adaletli faal ve şeffaf bir yapıya kavuşmasını sağlamaktayken öte yandan yatırımcıların korunması ile sistem risklerinin azaltılabilmesi fonksiyonunu da sağlamaktadır. Bununla birlikte risklerin azalmasına imkan veren tedbirler, bir yandan piyasaların rahatlamasına sebep olurken aynı zamanda yatırımcıların korunabilmesine de yardımcı olmaktadır.

Faaliyetlerine 1986 yılında resmen başlamış olan IOSCO; tek çerçeveye dayalı olarak oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulması ile etkin kullanımının sağlanmasının önemli bir kaynak ve teknik uzmanlığa sahip olunmasını gerekli gören misyonuna sahip IASB²⁰(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)'nun daha etkin bir şekilde çalışacağı ve bağımsız bir kurum olma niteliğiyle ilgili çevrelerin tamamının süreçlere katılabileceği fikriyle, denetim standartlarını kendisinin oluşturması yerine IASB faaliyetlerini destekleme kararı almıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008, 10).

IOSCO ayrıca 2000 yılı Mayıs ayında IOSCO teknik komitesi tarafından sürdürülmekte olan faaliyetleri sonucunda, bağlı üyelere uluslararası menkul kıymet arzlarında kullanılması üzere otuz standarttan oluşan muhasebe standartlarının kullanılmasını önermiş, bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan bu standartların uygulanmasında var olan veya oluşabilecek problemlere önlem olarak geliştirilmesi gerektiğini de vurgulamıştır (Akarçay ve İbiş 2004, 5).

IOSCO'nun denetim işletmeleri ve denetçilerin gözetimleri ile ilgili olarak belirledikleri kurallar (Uzay, 2006, 17):

- Denetimle ilgili oluşturulacak sistemlerin, denetim faaliyetinin gerçekleştirilebileceği yeterlilik ile nitelikleri içermesi,
- Denetimle ilgili olarak oluşturulan sistemin, denetimi gerçekleştiren kişi veya kuruluşların görünüş ve gerçek anlamda bağımsız olmalarını sağlaması,
- Sistem dâhilinde denetimin gözetimini gerçekleştirecek bir birim olmasını,
- Denetim sisteminin; kamu yararını koruyabilecek üye yapısı ve ihtiyacı karşılayabilecek yapıda tüzük – yetkiler ile sorumlulukların karşılanmasında yeterli kaynağa sahip finansman yapısına sahip olan (denetim mesleğinden bağımsız) bir denetim gözetim birimine ait düzene tabi olması gerekliliğini vurgulamaktadır.

IOSCO, yukarıda verilmiş olan bu kurallara uygunluğun sağlanması ile gözetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde sağlanabileceğini savunmakta, bu görüşünü de, denetim mesleği mensuplarının kendi kendilerini denetlemelerine değil bağımsız gözetim sisteminin daha faydalı olacağı fikri ile beslemektedir.

²⁰Çalışmalarını IFAC bünyesinde devam ettirmekte olan IASB, bağımsız muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayınlanmasında genel kabul görmüş tek otorite olarak tanımlanmaktadır.

5.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)'nun Çalışmaları

Münih'te 1977 yılında XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kırk beş ülke ve altmış üç muhasebe işletmesinin katılımıyla kurulmuş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebecilik mesleğinin dünya çapında belirleyicisi konumunda olup en üst kurum olarak nitelendirilmektedir (Başpınar, 2005, 58).

Günümüzde 130 ülke ve bölgeden toplam 179 üye ve kendisine bağlı iki buçuk milyon meslek mensubu ile çalışmalarını yürütmekte olan IFAC, üyeleri ve bölgesel muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliği içerisinde çalışmalarını teknik, etik ve eğitim konularında belirlediği ana hatlar doğrultusunda muhasebe mesleğinin gelişmesi ve genişlemesi doğrultusunda devam ettirmek (Pekdemir, 1999, 1) amacıyla denetim ve bağlı hizmetler, eğitim, etik kodlar, yönetim muhasebesi, kamu sektörü muhasebesi, finansal muhasebe, bilgi teknolojileri olmak üzere çalışmalarını altı konu üzerinde sürdürmektedir. Bu doğrultuda kurumun özellikle etik ilkeler ile Uluslararası Denetim Standartlarını yayınlamış olması, mesleğe katkılarının oldukça önemli bir yere sahip olmasına imkan vermiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008, 9).

Kurumun eğitim konusunda yapmış oldukları çalışmalar ise (Pekdemir, 1999,2-3):

- Muhasebe meslek mensuplarının, mesleklerinin gerçekleştirilmesi esnasındaki eğitimlerinin, muhasebeci olmadan önceki eğitimi konularında standart, yönerge, tartışma bildirileri vb. diğer dokümanlarının geliştirilmesi,
- Gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerin bir araya gelişlerinde katalizör olunması ve özellikle iktisadi kalkınmaya katkıda bulunabilecek muhasebe eğitimi programlarının hazırlanması için yardımlarda bulunulması olmak üzere iki grupta toplanmıştır.

Bağımlı çalışan muhasebe mesleği mensuplarına hizmet amacıyla geliştirilen kıyaslama havuzları ile kaynak paylaşımını destekleyen IFAC, küresel ekonomi üzerinde önemli bir rol sahibi olan muhasebe büroları ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler ile

gelişmekte olan ülkelere ait konuların değerlendirilmesi amacıyla kurulan grupları da desteklemektedir (Öztürk, 2010, 8).

Sürdürmekte olduğu çalışmalarda kamu faydasına verilen değeri ön planda tutan IFAC, muhasebe mesleğinin güçlendirilmesi kapsamında (Ward, 2006, 15-26);

- Çalışmalarda etik ve ilgili konuların öncelikli hale getirilmesi,
- Mali raporlama süreçlerinin tüm süreçlerinde yüksek kalitede performansın sağlanması için düzenleyici konumdaki kurumların katkı ve desteklerinin sağlanması,
- Yüksek kalitedeki uluslararası standartların geliştirilmesi ile standartlara uyumun yüksek oranda sağlanması,
- Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde muhasebe mesleğinin gelişiminin sağlanabilmesi için kaynakların çoğaltılmasına yönelik önemli anlaşmaların gerçekleştirilmesi amaçlarına öncelik vermektedir.

Belirtilmekte olan bu öncelikler doğrultusunda IFAC; bağımsız denetim, tasdik, etik ve eğitim alanlarında oluşturulan standartlar ile IFAC üyesi kuruluşların uyum programlarının incelenmesi amacıyla, 2005 yılı içerisinde Uluslararası Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu (International Public Interest Oversight Board) yani PIOB’u oluşturmuştur. PIOB, oluşumunun ardından, uluslararası çapta düzenleyici kurum ve kuruluşlar ile birlikte iki yıllık bir dönemi kapsayacak şekilde bir reform paketi oluşturmuş ve söz konusu reformlar (Uzay, 2006, 20):

- IFAC’ a bağlı komitelerden olan *Kamu Çıkarı Faaliyet Komitesi*, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi, Eğitim ve Etik Komitelerinin standart oluşturma süreçlerinin güçlendirilmesi,
- Sözü geçen süreçlerin şeffaflığının sağlanması,
- Kamu yararı gözetiminin gerçekleştirilmesi olmak üzere üç alanda yoğunlaşmıştır.

Üyeleri, yedi farklı ülkeden seçilmiş olan PIOB, IFAC’ ın standart oluşturulması ile ilgili tüm bilgi ve süreçlere erişebilme yetkisine sahip olmakla birlikte “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Komisyonu” na ait çalışmalar bu yetkinin dışında bırakılmıştır. Ancak yine de PIOB, ulusal düzenleyici kurumların gayretlerini tamamlayıcı olma niteliğiyle uluslararası bir öneme sahiptir.

5.4. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR)

Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR), bağımsız denetçiler ile denetim işletmelerinin kalite kontrol gözetim faaliyetleri de dâhil olmak üzere; bağımsız denetim kalitesinin uluslararası çapta arttırılarak yatırımcıların korunmasıyla denetimde kamu yararının sağlanmasına katkıda bulunma amaçları ile 15 Eylül 2006 tarihinde kurulmuştur (SPK -2011 Faaliyet Raporu, 2012, 76).

Günümüzde, ülkelerindeki bağımsız denetimin düzenlenmesi yetkisine sahip kırk altı üyesi olan ve Avrupa Birliği Komisyonu, Basel Komitesi, Dünya Bankası ve IOSCO gibi kurumların da gözlemci sıfatıyla katıldıkları organizasyon (Ferré, 2012, 22-27):

- Denetim piyasası alanlarındaki bilgiler ile bağımsız denetime yönelik düzenleyici faaliyetlere ilişkin uygulama tecrübelerinin denetçiler ve denetim işletmeleri ile paylaşılması,
- Denetime yönelik düzenleyici faaliyetlerde tutarlılık ve işbirliğine teşvik,
- Denetim kalitesi ile ilgili olarak diğer uluslararası kuruluşlar ile iletişimin sağlanacağı platformun oluşturulması,
- Denetim kalitesinin değerlendirilmesi ve denetim kalitesinin geliştirilmesi amacıyla standartlar geliştirilmesi (www.ifiar.org, Erişim Tarihi: 29.07.2014).

hedefleri doğrultusunda çalışmalarını sürdürmektedir.

Günümüzde, belirli bir genel merkezi veya genel sekreterliği gibi birimleri olmayan IFIAR organizasyonunun gelecekte, bir forum olmanın ötesinde uluslararası bir kuruluş haline gelmesi ile forum bünyesindeki üye KGK' larının birbirlerinin yetkilerini tanıyacağına beklendiği foruma(Baş, 2013, 8), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Şubat 2014 itibariyle üye olmuştur (KGK Basın Bülteni, 2014).

5.5. ABD: Sarbanes Oxley Kanunu, AICPA ve Peer Review

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde denetime yönelik olarak hazırlanan ilk çalışma 1896 yılında oluşturulmuş, ardından da muhasebe ve denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla meslek örgütlenmeleri başlamış ve bu örgütler 1937 yılına geldiğinde Amerikalı Kamu Muhasebecileri Derneği (American Association of Public Accountants) çatısı altında birleştirilmiştir. Aynı dönem içerisinde ülkede görev yapmakta olan diğer bir kurum ise, bağlı üyelerin *Kamu Muhasebecileri* ya da *Diplomalı Kamu Muhasebecileri* unvanına sahip olduğu Amerikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Accountants - AIA)'dır (Akgül, 2000, 24).

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebeye yönelik standartların belirlenmesi yetkisi resmi olarak Menkul Kıymetler Borsası (Securities and Exchange Commission – SEC)'e tanınmış olmasına rağmen, yetki genel anlamda muhasebe örgütlerine bırakılmıştır. Öte yandan muhasebe ile ilgili standartların oluşturulabilmesi süreçlerinde birden fazla kurum ya da kuruluşun katkıda bulunmasına rağmen bunların arasından etkin olan kurum, “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'dır. 1939 yılında AICPA çatısı altında oluşturulmuş olan Muhasebe Prosedürleri Komitesi (ARC) tarafından başlatılan standart yayınlama faaliyetleri ise 1973 yılı itibariyle bağımsız bir kuruluş olarak faaliyet göstermekte olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) üzerinden sürdürülmektedir (Çiftçi ve Erserim, 2008, 12-13).

AICPA tarafından geliştirilmekte olan standartlar:

1. Genel Standartlar: Mesleki eğitim standartları, bağımsızlık standartları, mesleki özen ve titizlik standartları

2. Çalışma Alanı Standartları: Denetimin planlanması ve gözetimi standartları, iç kontrol sisteminin incelenmesi standartları, yeterli ve güvenilir kanıt toplama standartları

3. Raporlama Standartları: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standartları, tutarlılık standartları, Tam açıklama standartları ve görüş bildirme standart-

ları olmak üzere üç grup ve on başlık altında incelenebilmektedir (Başpınar, 2005, 54-55).

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartları, düzenleme yapılması gerektiği düşünülen konuların FASB gündemine alınması ve sonrasında standart oluşturma sürecinin başlamasının ardından (Bostancı, 2002, 3-4);

- Standartların oluşturulmasını sağlayacak ön çalışma grubunun bir araya getirilmesi,
- Standart çalışmalarını gerçekleştirecek gerçek çalışma grubunun belirlenmesi,
- Standartlara yönelik tartışma metninin oluşturulması,
- Hazırlanan standartların basın toplantısı yoluyla kamuya ilanı,
- Sözlü veya yazılı olarak gerçekleştirilen tekliflerin değerlendirilmesi,
- FASB toplantılarının gerçekleştirilmesi²¹,
- Hazırlanan standartlarla ilgili yapılan düzenlemelerin ardından son taslağın oluşturulması,
- Oluşturulan standartlara son şeklin verildiği nihai standartlar metninin hazırlanması ve yayınlanması adımlarının sırasıyla gerçekleşmesi ile tamamlanmaktadır.

ABD'de gerçekleştirilen en önemli bir diğer oluşum ise Sarbanes Oxley yasasının ardından yapılan düzenlemelerden biri olan Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)'dur. Literatürde bazı araştırmacılar tarafından yarı kamusal bir kurul olarak nitelendirilmekteyken bazı araştırmacılar tarafından da bağımsız bir kamu kuruluşu olarak nitelendirilen PCAOB'un görev ve yetkileri (Uzay, 2006, 3-5):

- Kamuya açık işletmelerin denetçilerinin kaydedilmesi,
- Kamuya açık işletmelerin denetçilerinin denetimlerinin ve disiplin uygulamalarının gerçekleştirilmesi,
- Kamuya açık işletmelerin bağımsız denetçilerinin (asgari üç yılda bir olmak üzere) denetlenmesi,

²¹ FASB toplantıları kamuya açık bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

- SEC Kanunu, diğ er kanunlar ve düzenlemeler ile meslek standartlarına uygunluğun sağlanması, meslek ihlallerinin incelenmesi ve disiplinin sağlanması,
- Kamuya açık işletmelerin denetim raporlarının hazırlanmasıyla ilgili olarak; denetim, kalite kontrol etik kurallar, bağımsızlık ilkeleri ve ilgili diğ er standartların oluşturulması ya/ya da oluşturulmuş standartların onaylanması ve
- İşletmelerin i  kontrollerine ait test raporlarının oluşturulması da dâhil olmak üzere, i  kontrolün incelenmesidir.

Amerika Birleşik Devletleri sermaye piyasalarında 2001 yılında başlayan sonrasında başlayıp art arda yaşanan finansal skandallar, piyasalarda derin bir güven bunalımı oluşmasına neden olmasının ardından borsalarda şirketlerin hisse senetlerinin birçoğunun neredeyse tamamen değer kaybetmelerine, yatırımcıların desteklerini geri çekmelerine ve buna bağlı olarak arka arkaya iflasların yaşanmasına neden olmuştur. Bu süreç içerisinde en önemli rollerden biri de skandallara konu olan işletmelerin denetimini gerçekleştiren denetim işletmeleri olmuştur. Öte yandan denetimlerde kullanılmakta olan muhasebe standartlarının doğruluk, geçerlilik ve etkililik düzeyleri de bu dönemin ardından üzerinde yoğunlukla durulan konulardan biri haline gelmiştir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, 52).

Amerika Birleşik Devletleri sermaye piyasalarında, ENRON ile başlayan ve devamında ortaya çıkarılan diğ er denetim skandallarının yarattığı güvensizlik ortamı  zerine Amerikan Senatosu 25 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes Oxley Act – SOA” olarak bilinen yarasını kabul etmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014, 52-72). SOA kabulü ile hedeflenen amaç, halka açık işletmelerde muhasebe işlemlerinin, mali raporların ve bağımsız denetimin kalitesinin arttırılması, şeffaflığın sağlanması ve piyasalara duyulan güvenin yeniden kazanılması olmuştur. Öte yandan SOA, oldukça k tu etkilere neden olan denetim risklerinin ağırlığının azaltılmasıyla birlikte, denetim mesleği mensuplarına, işletme yönetimi ve denetim komitelerine de hizmet edecek şekilde tasarlanmış ve denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile denetim kalitesinin yükseltilmesi amacıyla Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe mesleği üzerine yapılmış olan en önemli düzenleme olma nitelikleri ile (Uzay, 2006, 3):

- Kamu Gözetim Kurulu' nun oluşturulması (PCAOB),
- Kurumsal yönetim için belirlenmiş standartların yeniden gözden geçirilmesi,
- Kamunun aydınlatılabilmesi amacıyla yeni açıklamalar istenmesi,
- Hileyle ilgili yeni suç kapsamlarının genişletilmesi vb. düzenlemeler getirmiş, bu doğrultuda da (Acar, Senal ve Usul, 2011, 276-278):
- Denetçilerin, denetim dışı faaliyetlerinin yasaklanması,
- Denetçi rotasyonu uygulamasının gerçekleştirilmesi,
- Denetim işletmelerinin, denetime yönelik faaliyetlerini, denetimi gerçekleştiren işletmenin denetim komitesi gözetiminde sürdürmesi ve
- Çıkar çatışmaları durumu halinde denetim işletmesinin halka açık işletmeyi denetleme yasağının getirilmesi vb. tedbirlerinin alınması kurallarını getirmiştir.

Sarbanes Oxley Kanunu'nun etkileri sadece Amerika Birleşik Devletleri ile sınırlı kalmayıp başta Avrupa olmak üzere dünyanın pek çok ülkesine yayılmıştır. SOA, yalnızca Amerika borsalarına kayıtlı olan yabancı işletmeleri değil, bu işletmelerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan yabancı denetim işletmelerin faaliyetlerine de tesir edecek hükümleri içerdiğinden Avrupa Birliği üyesi işletmelerin bazı sorunlar yaşanmasına neden olduğundan eleştirilmektedir, çünkü bu yasanın öncesinde sadece Amerikan şirketlerinin uymak zorunda olduğu kural ve ilkelere, yasa ile birlikte bu piyasalarda faaliyet göstermekte olan tüm şirketlerin uyma zorunluluğu getirilmiştir (Demircan, 2007, 49).

SOA genel yapısı itibarıyla denetime yönelik olarak hilelerin kamuya zarar vermesinin önlenmeye çalışıldığı bir yasa olma niteliğine sahiptir. Bundan başka örneğin CEO'ların dönemlik ya da üçer aylık sürelerde, işletmelerinin mali tablolarının gerçekliğini onaylayan²² ve işletmede iç kontrol sisteminin oluşturulması yükümlülüğünü kabul ettiğini bildiren raporların imzalanması zorunluluğunun getirilmesi ile denetçinin rotasyonu zorunluluğu, yasadaki önemli değişikliklerdendir (Selimoğlu vd, 2008).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında kabul edilmiş olan Sarbaney Oxley Kanunu öncesi ve sonrasında yaşanan değişimler Tablo 5.11'de gösterilmektedir.

²² CEO'ların gerçek olmayan finansal raporlara onay vermesi, ilgili yasada 20 yıla kadar hapis cezası ile beş milyon dolara kadar para cezasını öngörmektedir.

Tablo. 5.11. SOA' dan Önce ve SOA Sonrasının Karşılaştırılması

Açıklama	SOA' dan Önce	SOA' dan Sonra
Gözetim Düzenlemesi	Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)
Kamu Çıkarınınin Gözetimi	Kamu Gözetim Kurulu (POB)	Halka Açık Şirketler Kamu Gözetimi (PCOAB)
Mesleki Organizasyonlar tarafından gerçekleştirilen ilgili düzenlemeler: - Denetim Standartları - Mesleki Etik - Denetim Kalite Kontrol Standartları -Denetim Firmalarının Peer Review	- AICPA ve onunla birlikte düzenleme sorumluluğu olan mesleki organizasyonlar: - Denetim Standartları Kurulu (ASB) - Etik Komitesi -SEC Uygulama Bölümü	Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu: -Denetim Standartları -Denetçi Etiği ve Bağımsızlık Standartları -Denetim Firması Peer Review -Kural İhlallerinin Soruşturulması, -İhlallere karşı Yaptırımlar
Denetim Standartları	Finansal Muhasebe Standart Kurulu (FASB)	Finansal Muhasebe Standart Kurulu (FASB)

Kaynak: GILES; VENUTI ve JONES, 2004, 37-39.

Sonuç olarak SOA, denetim mesleğine yönelik pek çok düzenleyici yeniliğin daha kontrollü ve sistemli düzenlemelerinin gerçekleştirilmesine imkân verdiği gibi öte yandan işletmeler için prosedürlere uyum maliyetlerinin yüksekliği, kontrol etkinliğinin daha sistemli hale getirilmesini öngören ancak gereksiz olarak nitelendirilen yasaların da ortaya çıkması gibi konularda eleştirilerle karşılaşmış olduğundan yasa ile ilgili düzenlemelerin geliştirilmesine günümüzde halen devam edilmektedir.

Muhasebe literatüründe oldukça geniş bir alan kaplamakta olan ve *denetçilerin denetimi* kavramını ifade etmekte olan Peer Review ise; bir kurum ya da kuruluşun denetimini gerçekleştirmekte olan denetim işletmesinin denetim süreci ile sürecin sonunda oluşturulan raporlarını, bağımsız denetim işletmelerinin denetçilerinden oluşturulmuş bir başka denetleme ekibi tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir.

Bu sistem, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1977 yılından itibaren gönüllülük esasına dayalı olarak uygulanıyorduyduysa da 1988 yılından başlamak üzere AICPA tarafından zorunlu hale getirilmiş olup sisteme ait ilke ve esasların belirlenmesi ile uygulanması Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu Uygulama Birimi (Securities and Exchange Commission Practice Section - SEC) adlı kurum tarafından gerçekleştirilmektedir (Senal, 2011, 105).

AICPA, denetçilerin denetimi sistemini mesleki anlamda en üst nitelikli performansa ulaşabilmenin en önemli yollarından olan sistematik işleyiş ile eğitsel süreçleri olarak değerlendirmektedir (AICPA, 2014, 1001-1079).

Peer Rewiev denetimi; raporlamanın denetimi, sistem ve görev denetimi olmak üzere üç incelemeden oluşmaktadır. Bu denetimlerin en kapsamlı gerçekleştirileni ise sistem denetimidir. Bu denetimde ayrıca çalışma sayfaları dâhil olmak üzere gerçekleştirilen denetim işletmeleri ve denetim süreçlerinin bir parçası olarak denetimin kalite proseslerine uygunlukları ile kalite politikaları da incelenmektedir. Peer Rewiev sisteminde gözlemciler, denetim firmalarının kalitesi hususunda olumsuz bir görüş edindilerse bu görüşün bildirilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır ancak uygulamada, gözlemi gerçekleştirilen denetim işletmesinin başarısızlığına dair görüş bildirilmesinin seyrek olarak gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Sonrasındaki dönemde ise SEC bünyesinde oluşturulmuş olan Peer Rewiev' in yetkili olduğu denetim işletmelerinin gözetimi vazifesi SEC' den alınarak günümüzde halen görevde olan Kamu Gözetim Kurulu (Public Oversight Board – POB)'a devredilmiştir. SEC mensupları tarafından oluşturulan bu kurul, bağımsız ve özel bir kurum olma niteliğiyle, muhasebe meslek mensuplarının gözetiminden sorumlu olup, ABD'de mali tablolara duyulan güvenin artırılması amacıyla kurulmuştur. POB' un sahip olduğu iki önemli işlevi vardır. Bunlar (Senal, 2011, 105);

- AICPA tarafından oluşturulmuş olan Peer Rewiev proseslerinin gözetiminin gerçekleştirilmesi,
- Kalite Kontrol Soruşturma Komitesi tarafından tespit edilmiş denetim kusurları hakkında yürütülen soruşturmaların gözetiminin gerçekleştirilmesidir.

Öte yandan Peer Review sistemine ek olarak düzenlenmiş olan POB'un oluşturulması ile Amerika Birleşik Devletleri'nde kendini düzenleyen *doğrudan denetim* uygulamasına da geçiş sağlanmıştır.

5.6. İngiltere: Professional Oversight Board for Accountancy-POBA

İngiltere'de ilk olarak 1844 yılında “Şirketler Kanunu” ile başlayan muhasebe düzenlemeleri, 1900 yılına gelindiğinde oluşturulan yeni bir kanun aracılığı ile denetim mevzuatının düzenlenmesine ve 1947 senesinde değişen ve şekillenen ihtiyaçlar doğrultusunda “Şirketler Kanunu” nun yeniden gözden geçirilmesi ile değişim göstermiştir. Bu tarihten 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar, “İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW)’ de muhasebe mesleği mensupları tarafından sürdürülmüştür. Takip eden süreçte meydana gelen değişimler ise, Tablo 5.12.’de verilmektedir.

Tablo 5.12. İngiltere’de Oluşturulan Muhasebe ve Denetim Organizasyonları

YIL	OLUŞUM	GÖREV ve ÇALIŞMALAR
1970	(ASSC) Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi ²³	Muhasebe Standartlarının Oluşturulması
1976	(ASC) Muhasebe Standartları Komitesi	-Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) ile Muhasebe Standartlarının belirlenmesi ²⁴ , - Statements of Recommended Practice (SORP) ile uygulama alanı olmayan konularda düzenlemeler,
1989	(FRC) Finansal Raporlama Konseyi	Muhasebe Standartlarının oluşturulması, gözetimi ve

²³ ASSC; 1990 yılında “Muhasebe Standartları Komitesi” Accounting Standards Committee – ASC olarak yeniden düzenlenmiş ve isimlendirilmiş, sonrasında ise aynı yıl “Muhasebe Standartları Kurulu” (Accounting Standards Board – ASB) olarak son halini almıştır.

²⁴ ASC’ nin; oluşturduğu standartlar hakkında yaptırım gücü olmayışı, standartların genel nitelikler taşıması ancak kesinlik taşıyor oluşu, kurumun muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması vb. sebepler nedeniyle standartlar eleştirilere konu olmuş, tatmin edici olarak nitelendirilmemiştir.

		etkin işleyişinin sağlanması,
2002	(CGAA) Muhasebe ve Denetleme Sorunlarına İlişkin Eşgüdüm Grubu	Denetim ve Muhasebe Skandallarından korunmanın sağlanması,
2003	(POBA) Mesleki Gözetim Kurulu	Kamu gözetimi, denetim standartlarının uygunluğunun tespiti, denetim kalitesinin yükseltilmesi, kamu güveninin sağlanması.

Kaynak: Özkan; Terzi, 2010, 28-31; Senal, 2011, 102.

Tablo 5.12. ile verilen bilgilere ek olarak; çalışmalarını, 1989 yılında kurulmuş olan FRC ile işbirliği içinde devam ettirmekte olan beş kurum ile işbirliği içinde devam ettirmektedir.

FRC' ye bağlı bir kurum olarak 2003 yılında oluşturulan *Muhasebecilik için Mesleki Denetim Kurulu* (POBA), İngiltere'de tanınmış kurum ve önemli girişimlere yönelik denetim kalitesinin gözetimi ile denetçilerin gözlenmesi ile ilgili düzenlemeler yapması amacıyla kurulmuştur. Kurul bünyesinde görev yapmakta olan Hesap Denetim Birimi (Audit Inspection Unit-AIU) kurum görev tanımında belirlenmiş olan denetimler ve diğer önemli kamu kuruluşlarında gerçekleştirilmekte olan denetimin kalitesini incelemek amacıyla kurulmuştur (Senal, 2011, 103).

Günümüzde, İngiltere'de, 1989 yılında yeniden düzenlemesi yapılan Şirketler Kanunu'nun ardından muhasebe standartlarının oluşturulması süreçlerinin gözetimi ile etkin işleyişlerinin sağlanması amacıyla oluşturulmuş olan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council – FRC) bünyesinde; FRC yönetimini destekleyen üç birim (Kodlar ve Standartlar Komitesi, Davranış Komitesi ve Muhasebe Komitesi) ile bunlara bağlı görev yapmakta olan; Denetim ve Güvence Kurulu, Muhasebe Kurulu, Aktüeryal Konseyi, İzleme Komitesi, Vaka Yönetimi Komitesi, Durum Yönetimi Konseyi ve Finansal Raporlama Gözetim Kurulu olmak üzere 10 farklı oluşum görev yapmaktadır (www.frc.org.uk, Erişim Tarihi:12.06.2014).

İngiltere'de yürürlükte olan Şirketler Kanunu'nda son olarak 18 Eylül 2011'de gerçekleştirilen modernizasyon ile FRC ve bağlı kurumları da değişen ihtiyaçlar doğrultusunda yeniden bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemelerden biri de POBA' ya ait olan görev ve yetkilerin günümüzde çalışmalarını yine FRC bünyesinde devam ettir-

mekte olan ‘‘Davranış Komitesi’’ nin gerekleştirenidir. Komite, POBA’ nın daha önceden gerçekleştirmekte olduğu görevlerine ek olarak; muhasebe kalitesinin yorumlanması, kurumsal raporlama, muhasebe meslek mensuplarına yönelik gözetimin düzenlenmesi vb. görevleri yerine getirmektedir (www.gov.uk; www.frc.org.uk, Erişim Tarihi:12.06.2014).

5.6.1. Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board - APB)

FRC’ye bağlı olarak 2002 yılı Nisan ayında kurulmuş olan Denetim uygulamaları Kurulu (APB), denetimde yüksek standartların oluşturulması, finansal bilgi kullanıcılarının gelişmekte olan ihtiyaçlarının karşılanması ve denetim süreçlerinde kamu güveninin sağlanması amaçları ile kurulmuştur (www.frc.org.uk, Erişim Tarihi:12.06.2014).

5.6.2. Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board- ASB)

Muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması konuları ile gvlendirilmiş oluşum olarak temsilcilerinin ataması FRC tarafından gerçekleştirilmektedir. ASB’nin; ‘‘Acil Konular Görev Grubu (UITF)’’ ile ‘‘Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (PSLC)’’ adları ile kurulmuş iki alt komitesi mevcuttur.

Bu komiteler, kamu muhasebesi konularında uzman kişilerden oluşturulmakta olup, (UITF) acil durumlara hemen yanıt verilebilmesi ve kamu sektöründe oluşturulacak düzenlemeler için danışmanlık yapılması ile düzenlemelerin yayınlanmasından evvel incelenerek görüş bildirilmesi (PSLC) görevlerinin yerine getirilmesi ile yükümlü oluşumlardır (Başpınar, 2005, 42).

5.6.3. Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel- FRRP)

Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından oluşturulmuş olan FRRP, belirlenmiş olan finansal raporlama standartlarına aykırı nitelikteki uygulamaların önlenmesi amacıyla kurulmuş olup muhasebe standartlarına uyumun denetlenmesi ile borsa, finans

basını veya ortaklar vb. kaynaklardan edindiği ihbarlar doğrultusunda araştırmalar yapmaktadır (Özkan ve Terzi, 2010, 29).

5.6.4. Muhasebecilerin Disiplin Soruştırmaları Kurulu (Accountancy Investigation and Discipline Board - AIDB)

FRC bünyesinde kurulmuş olan AIBD Kurulu ise, muhasebe meslek mensubu üyelerin, belirlenmiş standartların dışında hareket etmeleri ile kişisel ya da farklı amaçlar doğrultusunda çıkar elde etmeleri halinde ilgili yaptırımların uygulanabilmesini sağlayan oluşumdur (Senal, 2011, 103).

5.7. Avustralya: Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9 ve ASIC

Sermaye piyasalarında yaşanan skandalların, piyasa güvenilirliğinin azalması ve bağlı olarak ve denetim işletmeleri ile denetim ilke ve standartlarının yoğun bir şekilde sorgulanmasına neden olduğu ölkelerden biri de, One Tel, Harris Scarface ve HIH Sigorta işletmelerinde ortaya çıkarılan skandallarının yaşandığı Avustralya olmuştur.

Avustralya'da ortaya çıkarılmış olan denetim skandallarının, dünyanın diğer ölkelerinde meydana gelen skandallar gibi denetim işletmelerinin ihmal, özensizlik ve hile yoluyla haksız gelir elde edilmesi nitelikleriyle gerçekteşi olduğu görölmektedir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, 47).

Takip eden süreçte ise yine pek çok ölkede yaşandığı üzere, piyasalarda kaybolan güvenin yeniden kazanılması ve denetim süreçlerinin güvenilirliğinin artırılması amaçları ile yasa ve kurumlarda bir takım değişiklikler yapılmasına başlanmıştır.

Bu doğrultuda gerçekteştirilen en önemli düzenleme, 2004 yılında imzalanan mali raporlama ve denetim konularında pek çok yeniliğin gerçekteştirildiği Denetim Reformu ve Kurumsal Bilgilendirme Yasası(Audit Reform and Corporate Disclosure -

ARCD) (CLERP 9²⁵ olarak da bilinmektedir) olmuştur (www.asic.gov.au, Erişim Tarihi: 08.06.2014) ve bu yasa ile denetim işletmeleri ve denetçilerin gözetimine dair yetkiler dağıtılmış ve uluslararası muhasebe standartlarının tanıtımı gerçekleştirilmiştir (www.treasury.gov.au).

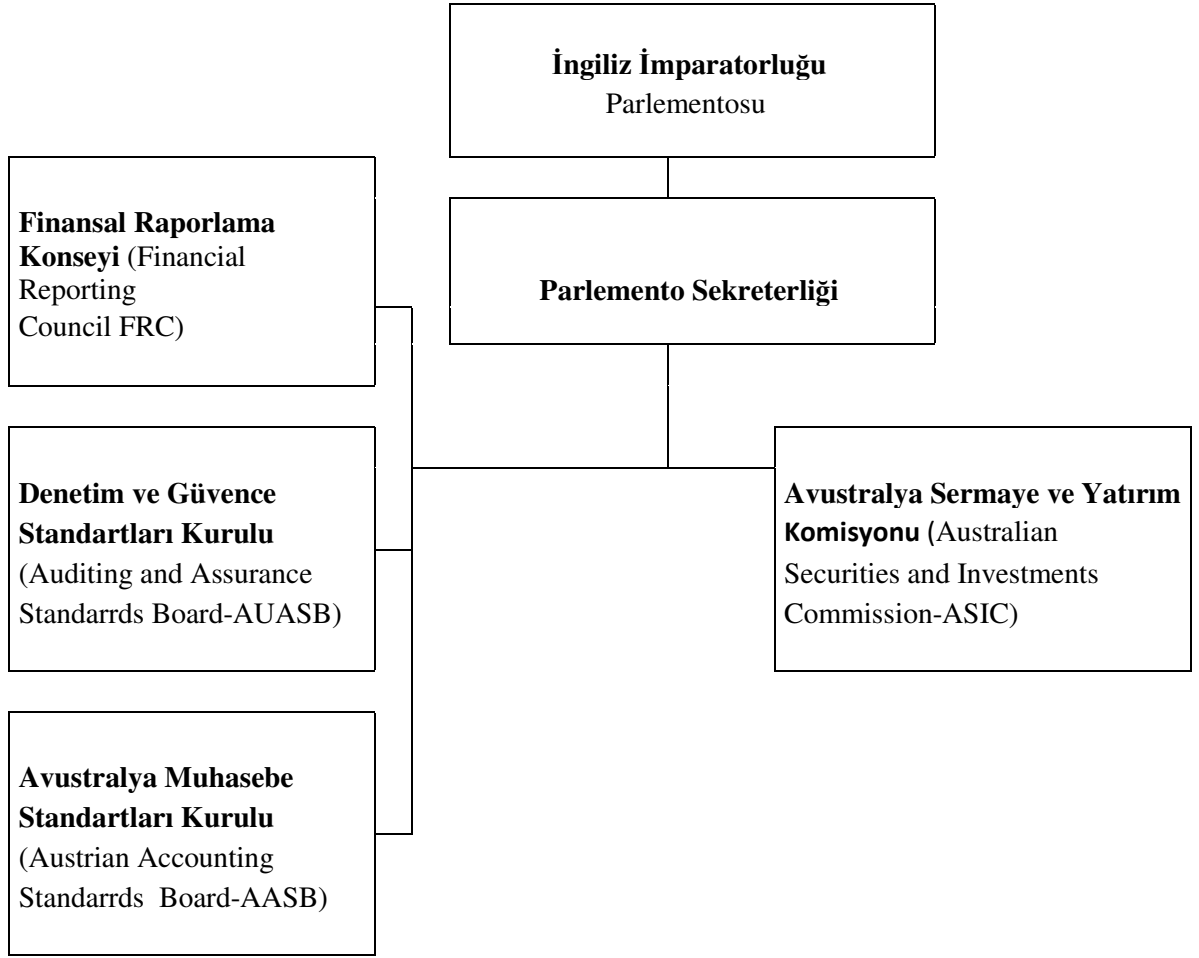
Öte yandan Avustralya’da sermaye piyasaları ve finansal hizmetler konularında düzenleme amacıyla 2001 yılında imzalanan Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu Yasası Australian Securities and Investments Commission –ASIC) ile (www.asic.gov.au, Erişim Tarihi:08.06.2014):

- Mali sistem ve kuruluşların performansının artırılması,
- Finansal sistemde, yatırımcıların ve tüketicilerin bilinçli katılımının teşvik edilmesi,
- Düzenlemelere yönelik uygulamaların işlerliğinin kazandırılması,
- Bilgiye erişim bilirliliğinin ve şeffaflığının sağlanması ile
- Kural ve yasa ihlallerinin tespiti ve kaydedilmesi hedeflenmiştir.

Yasa aynı zamanda kredi veren kurumlar dahil olmak üzere, finansal ürün ve hizmetleri etkileyen yanıltıcı ve aldatıcı nitelikteki faaliyetlere karşı tüketicilerin korunmasını sağlayan yetkileri de düzenlemektedir. CLERP 9 adlı düzenlemeler ise, Finansal Raporlama Konseyi (FRC)’nin denetimin gözetimi ile ilgili sorumluluğunu arttırmış ve bu düzenleme ile mesleğin kendi kendini düzenlemesi uygulaması son bulmuştur.

²⁵CLERP 9; literatürde esasen “CorporateLawEconomic Reform Program” olarak ifade edilmektedir.

Şekil 5.4. Avusturalya Standart Belirleme İnceleme Modeli



Kaynak: Kellsall,,2008, 6.

5.8. Japonya: JICPA ve Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)

Dünyanın pek çok ülkesinde arka arkaya yaşanmış olan finansal skandallarının etkisi Japonya da iş ve sermaye piyasalarında da kendini göstermiştir. Bununla ilgili ilk olarak 2003 yılında imzalanmış Yeminli Mali Müşavirler Kanunu'ndaki (The Certified Public Accountants Act – CPA) değişim, Japonya finansal tarihindeki en önemli değişimlerden biri olmuştur. CPA' nın kabul edilmesi ile piyasalara duyulan güvenin yeni-

den sağlanması başta olmak üzere, finansal raporlarda güvenilirliğin sağlanması ve hilelerin önlenmesi amaçlarının gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. CPA' nın 2007 yılında yeniden düzenlenmesi ile kanunla hedeflenen amaç çerçevesi biraz daha belirginleştirilmiş; kansayaku adı verilen denetçilerin sorumluluk revizyonu, denetim kalitesinin artırılması, denetim gözetiminin güçlendirilmesi, denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilmesi ve denetim raporlarının açıklanması kavramları üzerinde önemle durulmuştur. Bununla birlikte, CPA ve bağlı olarak Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu (The Securities and Exchange Law – SEL) ile Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu (Financial Instruments and Exchange Act - FIEA) üzerinde de yeniden düzenleme çalışmaları yapılmıştır (JICPA, 2009, 7).

Bu doğrultuda ülkede yapılan düzenlemeler doğrultusunda denetçiler ağırlıkla bankalar, kredi kurumları, yatırımcılar ve çalışanlar olmak üzere mali tabloların kullanıcılarının kullanıcılarına gerçek ve güvenilir bilginin sağlanması amacıyla gerçekleştirilmiştir.

Japonya'da mali müşavirlik ve muhasebecilik sektörlerinde en önemli yetkili kurumlardan biri olan Japonya Yeminli Mali Müşavirler Kurulu (The Japanese Institute of Certified Public Accountants – JICPA) 1949 yılında kurulmuş olup (JICPA, 2009, 10-11):

- Muhasebe ve ilgili diğer hizmetlere yönelik uygulamalar ile ilgili araştırmaların yürütülmesi ve araştırmaların yapılması,
- Muhasebe, denetim ve ilgili diğer faaliyetlere ilişkin rehberlik yapılması ve hazırlanan standartlar ve düzenlemelere (taslak, tebliğ, vb.) yorumlanması,
- Sürekli eğitim için yeterlilik ve geliştirmeye yönelik kurs ve diğer eğitim programlarının hazırlanması,
- Kalite kontrol değerlendirmelerinin yapılması,
- Denetim işletmeleri ile denetçilere yönelik olarak araştırmaların yürütülmesi ve disiplin cezalarının uygulanmasının sağlanması görev ve yetkilerinin sahibidir.

Japonya'da denetim işletmelerinin ve denetçilerin gözetiminin gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan Finansal Hizmetler Kurulu (Financial Services Agency-FSA) ve bu kurul bünyesinde oluşturulmuş bir yapı olan Yeminli (Sertifikalı) Kamu Muhasebe-

cileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board - CPAAOB) adlı kurumlar da piyasalara duyulan güvenin yeniden inşa edilebilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Gözetim fonksiyonunu FSA ile birlikte sürdürmekte olan CPAAOB (JICPA, 2004, 3):

- Denetim işletmelerine yönelik disiplin faaliyetlerinin uygulanması,
- CPA' ların gözetimi için prosedürlerin oluşturularak uygulamaya konması,
- Denetim işletmelerinin denetiminin *yerinde* gerçekleştirilmesi ve
- Tüm denetim işletmelerinin kalite kontrol süreçlerinin incelenmesi olarak belirlenmiştir.

JICPA, denetim işletmeleri ile CPA' ların kalite kontrol süreçlerini, CPAAOB ise JICPA' nın kalite kontrol süreçleri ile ilgili olarak yaptığı çalışmaların incelenmesinden sorumludur. FSA' nın bu noktada görevi ise CPAAOB tarafından önerilmiş tavsiyeler doğrultusunda denetim işletmeleri ve JICPA' ya yönelik disiplin faaliyetlerin uygulanmasıdır.

BÖLÜM 6. KAMU GÖZETİMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI ÇALIŞMALARIN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde muhasebe ile ilgili olarak gerçekleştirilen ilk çalışma Tanzimat Devri ile 1928 yılları arasında Fransızca muhasebe kitaplarının dilimize çevrilmesi ile başlamıştır. Cumhuriyetin ilanının ardından 1950'li yıllara kadar gelen süreçte ise muhasebe bilgi ve yorumlamalarında Alman ekolünün hâkim olmuş, 1968 yılına gelindiğinde ise yeni kurulmuş olan İstanbul Üniversitesi'nde AICPA tarafından yayınlanmış olan denetim standartları kapsamında denetim eğitiminin verilmesi ile devam etmiştir. Mesleğin denetim boyutu ise mahkemelerde bilirkişi faaliyetleri ile başlamış olup 1926-1934 yılları arasında tanınmış meslek mensuplarına vergi kanunları doğrultusunda *vergi denetimi* yapmaları yetkisi tanınmıştır. Takip eden süreçte ise ilk gerçek bağımsız denetim belirli yönleri itibarıyla iktisadi devlet kuruluşlarında gerçekleştirilmiştir. Muhasebe denetimi gerçekleştirilmesine yönelik ilk adımlar ise 1970'li yıllarda yabancı kredi kaynaklarından faydalanmak isteyen Türk işletmelerin zorunlu olarak muhasebe denetimine tabi olması sebebi ve ticari faaliyetlerini Türkiye'de devam ettirmek isteyen yabancı firmaların; yatırım teşvikinden yararlanma, Yabancı Sermaye Başkanlığı'na başvuru, uluslararası finansman olanaklarından faydalanma vb. sebepler ile muhasebe denetimi talep etmeleri sebebiyle atılmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008, 3).

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise 1970'li yılların sonlarına doğru AICPA tarafından Peer Review sisteminin uygulanmasına başlanmıştır. Ardından gelen yıllarda ise SOA ile oluşturulmuş olan Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB), denetim firmalarının kaydedilmesi ve denetim fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi ve denetim standartlarının belirlenmesi görevlerinin gerçekleştiricisi olmuştur. ABD'nin ardından AB Komisyonu, IFAC ve IOSCO benzeri kuruluşlar, PCAOB benzeri modeli benimsemiş ve üyelerine önermişlerdir.

Türkiye’de KGK’nin oluşturulmasının öncesinde, denetim firmaların denetim ve gözetim süreçleri, ilgili sektörlerdeki; SPK, Hazine Müsteşarlığı vb. düzenleyici kurumlar tarafından gerçekleştirilmekteyken denetçilerin denetimi Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından gerçekleştirilmekteydi. Ancak, 1990’lı yılların ardından finansal piyasalarda yaşanan krizler gerek denetimi gerçekleştirilen işletmelerin gerekse denetçilerin denetiminin zayıflıklarını ortaya çıkarmış, yeni bir çözüm arayışına gidilmiştir. Türkiye’de meydana gelen finansal skandalların ardından ülkemizde de PCAOB benzeri bir kurulun oluşturulmasını savunulması; denetim kapsamının genişleyecek oluşu, SPK tarafından denetlenmeyen işletmelere ulaşılması ve farklı birimler tarafından gerçekleştirilen denetimin tek elde toplanması gibi sebeplerle gerekçelendirilmiştir (Uzay, 2006, 22-24).

Kamu Gözetim Kurulu’nun kurulması ile ilgili olarak yapılan araştırma ve çalışmaların ardından da 6 Nisan 2011 tarih ve 6223 Sayılı kanun²⁶ tarafından verilen yetki doğrultusunda Kamu Gözetim Kurulu (KGK) Bakanlar Kurulu tarafından kurulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri’nde SOA ile kurulan PCAOB’ın kuruluş kararı ilgili meslek örgütleri tarafından sevinçle karşılanarak desteklenmiş bir oluşum olsa da Türkiye’de kurulan KGK, kuruluşu ile birçok eleştiri ile karşılaşmıştır. Çalışmalarını muhasebe ve denetim sektöründe sürdürmekte olan akademisyenler ve meslek mensuplarından oluşan uzmanların önemli bir bölümünün önceki dönem boyunca KGK’nın kurulması gereği üzerine gerçekleştirdikleri yoğun çabalara rağmen, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kuruluşu ile ilgili olarak açıkça tepki ile karşılanmıştır.

Söz konusu eleştiriler (Arıkan, 2011, 11-13):

- 660 Sayılı KHK’nın 6223 sayılı yetki kanununda belirtilmemiş bir konuda çıkarılmış olması ile Anayasa’ya aykırı olması,
- Ülkemizde, ilgili sektörlerde kamu gözetimi yapma yetkisine sahip kuruluşlardan SPK, BDDK, EPK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kuruluşların sahip oldukları birçok yetkinin alınarak ve yeni kurulan kuruma devredilmesi,
- Söz konusu yetki devri gerçekleştirilmesine rağmen, ilgili kamu gözetim kurumlarının haberlerinin olmaması, görüşlerinin alınmaması

²⁶ İlgili kanun maddesi 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

- Oluşturulan bu yeni kurulun ilişkilendirildiği, Maliye Bakanlığı başta olmak kaydıyla Hazine Müsteşarlığı ve Ticaret ve Gümrük Bakanlığı gibi kurumların destek ve katkıları ile oluşturulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın bir anda kaldırılması ve birim yetkililerinin söz konusu kararı ilgili tarihteki resmi gazeteden öğrenmiş olmaları ve
- Kamu gözetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, denetçilerin belirlenmesi ile bunlarla ilgili olarak sicil ve disiplin işlemlerinde yetkilendirilmesi, denetim işletmelerinin kaydedilmesi, mesleğe yönelik etik ilkelerin belirlenmesi, kalite güvence proseslerinin işleyişinin sağlanması ve yabancı işletmelerin çalışmalarına ait şartların belirlenmesi gibi AB üyesi ülkelerinin yetkileri üye ülkelerin inisiyatifine bıraktığı konularda tam yetki (süper yetki) ile yetkilendirilmiş olması ve
- Kurulun, ilgili görevler dâhilinde başarılı olması tüm kesimlerin menfaatine olan bir durum olmakla birlikte, ilgili sorumlulukların yerine getirilememesi halinde iktisadi yönden telafisi zor kayıpların yaşanacak oluşu

gibi sebepler ile gerekçelendirilmiştir. Aslında, aynı sektörde görev yetkisine sahip kamu gözetimi kurumlarının, farklı denetim faaliyetleri gerçekleştirilmesi ve farklı beklentileri uyandırması sebebiyle, ilgili görevin tek bir kurulda toplanmasını olumlu bulan görüşe rağmen öncelikli kaygı pek çok yetki ile donatılmış olan bu kurulun odaklanması gereken temel işlerden uzaklaşması ve bu sebeple temel varlık amacından uzaklaşacak olması olmuştur.

Aynı yıl, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilip Resmi Gazete' de yayınlanması ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de faaliyet gösteren tüm işletmelerde uygulanacağı unsurunun yer alması, söz konusu standartların varoluşu yönüyle de eleştirilmiş, *söz konusu standartlarla belirtilen unsurların SPK Ekl çerçevesinde oluşturulan ve SPK tarafından tercüme edilen standartlar olduğu ve standartların tercüme edilmesi ile millileşmiş olmayacaklarına değinilmiştir* (Pekdemir, 2011, 121-123).

Yürürlüğe konan yasa ile bir anda *süper yetkilerle donatılmış* olan Kamu Gözetim Kurulu'nun eleştiriye konu olan bir diğer uygulaması da TTK denetimine tabi olması beklenen KOBİ'lerin denetimini gerçekleştirecek olan SMMM ve YMM'lerin düzenlenecek sınavlar sonucu ile yetkilendirilmesi ve bu yetki süresi tamamlanana kadar söz

konusu işletmelerin denetimlerinin ertelenmesi hususu olmuştur. Bu konu; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin sayısının birkaç bin artması ile mevcut bağımsız denetim işletmelerinin sayılarının çoğalması ve bu durumun da denetimde tekelleşmeyi büyütmesi ile KOBİ'lerde denetim faaliyetlerinin ertelenmesinin ticaret kanununun amaçlarına ulaşmasını engelleyeceği kaygısı ile eleştirilmiştir (Arıkan, 2012, 23-25).

Günümüzde tartışmaları halen devam eden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve kanunla birlikte kabul edilmiş olan hususlardan en önemlisi, eksik bırakılan düzenlemeler nedeniyle bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarının kaybedilmesi konusundaki kaygılardır. Bu doğrultuda, bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıran gerekçeler SPK ya da KGK tarafından net olarak belirtilmemiş, ilgili kanunda sözü geçen “doğrudan ve dolaylı menfaatler” konusu tam olarak açıklanmamıştır. Bu durumda, bilhassa işletme hisselerini halka arz etmesi halinde, denetçilerin müşterisi olan bu işletmenin hisselerini borsada satın alabilmesi yönünde hiçbir engel olmaması, konu ile ilgili kaygıyı açıklar niteliktedir (Kocameşe ve Güçlü, 2008).

Sonuç olarak, dünya geneline bakıldığında (Arıkan, 2012, 21-26; Arıkan, 2013, 9-14 ve Arıkan, 2014, 7-10);

- Kamu gözetiminin gerçekleştirilmesini sağlayan kurumların genellikle halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirdikleri, halka açık olmayan şirketlerin denetim ve gözetim faaliyetlerini ise meslek örgütlerinin gerçekleştirdiği görülmektedir.
- Dünyadaki Kamu Gözetim Kurulları' nın oluşturulması, standartların belirlenmesi ve yetki dağılımı gibi unsurlar çeşitli çevrelerden alınan bilgi ve yorumlamalar dâhilinde oluşturulmuş, ülkemizde ise mevcut kamu gözetimi kurumlarının yetkileri, pek çoğunun bilgisi haricinde yetki devri ile bir başka kuruma devredilmiş,
- Kurul oluşturulurken ilgili denetim ve muhasebe çevrelerinin bilgi ve deneyimlerinden yararlanılmamış,
- Pek çok ülkede yer alan yarı bağımsız ya da tam bağımsız nitelikli kamu gözetimi kurumlarının, meslek örgütleri ile karşılıklı iletişim ve işbirliği içerisinde kurularak çalışmalarını devam ettirmelerine karşın, ülkemizde bir yasa ile süper yetkilerle donatılmış olarak yapısının neredeyse tamamen değişmiş

olması vb. sebepler ile eleştirilere konu olması itibariyle diğerk ülkelerdeki kamu gözetim kurullarından farklılıklar göstermektedir.

BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilgi veya sürat çağı olarak adlandırılan yüzyılımız, siyasetten sanata, hukuktan ekonomiye ve dolayısıyla yaşayış biçimlerine dek etki etme niteliklerine sahip olan globalizasyon çağıdır. İçinde bulunduğumuz yüzyılda, daha önceki yüzyılların birikimi ile gelinen bu son noktada ticaret başta olmak üzere pek çok unsur küreselleşmiş, bu unsura konu olan bilgi ve diğer ihtiyaçların temin edilebilmesi kolaylaşmış hatta dünyanın hemen her noktasına anlık denebilecek bir sürede erişebilme hakkına sahip olunabilmiştir.

İlk çağlardan günümüze kadar gelen süreçte gerçekleştirilen; tarımdan denizciliğe, siyasetten ticarete kadar tüm faaliyetlerin kökeni ekonomik üstünlüğün elde edilmesi çabasına dayanmaktadır. Ancak bu çabalar sadece olumlu bir kazanımla sonuçlandırıldığında değil, bu kazanımların sürekliliği sağlanabildiğinde “kazanma” durumu söz konusu olabilmıştır. Bu durumda da bazen ülkeler arasında gerçekleştirilen savaşlarla, bazen de ticari anlaşmalarla yani sonuç olarak mevcut yönetimin geliştirdiği politikalarla bu sürekliliğin sağlanmasına çalışılmıştır.

Ekonomik üstünlük, bir ülke için pek çok yönden de üstünlük sağlanmasına izin veren bir unsurdur. Bu üstünlüğün sağlanması ve sürdürülebilmesi için günümüzde de savaşlar başlatılmakta ya da ekonomik işbirlikleri ile anlaşmalar imzalanmasına devam edilmekle birlikte, söz konusu yöntem tıpkı eski çağlarda olduğu gibi mevcut yönetim sistemlerinin belirlediği politikalar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Ekonomik üstünlüğün edinilmesinde belirleyici olan unsurların başında ise varlıklarını ve dolayısıyla ticari faaliyetlerini kendi ülkelerinde ya da dünyanın pek çok yerinde sürdürmekte olan ticari işletmeler gelmektedir. Bu işletmelerin sahip oldukları güç, aynı zamanda doğrudan veya dolaylı yollarla ülkenin sahip olduğu değerlerden olup, ülkenin gelişmişlik düzeyine etki eden unsurların başında gelmektedir.

Çünkü işletmelerin devlete ödediği vergiler, varlık gösterdiği sektörde arttıracığı istihdam, ticari faaliyetleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri alım satım işlemlerinde

kullanılacak olan sermayenin piyasada yaratacağı hareketliliğe ve bunun da alım gücüne pozitif etkileri, bu etkiler ile oluşacak diğer ihtiyaçlar vb. sebepler ile işletmeler varlık gösterdikleri ülkelerin ekonomileri üzerinde en önemli bir yere sahip olup, ülke ekonomilerinin lokomotifi konumundadırlar.

Günümüzde işletmeler ticari etkinliklerini sadece kuruldukları ülkelerde ve faaliyetlerini gerçekleştirdikleri sektörlerde değil dünya üzerindeki tüm pazarlardaki rakiplerine karşı gerçekleştirmektedirler. Bu durumda işletmeler, rekabet savaşında ayakta kalabilmek hatta rakiplerinin önüne geçebilmek yani büyümek ve gelişmek (gelişimin sürekliliğini sağlayabilmek) ve daha geniş bir alana hitap edebilmek için daha fazla yatırıma ihtiyaç duymaktadırlar. Bu yatırımın gerçekleşmesini sağlayacak olan yatırımcılar ise yatırımlarını, sahip oldukları sermayeyi en doğru alanda kullanarak varlıklarını arttırmak amacıyla gerçekleştirmektedir. Yatırımcıların, yatırımları doğrultusunda alacakları kararları şekillendiren araçlar ise işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu elde ettikleri varlıklarını ve finansal durumlarını açıklayan denetim raporlarıdır. Bu raporlarda yer alacak olan bilgi ve değerlendirmeler sonucu yatırım kararı alınmakta olduğundan, raporların uygunluk ve doğrulukları sermaye piyasaları açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadır. Söz konusu doğruluk ve uygunluğun onaylanması sorumluluğu da bağımsız denetim işletmeleri ve bağımsız denetçilere aittir.

Dünya finansal tarihine 2000’li yıllar, pek çok ülke için birbiri ardına patlayan skandallar ile geçmiştir. Enron Skandalı başta olmak üzere, takip eden süreçte Kanebo, Parmalat, Ahold ve Adelphia Skandalları ile devamında dünyanın çeşitli ülkelerinde ortaya çıkarılan skandallar, gözlerin önce denetim mesleğine çevrilmesine neden olmuş, yapılan inceleme ve tetkiklerin sonucunda ise, skandalların yaşanmasına sebep olan hatalı denetim raporlarının bir bölümünde, denetçilerin denetledikleri işletme ile olan hatalı ilişkileri sebebiyle bu raporların hazırlandığı, diğer bölümde ise, denetim raporundaki hataların mesleki bilgi yetersizliği veya yanlış yorumlamaları nedeniyle yaşandığı ortaya çıkarılmıştır.

Oluşan bu yeni durum ise, denetim mesleği ile ilgili olarak çalışmaların arttırılmasına neden olmuş, bu doğrultuda ticaret yasalarında değişiklikler yapılması, denetim mesleğine ilişkin yeni uygulamalar getirilmesi, kamu gözetimi kurumları kurulması ya da mevcut kamu gözetimi kurumlarının güçlendirilmesi gibi sonuçları doğurmuştur.

Ancak burada söz konusu olan süreçte, dünyanın pek çok ülkesindeki denetim mesleği örgütleri ile karşılıklı işbirliği içerisinde gerçekleşerek mesleki uzmanlıktan ve deneyimlerden yararlanılmasına öncelik verilmiştir. Bu doğrultuda oluşturulan denetim ve muhasebe standartları sadece bu ülkelerde denetim mesleğinin kalitesinin artırılmasına değil, gelişmekte olan ülkeler için de rehber nitelikte çalışmalar olmuştur.

Günümüzden yaklaşık on yıl önce yaşanmış olan ve finans piyasalarını derinden etkileyen denetim skandallarının tekrarlanmaması ve ekonomik gelişmenin sağlayıcısı konumunda olan sermaye piyasalarında güven ortamının korunması amaçları ile çalışmalarına devam etmekte olan kamu gözetimi kurumlarının varlıklarının temelini kamu yararının sağlanması ilkesi oluşturmaktadır. Yarı bağımsız ya da tam bağımsız olma niteliklerine sahip bu kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim ve gözetim faaliyetleri ise dünyanın pek çok ülkesinde farklı kurullar ve meslek odaları işbirliği içerisinde gerçekleştirilmektedir.

Farklı ülkelerdeki kamu gözetimi kurulu ve meslek odalarının bu süreçte işbirliği içerisinde hareket etmelerinin bir diğer sebebi de işletmelerin farklı ülkelerde gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerinde ülkeden ülkeye değişim gösteren bir denetleme mekanizmasına tabi olmaları durumu olmuştur. Bu durumda denetim standartlarının gösterdiği farklılıklar karışıklıklara neden olmuş; gerek yatırımcıların yatırım kararlarını almalarında yaşadıkları kararsızlık ve belirsizlikler gerekse işletme sahiplerinin kredi taleplerini karşılamakta yaşadığı güçlükler gibi sebepler yüzünden uluslararası düzeyde geçerliliği olan denetim standartlarının kullanılması gündeme gelmiştir. Çünkü pek çok unsurda olduğu gibi ticari faaliyetlerin de küreselleşmiş olması, ticaret sonucu oluşan etkinliklerin denetim ve gözetiminin gerçekleştiricisi ve düzenleyicisi konumundaki bazı kurumların da küreselleşmesi gereğini doğurmuştur. Bu durum ise düzenleyici konumunda olan kurumlar tarafından ortaya konan standartların uluslararası düzeyde geçerli olması, denetim işlevinin belirli kural ve zorunluluklara tabi olması gibi unsurları beraberinde getirmiştir.

Bu doğrultuda oluşturulan yapılar ise pek çok ülkenin katılımıyla güçlenerek etkisi ve dolayısıyla yaptırım gücü yüksek kurumlara dönüşmüşlerdir. Günümüzde bu kurul ve kuruluşlar, kamu yararını önde tutarak söz konusu standartların geliştirilmesi ve dünyanın her bölgesinde kullanılabilir niteliğe kavuşması amacıyla çalışmalarını

sürdürmekle birlikte az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki denetim ve gözetim ile ilgili kurulların oluşturulması konusunda rehberlik etmektedirler.

Dünyada sermaye piyasalarını derinden sarsan skandalların ardından gündeme gelen denetim faaliyetlerinin incelenmesi ile ülkemizde de önce İmar Bankası Skandalı ortaya çıkarılmış, ardından Etibank ve Bank Kapital, Emlakbank, Şekerbank, Kentbank, Pamukbank ve Halk Bankası yolsuzlukları ortaya çıkarılmış, ardından gelen süreçte ise Amerika'da başlayıp Avrupa'da ve sonrasında Uzakdoğu'da yaşanmış tartışmaların ülkemizde de yaşanmasına neden olmuş, muhasebe denetimi ve kamu gözetimi ile ilgili çeşitli düzenlemelerin sağlanması gereği gündeme gelmiştir.

Ancak ülkemizde kamu gözetimi kurulu oluşturulması (veya güçlendirilmesi) ile ilgili çalışmalar ABD'de, Japonya'da veya Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu kadar hızlı bir gelişim gösterememiştir. Bu doğrultuda; Amerika'da Enron Skandalı'nın yaşandığı yıl olan 2001 senesinin ardından 2002 tarihinde yürürlüğe konan SOA ile ABD Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB)'un kurulmuş olması ile ülkemizde genellikle 1990'ların son yıllarında meydana gelmiş skandallara rağmen Kamu Gözetim Kurulu'nun 2011 yılında kurulmuş olması örneği, söz konusu durum üzerindeki gelişim hızını örnekler niteliktedir. Ancak bu örnek, belirtilen yıllar arasında kalan süreçte ülkemizde denetim ve kamu gözetimine dair hiçbir çalışmanın yapılmamış olduğu anlamına da gelmemektedir. Zira söz konusu süreçte ülkemizde, SOA ile eşzamanlı olarak hayata geçirilmiş olan ve denetçinin bağımsızlığı ve denetimden sorumlu olma görevleri ile - görev ağırlığı detaylandırılmamış olsa da- kurulan SPK'nın dışında skandalların öncesinde de var olan oluşumlar ülkemizde denetim ve gözetim konularında gerçekleştirilmiş çalışmalar kapsamında yer almaktadır. Bu doğrultuda BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK, TÜRMOB ve TÜDESK gibi pek çok kurum ve kuruluş, faaliyet gösterdikleri sektörde denetim ve gözetim etkinliklerinden sorumlu olmuşlardır.

Ancak, gerçekleştirilen pek çok düzenlemeye karşın bu dönemde PCAOB benzeri bir modelin uygulama söz konusu olmamıştır.

Takip eden süreçte ise meslek mensupları ve teorisyenler tarafından heyecanla beklenen bir oluşum olan KGK'nın kuruluşu, gerek kuruluş zamanı gerek ilan biçimi gerekse sonrasında gerçekleştirdiği uygulamalar gibi sebeplerden ötürü yoğun eleştiriler ile karşılanmıştır. Bu doğrultuda; kurulun kuruluş şekli itibarıyla anayasaya aykırı bir

şekilde kurulmuş olduğu iddiası, ilgili sektörlerde kamu gözetimi görevini sürdürmekte olan diğer devlet kuruluşlarının sahip olduğu yetkilerinin bir günde alınarak oluşturulan bu yeni kurula devredilmesi, yeni kurulun; kamu gözetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe ve denetime yönelik standartların oluşturulması, denetçilerin belirlenmesi ve denetçilerle ilgili sicil ve disiplin gibi konularda yetkilendirilmesi, denetim işletmelerin kaydedilmesi, kalite güvence proseslerinin işleyişlerinin sağlanması vb. pek çok yetkiye sahip olması gibi hususlar, kurula yönelik eleştirilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, ülkemizdeki Kamu Gözetim Kurulu, kamu gözetimi işlevinin farklı denetim ilke ve standartlarına bağlı olmaksızın tek elde toplanmış olması, işleyişin ortak bir standart doğrultusunda sürdürülmesi gibi olumlu pek çok işleve sahip olmakla birlikte, sorumluluğu tek elde topladığı için ağır bir yüke sahiptir. Bu durumda sorumlulukların karşılanamaması durumu ise yeni finansal krizlerin oluşmasına sebep olarak piyasaların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecektir.

ABD’de sermaye piyasalarında yaşanan skandalların ardından kurulan PCAOB, denetim mesleğine yönelik güvenin yeniden tahsis edilebilmesi ile finansa piyasalarında istikrarlı bir güven ortamı sağlayacak oluşu gibi sebeplerle Amerikalı denetim mesleği mensupları ve teorisyenlerce desteklenen ve coşkuyla karşılanan bir yapı olmuştur.

Ancak Türkiye’de KGK, yaşanan finansal skandalların ardından ülkemizdeki denetim meslek mensupları ve teorisyenler tarafından –aynı heyecanla beklendiği halde– aynı coşkuyla karşılanmamıştır. Bu durumu oluşturan gerekçelerin yarattığı kaygıların önlenip giderilebilmesi, hem kurula duyulan güvenin artmasına neden olacak hem de finans piyasalarında istikrarlı bir güven ortamının oluşmasına imkân verecektir.

Bu sebeple, ABD’de, batıda ve hatta Japonya’da olduğu gibi ilgili düzenlemelerin gerçekleştirilmesinde denetim mesleği mensupları ve teorisyenlerin bilgi ve deneyimlerinden yararlanılmasına öncelik verilerek, çalışmalar kamu yararını öne çıkaracak şekilde sürdürülmelidir.

Öte yandan yeni bir finansal skandal yaşanmadan evvel, kurulun sahip olduğu ağır sorumluluğun ilgili kurul veya çalışma grupları ile paylaştırılarak hafifletilmesi ve kurulun asıl vazifesi olan denetçinin denetimi görevine ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, mevzuattaki boşlukları giderilmiş, sorumluluğu doğru kişi veya kurullar arasında paylaştırılmış, görev tanımları netleştirilmış, etkin ve verimli bir işle-yişe sahip olan tam bağımsız bir kamu gözetim kurulu, bir ülkenin sahip olduğu eko-nomik gücün garantörü olma sıfatını taşıyacaktır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., Senal, S. ve Usul H., (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, SDÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 16(22), 273-306.
- AICPA (2014) *AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews*, AICPA, April 2014, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/PeerReview/DownloadableDocuments/PeerReviewStandards.pdf>, 1001- 1079.
- Akarçay, A. ve İbiş, C., (2008), *IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci*, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2-6 Mart, IV. Oturum, Antalya.
- Aksoy, T.(2002), *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara, 91
- Aksoy, T. (2005), *Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler*, Mevzuat Dergisi, 8 (93).
- Alpaslan, H. İ., Haksever, Ö. (2013), *Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları*, Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi, 3(1). 45-69.
- Alagöz, A. (2008), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, Güncel İşletmecilik Konuları. Tablet Kitapevi, Konya.
- Anand, S., (2002), *Essentials Of SarbanesOxley*, SarbanesOxleyInstitue, Kanada, 7-9.
- Arıkan, Y. (2011), *Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler / Saptamalar / Öneriler*, İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:107, 7-15.
- Arıkan, Y. (2012), *TTK ve Kamu Gözetimi ya da "Doğrunun İki Yüzü"*, İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:109, ss:21-26

- Arkan, Y. (2013), *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Geleceği, Türkiye Geleceğe Sirtını Dönüyor*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:116, 9-14.
- Arkan, Y. (2014), Bağımsız Denetim’de “5n 1kgk İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:123, 7-10.
- Akgül, B, A, (2000), *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, Beta Yayınları, İstanbul, 24.
- Ataman, A., B., (2010), *Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış*, Maliye Finans Yazıları, 24(87), 10-26.
- Aydın, Ü. (2009), *YMM Mesleğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri*, YMM Denetim ve Tasdiki Sempozyumu, III. Oturum. <http://unalaydin.com/YaziDetail.aspx?Id=6>, Erişim Tarihi:07.06.2014
- Barlaup, K., Dronen I. H. ve Stuart, I. (2009), *RestoringTrustIn Auditing EthicalDiscernmentandTheAdelphiaScandal*, Managerial Auditing Journal, 24(2). 183-203.
- Baş, S., A. (2013), *İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Aylık Toplantısı (19 Eylül)*, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/139.pdf>. Erişim Tarihi: 19.07.2014.
- Başpınar, A., (2005),*Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Bather, A., (2006), *ThePublicCompanyAccountingOversight Board: Nationaland International Implication*, Managerial Auditing Journal, 21(6). 657-669.
- Bayraktar, A. (2007), *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tanıtım Kitapçığı (2013) www.bddk.org.tr. Erişim Tarihi: 17 Mayıs 2014.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014), *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar* Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), 57-72.
- Bostancı, S., (2002), *Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, 2-9.

- Bozkurt, N. (2010), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- Bulca, H ve Yeşil H, (2014), *Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi 1(2) 44-58.
- Can, V. ve Uyar, S. (2010), *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın, Ankara.
- Cansızlar, D. (2002) Cumhuriyet Gazetesi (röportaj), <http://www.cumhuriyetarsivi.com/katalog/192/sayfa/2002.5.19.12.xhtml>. Erişim Tarihi: 03 Mayıs 2014.
- Coşkun, A., (2009), *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK'da Denetim*, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul.
- Çalışkan, A., (2006), *Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim*, Sayıştay Dergisi, 63, 51-58.
- Çıtak N, (2009) *Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır? İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:94, 81-112.
- Çiftçi, Y. ve Erserim, A. (2008), *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27 Nisan, Bandırma.
- Çelik, Orhan (2005), *Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 60(1), 89-119.
- Çetinoğlu, T. ve Kurnaz N. (2010) *İç Denetim güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, İzmit.
- Dalak, G., (2000), *Denetim ve Kalite Denetimi*, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi (1), 65-79.
- Demircan, A., S. (2007), *SarbanesOxley 2002 Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri*, Trakya Üniversitesi, SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Dilek, M., (2009), *Muhasebe Hilesi* <http://www.mumtazdilek.com/cesitli-yazilar/104-muhasebe-hilesi.pdf>. Erişim Tarihi: 03 Mayıs 2014.

- Dönmez, A., (2008), *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Doktora Tezi, Antalya.
- Dönmez, A., ve Ersoy, A. (2011), *Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. Bilig Dergisi, 56. 121-142.
- Dönmez, A, Berberoğlu P.B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, 9, 52-78
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (2013), EPDK 2012 Denetim Raporu, TC Sayıştay Bakanlığı, Eylül <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/kid/EPDK.pdf> . 2-8. Erişim Tarihi: 03 Mayıs 2014.
- Emilio, F. (2012),*Muhasebecilik Eğitimi için Global İşbirliği*, Muhasebe Eğitimi Bildirileri,<http://www.turmob.org.tr/GaleriArsiv/TurmobGaleri/Dosyalar.pdf>. Erişim Tarihi: 29.07.2014. 22-27.
- Elgin, İ. (2006), “Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, 21.yıl, Ağustos, 2006
- Fearnley, S. ve Vivien, B. (2004), *The Reform Of TheUK’sAuditorIndependence Framework AfterTheEnronCollapse: An Example Of Evidence-BasedPolicyMaking*, International Journal Of Auditing, (8), 117-138.
- Gençoğlu, Ü., G.; Ertan, Y. (2012), *Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-24.
- Giles, J. P.;Venuti, K. E. ve JONES C. R. (2004), *The PCOAB andConvergence of The Global Auditing and Accounting Prefession*, The CPA Journal, 74(9), Proquest Central, 37-39.
- Göçen, C.A. (2010), Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, İSMMMOMali Çözüm Dergisi, Sayı: 97, 107-129.

- Gürsoy, H. (2009), Muhasebe Hileleri ve Sorumluluklar, <http://www.ahmetbarlak.com/forum/default.asp?part=forum&gorev=oku&id=99&cat=9&title=muhasebe%20h%ddleler%dd%20ve%20sorumluluklar>. Erişim Tarihi: 05 Mayıs 2014.
- Gürkan, Z. (2009), Türk Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta
- İTÜ İstanbul Ticaret Üniversitesi KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf> Erişim Tarihi: 20.09.2014
- İbiş, C., (2006), *Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma*, İSMMM, I Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Editör: Prof. Dr. Recep Pekdemir, Yayın No: 58, İstanbul.
- JICPA TheJapaneseInstitute of CertifiedPublicAccountantsc (2009) “CorporateDisclosure in Japan Auditing” Fourth Edition. [ww.hp.jicpa.or.jp/english/about/publications/pdf/PUBLICATION-Auditing2009_4th.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/english/about/publications/pdf/PUBLICATION-Auditing2009_4th.pdf). Erişim Tarihi: 03 Temmuz 2014.
- JICPA (2004) *OversightandIndependence of CPA Auditing in Japan*,TheJapaneseInstitute of CertifiedPublicAccountantsWorkingPaper, <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/pdf/e-oversight.pdf>. Erişim Tarihi: 03 Temmuz 2014.
- Karacan, S. (2014), Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği, Umuttepe Yayınları, İzmir.
- Kandemir, C. (2010), Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Adana
- Kaval, H. (2003), *Muhasebe Denetimi*. Cem Web Ofset, Ankara.
- Kavut, L. (2001), *Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları*, İMKB Dergisi, 5(20). 1-30.

- Kayım, A. (2006), “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?”, Mali Çözüm, Sayı: 76, 147-155.
- Keelsall, H.M., “Australian Perspective on Oversight of Auditing Standarts Setting”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, 2008.
- Kılıç, H., (B.T.)
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf. Erişim Tarihi: 12 Mayıs 2014.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Tanıtım Kitapçığı http://www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html (b.t.), Erişim Tarihi: 03 Mayıs 2014.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 2012 Faaliyet Raporu *Kitapçığı* (2013)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf, Erişim Tarihi: 03 Mayıs 2014.
- Kır, H. (2010), *Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık*, KİDDER-Denetişim Dergisi, Sayı:4, 47-61. İsmat Matbaacılık, Ankara.
- Kocameşe, M. ve Güçlü, F.C. (2008), *Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemelerin Ülkemiz ve Dünya Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması*, <http://firatcoskunguclu.com/Indir.ashx?Dosya=16>, Erişim Tarihi: 28 Temmuz 2014.
- Korkmaz, E. (B.T.) Denetim Tamamlama Kursu Notları, www.malatyasmmmo.org.tr. Erişim Tarihi: 12 Mayıs 2014.
- Köse, Ö., H. (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, II. Baskı, Ankara : TC Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları
- Külte, M., (2013), *İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetimi Gözetimi*” İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul.
- Nelson, K.,K.; Price, A.R.; Rountree, B. R., (2008), *The Market Reaction to Arthur Andersen’s Role in The Enron Scandal: Loss of*

Reputation or Confounding Effects? Journal of Accounting and Economics 46, 279–293.

- Özbek, Ç. (2012), Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
- Özkan, M.; Terzi, S. (2010), *Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri*. İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:100. 21-43.
- Öztürk, Y. (2010), *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar Elkitabı*, TÜRMOB Yayınları: 402, Ankara.
- Özkul, L. (2003), *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul.
- Pekdemir, R. (1999), *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 47(9), 4-47.
- Pekdemir, R. (2011), *TMS-TFRS Diye Diye*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 107, 117-127.
- Selimoğlu, S. K.; Özbirecikli, M.; Kurt, G.; Uzay, Ş.; Alagöz, A.; Yanık, S. (2008), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Yayınevi, Ankara.
- Selimoğlu, S., K.; Göktepe, H. (2007), *Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, 17-44.
- Sevim, Ş.; Çetinoğlu, T. ve Kurnaz, N. (2006), *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?* İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, 44-76.
- Senal, S. (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Sezal, L (2006), Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Çukurova Üniveristesi, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi , Adana
- Sikka, P. ; Filling, S.;Liew, P. (2009), *TheAuditCrunch: Reforming Auditing*, Managerial Auditing Journal, 24(2), 135-155.
- Soderstorm, N. S. ve Sun, K. J., (2007), *IFRS Adoptionand Accounting Quality: A Review*”, *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.
- Süer, A. Z. (2004), *Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer>, 1-14.
- Söyler, H. (2003) İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, https://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_2.htm, Erişim Tarihi: 05 Mayıs 2014.
- Şanlı, N. (2007), TÜRMOB’ un Kalite Güvencesi Sistemi Yaklaşımı, 2. Uluslar arası Denetim Sempozyumu, Antalya
- Şengel, S. (2011), Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile ilgili getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi, *Journal of World of Turks*, ZfFT 3(2), 21-39.
- Tackett, J.;WOLF, F. ; Claypool, G. (2004), *TheSarbanes-OxleyandAuditFailure a Critical Examination*, Managerial Auditing Journal, 19(3), 340-350.
- TC Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü, *140 soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu Kitapçığı* (2012), http://www.alomaliye.com/2012/140_soruda_ttk.pdf
- Toroman, C. ve Tunçsiper, B. (2007), *Şirket Skandalları ile Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları*”, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 23-27 Mayıs, Antalya.
- Tufan, M. (2012), *Uluslar Arası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma*. T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, SBE, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.

- Türker, M. (2006), *Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 19. 87-98.
- Türker, M., (2006), *Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:19, 23-40.
- Uyar, S.; Çelik, M. (2007), *Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma*", 23- 27 Mayıs - 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Uzay, Ş. (2006), *Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*”. 9-11 Kasım WCAE, “The 10th World Congress of Accounting Educators&The 3rd Annual International Accounting Conference – İstanbul.
- Uzay, Ş.;Tanç, A. ve Erciyes M. (2008), *Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*, 20-24 Temmuz, İstanbul 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi Bildiri. 1-18.
- Ward, G. N., (2006), *International Challenges and Recent Developments in Accounting Profession*, İSMMMO, I Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Yayın No: 58, İstanbul.
- Yardımcıoğlu, M. ve Ada Ş. (2013), *Kronolojik Bir Sıralamayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar*, T.C. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(1), 43-55.
- Yayla, H. E. (2006), *Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi*, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.
- Yeğinboy, Y (2001), *Küreselleşen Dünya’da Türkiye’deki Muhasebe Denetimi Gereği*, V.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, No:32 İstanbul.

Yıldız, M., M. (2010), *IOSCO'nun Görev Alanları ve Faaliyetleri*. İMKB Staj Projesi, Dış İlişkiler Müdürlüğü. <http://enm.blogcu.com/iosco-nun-gorev-alanlari-ve-faaliyetleri/9373965> Erişim Tarihi: 27 Mayıs 2014.

Kanun, KHK, Tebliğ ve Yönetmelikler

- Türk Ticaret Kanunu, 9/7/1956 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 9353, Kanun No: 6762, Kabul Tarihi: 29/06/1956.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.6.1989 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 20194, Kanun No: 3568, Kabul Tarihi: 1/6/ 1989.
- Hazine Müsteşarlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, 20.12.1994 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 22147, Kanun No: 4059, Kabul Tarihi: 9/6,12/1994.
- Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun bir maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun, 18/12/1999 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 23910, Kanun No: 4487, Kabul Tarihi: 15/12/ 1999.
- Türk Ticaret Kanunu, 14/2/2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27846, Kanun No: 6102, Kabul Tarihi:13/1/2011.
- Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, 14/2/2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27846, Kanun No: 6103, Kabul Tarihi:14/1/2011.
- Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu, 3/5/2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:27923, Kanun No:6223. Kabul Tarihi: 6/4/2011.
- Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30/6/2012 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28339, Kanun No: 6335. Kabul Tarihi:26/6/2011.

- Sermaye Piyasası Kanunu, 30/12/2012 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28513, Kanun No: 6362, Kabul Tarihi: 6/12/ 2012.
- Elektrik Piyasası Kanunu, 30/3/2013 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28603, Kanun No:6446, Kabul Tarihi:1/3/2013.
- 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2/11/2011, Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28103, Kabul Tarihi: 26/9/ 2011.
- TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Yayımlanma Tarihi: 01.11.2010).
- Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Yayımlanma Tarihi: 05.03.2014).
- Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülüklerle İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 21) Hakkında Tebliğ (Yayımlanma Tarihi: 11.02.2014).
- Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Yayımlanma Tarihi:11.02.2014).
- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Yayımlanma Tarihi:11.02.2014).
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” (209 No’lu) Tebliği, (Yayımlanma Tarihi:27.02.2011).
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri’nin Finansal Raporları Hakkında Yönetmelik, (Yayımlanma Tarihi:27.02.2011).

Diğer Web Kaynakları:

ASIC: <http://www.asic.gov.au/asic/ASIC.NSF/byHeadline/Our%20role>, Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.

BDDK:http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddkkitapcik16_07son.pdf, Erişim Tarihi: 07.06.2014.

CLERP 9, Corporatereportinganddisclosurelawshttp://www.asic.gov.au/clerp9-AuditInspection Powers of theAustralianSecuritiesandInvestmentsCommission, ConsultationPaper, September 2005, <http://treasury.gov.au >Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.

FRC:https://www.frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure/Professional- Oversight-Board.aspx,Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.

https://www.frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure/Professional- Oversight- Board.aspx., Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.

IFAC:http://www.ifac.org/aboutifac/membership&prev=/search%3Fq%3DNumber%2Bof %2BIFAC%2Bmember%2Bcountries%26biw%3D1536%26bih%3D758. Erişim Tarihi: 04 Mart 2014.

IFIAR:https://www.ifiar.org; About-Us.aspx ve 2014-IFIAR-Plenary-Meeting-Highlights.asp. Erişim Tarihi: 29.07.2014.

KGK:Çalışma ve Danışma Komisyonlarına İlişkin Usul Ve Esaslar, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Komisyonlarin_calisma_usul_ve_esaslari.pdf. Erişim Tarihi: 07.06.2014.

SPK Faaliyet Raporu, 2011, (2012) http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=867&fn=867.pdf&submenuheader=null. Erişim Tarihi: 07.06.2014.

TÜRMOB: http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/gazete%20ilan% C4% B1/ZAMAN_28_12.pdf, Erişim Tarihi: 01.06.2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu KGK Basın Bülteni, 2014: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Duyuru_Metni_IFIAR.pdf. Erişim Tarihi: 07.06.2014.

POBA ve İngiltere **FRC** Davranış Komitesi: https:// www. gov. uk/ government/ consultations/financial-reporting-council-reform; Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.

Milliyet Gazetesi, 26.02.2003, Erişim Tarihi: 19.03.2014
Sabah Gazetesi: 25.09.2013, Erişim Tarihi: 19.03.2014
Hürriyet Gazetesi, 07.02.2014. Erişim Tarihi: 18.09.2014
www.malatyasmmmo.org.tr, Erişim Tarihi:02. 04.2014
<http://archive.ismmmo.org.tr> . Erişim Tarihi:02.04.2014
www.icdenetimmerkezi.com, Erişim Tarihi: 01.04.2014
www.referansgazetesi.comErişim Tarihi:12.05.2014
www.bbc.co.uk, Erişim Tarihi: 17.05.2014
www.ekonomi.haber7.com, Erişim Tarihi: 17.05.2014
tr.euronews.com, Erişim Tarihi: 17.05.2014
www.ntvmsnbc.com, Erişim Tarihi: 13.05.2014
www.dunya.com,Erişim Tarihi:05.06.2014
<https://www.treasury.gov.au>, Erişim Tarihi: 03 Mart 2014.
https://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/. Erişim Tarihi: 20.09.2014.
www.amerikaninsesi.com/, Erişim Tarihi: 18.09.2014.