



# INIJOSS

İnönü University International Journal of Social Sciences / İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi,

Volume/Cilt 8, Number/Sayı 1, (2019)

<http://inonu.edu.tr/tr/inijoss> --- <http://dergipark.gov.tr/inijoss>

## ARAŞTIRMA MAKALESİ | RESEARCH ARTICLE

Gönderim Tarihi: 22.09.2018 | Kabul Tarihi: 23.05.2019

# BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİM KURUMLARI: GELİŞMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Birgül Bozkurt Yazar

Zülkif Yalçın

Dr., Munzur Üniv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
birgulbozkurt@munzur.edu.tr  
<https://orcid.org/0000-0003-0126-2638>

Dr., Munzur Üniv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
zulkifyalcin@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-4118-8316>

**Atıf / Citation:** Bozkurt Yazar B., Yalçın Z. (2019). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, (INIJOSS)*, 8(1), 260-277.

## Özet

Bu çalışmada bağımsız denetimde kamu gözetimi kavramı ve birçok ülkede oluşturulan kamu gözetim otoritelerinin durumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada denetim mesleğinde son yıllarda yaşanan gelişmelerin kamu gözetimi kavramı çerçevesinde değerlendirilmesi ile birlikte başta ABD olmak üzere Avrupa Birliği ve Türkiye gibi ülkelerde oluşturulan kamu gözetim kurumlarına yönelik bilgiler yer almaktadır. Çalışmanın; son yıllarda oluşturulan bu otoritelerin muhasebe ve denetim mesleklerine etkisi, daha önceki uygulamaların eksikliği ve meslek örgütlerinin yaklaşımları konusunda bilgi vereceği düşünülmektedir. Çalışmada veri toplama tekniği olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Kamu Gözetimi, Kamu Gözetim Kurumu.

## PUBLIC OVERSIGHT INSTITUTIONS IN INDEPENDENT AUDIT: DEVELOPED COUNTRY PRACTICES

### Abstract

In this study, it was tried to determine the term of public oversight and the status of public oversight authorities established in many countries. The study provides information for the public oversight bodies created in countries like The USA, The European Union and Turkey, and an evaluation of the auditing profession within the framework of recent developments in public oversight. It is thought that these authorities created in recent years will give information about the effects on the accounting and auditing professions, the lacks of previous implementations and the approaches of professional organizations. Secondary source scanning method was used as the data collection technique in the study.

**Key Words:** Independent Audit, Public Oversight, Public Oversight Institution.

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda muhasebe ve denetim mesleklerinde yaşanan gelişmeler ABD, AB ülkelerinde birtakım düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Özellikle Enron vb... skandallar sonrasında yürürlüğe giren Sarbanes Oksley Yasası ve AB ülkelerinde uyulması zorunlu olan 8. yönergede kamu gözetim kurumlarının oluşturulması en dikkat çekici düzenlemedir. Ülkemizde de 660 sayılı KHK ile gündeme gelen kamu gözetim kurumunun kurulması ile AB'ye üyelik konusunda önemli bir taahhüt yerine getirilmiştir. Bu şekli ile şirketler hukuku faslının teknik kapanış kriteri tamamlanmış olacaktır. Diğer taraftan önceki dönemlerde uygulanan Peer-Review (Meslektaş Denetimi) yöntemindeki bazı eksik noktaların engel teşkil ettiği görülmektedir. Çalışmanın genel olarak iki bölümden oluşması planlanmaktadır. İlk bölümde bağımsız denetimde kamu gözetim sistemine duyulan gereksinim; ikinci bölümde ABD, İngiltere, Almanya, Japonya, Fransa, Kanada ve Türkiye deki Kamu gözetim kurumları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Çalışmanın birçok ülkede denetim mesleğinde en üst düzeydeki otorite konumunda olan Kamu Gözetim Kurumları hakkında gerekli bilgileri vermesi, farklı bölgelerde oluşturulan kuruluşların uygulamalarındaki farklılıkların tespiti ve ülkemizdeki Kamu Gözetim Kurumuna da öneri sunması konusunda faydalı olabileceği düşünülmektedir.

## 2. Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimine Duyulan Gereksinim

Bağımsız denetim sürecinin kaliteli yürütülmesi her şeyden önce bağımsız denetim firmaları ve bu firmalarda görev alan meslek mensuplarının gayretlerine bağlıdır. Ancak bazı durumlarda denetim firmalarının daha fazla kazanma istekleri veya maruz kaldıkları baskılar bu firmaların kaliteden ödün vermelerine neden olmuştur. Bu bakımdan meslektaş incelemesi (Peer-Review) olarak ifade edilen yöntem; mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde denetim faaliyetlerinde kaliteyi sağlamaya yönelik çalışmalar yürütülmesidir. Diğer bir ifade ile meslektaş gözüyle inceleme, denetçinin yapmış olduğu çalışmanın bir başka firmada çalışan bir diğer denetçi tarafından incelenmesi anlamına gelir. Bu incelemede, denetim firmasının organizasyon yapısı, yapılan denetime ait çalışma kağıtları ve raporları gözden geçirilir, firmanın kalite kontrolünün sağlanması ile ilgili diğer faaliyetleri incelenerek yapılmış olan denetim hakkında görüş belirtilir. (Altıntaş,2008:73)

Peer- Review uygulamasının eksikliklerini veya yapılan eleştirileri cevaplamak amacı ile ortaya konan diğer bir yaklaşım kamu otoritesince yapılacak gözetim çalışmalarıdır. Kamu gözetimi yaklaşımı Sarbanes Oxley Yasası ile 2002'de ABD'de yürürlüğe girmiş; 1978 yılında beri Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından uygulanan Peer-Review uygulamasının yerini almıştır. ABD başta olmak üzere birçok ülkede uygulanan bu yaklaşım ile bağımsız denetim çalışmalarının etkin, kaliteli ve güvenilir yapılması amaçlanmıştır.

Bu yaklaşımda; bağımsız bir idari otorite oluşturulmalı ve bu otorite kuruluşların yetkilendirilmesini, sürekli gözetimi ve kuruluşlar üzerinde etkili olabilmesini sağlamak için çeşitli yetkilerle donatılmalıdır. (Sayar t.y.: 14) Bağımsız denetim firması faaliyetlerinin belirli bir kalite düzeyinde yürütülmesi, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelerce yapılacak gözetimi ve denetimi gerekli kılmaktadır. Bu tür gözetim ve denetimler etkin bir biçimde yapıldığı takdirde; firmaların tespit edilen eksik, yanlış ve aksayan yönlerinin düzeltilmesi sağlanır. Bu durum firmaların faaliyetlerindeki kaliteyi olumlu yönde etkiler. (Oktay, 2013: 65) Ayrıca kamu gözetimi yaklaşımının Peer-Review karşısında üstünlüğü kalite kontrol incelemesini yapacak kişi ve kuruluşların bilgiye ulaşması amacı ile daha geniş yetkilendirilmesidir. Zira Peer-Review uygulamasında denetlenen kuruluşların gizlilik gerekçesiyle inceleme yapan kişi veya kuruluşlara gerekli çalışma kağıdı, plan ve

programlarını vermemesi gibi tercihlerini kullanması söz konusu olmuştur. Kamu gözetimi uygulamasına getirilen bir eleştiri ise yoğun düzenlemenin yarattığı yüksek maliyetlerdir. (Sayar, t.y.:15)

### 3. Kamu Gözetim Kurumları İle İlgili Gelişmiş Ülke Uygulamaları

Son yıllarda denetim mesleğinde yaşanan gelişmeler kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda ABD, AB ülkeleri, Japonya, Kanada ve Türkiye'deki kamu gözetim kurumları meslekteki en önemli otorite halini almıştır. Bu bölümde bu ülkelerin kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasında yapmış olduğu faaliyetler ve bu faaliyetler ile elde ettikleri sonuçlar ele alınacaktır. Bu sonuçlar karşılaştırılarak incelenen bu ülkelerdeki çalışmaların farklılıkları ve benzerlikleri irdelenecektir.

#### 3.1. ABD

ABD'de denetimin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında gerçekleşmiş; 1901 yılında ruhsatlı meslek mensupları tarafından denetlenen ilk mali tablo yayınlanmıştır. Günümüzdeki bağımsız denetim anlayışı ise 1930'lu yıllarda başlamış; AICPA tarafından yürütülen çalışmalarla beraber; 1934 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) ile halka açık şirketlerin denetlenmiş mali tablolarını yayınlamaları zorunluluğu gelmiştir. (Uzay, Tanç, Erciyes, t.y. :2)

ABD'de 2000'li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında bağımsız denetimin kalitesi konusunda çalışmalara ağırlık verilmiştir. Esasen 1970'li yıllarda Peer-Review uygulaması yapılmakta iken; uygulamadaki eksiklikler ABD başta olmak üzere birçok ülkedeki uygulamaların yeniden düzenlemesi ihtiyacını doğurmuştur.

##### 3.1.1. AICPA

ABD'de muhasebe mesleğine ilişkin ilk meslek örgütü AICPA 1887 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adıyla kurulmuştur. 1957 yılında ise Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü olarak adını değiştirmiştir. Birlik 144 ülkedeki 412 binden fazla meslek mensubunu temsil eden dünyanın en büyük meslek örgütüdür.

##### 3.1.2. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu

ABD'de ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında yürürlüğe giren Sarbanes Oksley Yasası (SOX), bağımsız denetimin gözetimine ilişkin bir kurum olarak Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) kurulması kararlaştırılmıştır. 25.10.2002 tarihinde Washington'daki merkez ofisinde faaliyetlerine başlayan PCAOB'nin misyonu, yatırımcıların çıkarlarını korumak, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını korumak amacıyla kamu şirketlerinin denetiminin gözetimini yapmaktır. Kurul, vizyon olarak bir model regülatör (düzenleyici) kuruluş olmayı hedeflemiştir. Yenilikçi ve uygun maliyetli araçları kullanarak denetimde kaliteyi arttırmak, ABD menkul kıymet piyasalarında denetim başarısızlıkları risklerini azaltmak ve hem finansal raporlama sürecinde hem de denetim mesleğinde kamu güvenini sağlamayı amaçlamaktadır. Kurulun temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir; (“About the PCAOB”, 2016)

- Kapsamlı bir denetim otoritesidir. Tam zamanlı olarak çalışabilecek yeterli deneyime sahip denetçileri bünyesinde bulundurmaktadır.

- Kamu düzenleme sorumluluklarına sahiptir ancak ABD hükümetinin bir parçası değildir. Kurul karar amacı gütmemekte ve işe alım ve karar verme sürecinde bir kamu kurumundan daha esneklerdir. Kurul SEC gözetimindedir.
- Kurul muhasebe mesleği ve işletmelerden bağımsızdır. Kurul üyelerinden 2 kişi muhasebe meslek mensubudur. Görevlerin yerine getirilmesi için gerekli fonlar kamu şirketleri, diğer ihraççılar, aracı ve bayilerden (broker – dealer) toplanan ücretlerle sağlanmaktadır.
- Değerlendirme konusunda risk bazlı yaklaşım sergilemektedir. Zor denetim ve muhasebe konularında sözleşmeler ve iç yönetim dikkate alınır; denetim firmasının denetim kalitesini sürdürme çabaları değerlendirilir. Eğitim, firma gözetim programı, firma kültürü ve iletişimi konuları da değerlendirilir.
- Yapılan gözetim çalışması sonucunda kamuoyuna sunulmak üzere rapor yayınlar. 12 ay içinde çözülebilecek eksiklikler kamuya açıklanmaz.

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB); ABD'de denetim alanında yetkili otorite durumundadır. Bununla birlikte Sarbanes Oksley Yasası (SOX) çerçevesinde ülkedeki Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission - SEC) PCAOB üzerinde gözetim yetkisine sahiptir. Ülkemizde bu durum tam tersidir. Belirlenen bu yetki içerisinde denetim ile ilişkili meslek standartlarının ve yıllık bütçenin onaylanması, kurulun 5 yıl için 5 üyesinin atanması (en az 2 üye CPA olmalıdır) ve azledilmesi dâhildir. PCAOB denetim raporu bulgularındaki olumsuz tespitler, kayıtlı firmalar ve onların ilişkili olduğu kişilerin disiplin ve soruşturmalarına ilişkin durumlar da SEC gözetimine tabidir. 2015-2019 stratejik planında, kurul programını Sarbanes Oksley Yasası'na yönelik olarak 4 temel sorumluluk ele alarak oluşturmuştur. Bunlar; (“PCAOB Strategic Plan” 2016)

1. Muhasebe firmalarının kaydı,
2. Kayıtlı firmaların denetimi ve kalite kontrol gözetimi,
3. Denetim ve ilgili tasdik, kalite kontrol, etik ve bağımsız standartların belirlenmesi,
4. Kayıtlı bağımsız denetim firmaları ve onlarla ilişkili kişilerin özel kanun veya mesleki standartların ihlalinde tabi olacakları disiplin ve soruşturmalardır.

ABD'de kamu şirketleri ile broker- dealer (komisyoncu- satıcı) denetiminde görev almak isteyen denetim firmalarının PCAOB'ye kayıt yaptırmaları ve PCAOB tarafından belirlenen kalite kontrol, denetim ve mesleki standartlara uymaları gereklidir. 2017 yılı itibariyle aralarında 19'u Türk firması olmak üzere PCAOB'ye kayıtlı 2075 adet denetim firması mevcuttur.

Kurum gözetim çalışmaları, yürütülen denetimlerde zayıflık ve eksiklikleri tespit etme amacı ile yürütülmektedir. Gözetim sürecinde denetim firması kalite kontrol politika ve prosedürlerin etkinliğinin işleyişi ve düzenlenmesinin değerlendirilmesi yanında seçilen denetim sözleşmelerinde firma performansının değerlendirilmesi söz konusudur.

PCAOB; Sarbanes Oxley Yasası, PCAOB kuralları, SEC ve ilgili diğer yasa ve kurallar çerçevesinde kamu şirketleri, broker dealer (komisyoncu- satıcı)denetimlerinde yol gösteren mesleki standartlara uygun hareket etmeyen tüm kamu muhasebe firmaları ve ilgili kişiler hakkında soruşturma ve disiplin çalışmalarını yürütme yetkisine sahiptir. Disiplin uygulamaları; para cezaları, faaliyet iznini askıya alma, denetimden men edilme şeklindedir.

## 3.2. İngiltere

Modern denetim ilk olarak 19. yüzyılda İngiltere’de gerçekleşmiştir. Ülkede meslek mensuplarının görevi kötü kullanmalarını engellemek amacı ile meslek örgütleri kurulmuş ve mesleki uygulamaların düzenlenmesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. 1862 tarihinde yapılan düzenleme ile anonim şirketlerin finansal tablolarının işletme dışından kişi veya gruplarca denetlenmesi belirtilmiş; 1947 tarihli şirketler kanunu ile halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir.

Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti’nin bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerini yapan bir kurul olan Denetim Standartları Kurulu da 15.12.2004 tarihinden itibaren yapılacak denetimlerde Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standartlarının (UKKS) uygulanması ve 15.06.2005 tarihinden itibaren denetim firmalarının kalite kontrol sistemi kurma zorunluluğunu getirmiştir. (Altıntaş, 2008: 52)

### 3.2.1. Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC)

Finansal Raporlama Konseyi(Financial Reporting Council- FRC) İngiltere ve İrlanda’daki bağımsız denetimi düzenleyici kurum olup, 1989 yılında muhasebe standartları oluşturma görevini yürütmeye başlamıştır. Bu kurum Birleşik Krallık’taki yatırımları desteklemek amacı ile raporlama ve yüksek kalitede kurumsal yönetimi arttırmada sorumludur. Kurum, Birleşik Krallık kurumsal yönetim mevzuatı ile kurumsal yönetim yüksek standartlarını teşvik etmekte; kurumsal raporlama standartları, denetim ve aktüerya uygulamaları, izleme, muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması ile ilgili düzenlemeleri yapmakta; aktüerya mesleği düzenleyici uygulamalarını, muhasebe meslek kuruluşlarını gözetlemekte; muhasebeci ve aktüerleri kapsayan kamu çıkarı konusunda bağımsız disiplin uygulamalarını gerçekleştirmektedir. (“ About the FRC” 2016)

FRC; denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçiler, denetim komiteleri, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında etkili bir iletişimi desteklemek amacıyla hazırlanan “Denetim Kalitesi Çerçevesi” çalışması ile aşağıdaki beş kilit denetim kalitesi faktörünü ele alarak gözetim çalışmalarını yürütmektedir. (TURMOB, 2009:29)

- Denetim firması kültürü,
- Denetim Ekibinde yer alan denetçilerin uzmanlığı ve becerileri,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının yararlılığı ve güvenilirliği,
- Denetçinin kontrolü dışında faktörler.(Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı, şirket ortaklarının denetçiye yaklaşımı, raporlara dipnotların uygunluğu vb...)

### 3.2.2. Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board- POB)

2004 yılında FRC bünyesinde Profesyonel Gözetim Kurulu’nun (Professional Oversight Board- POB) kurulması süreci, Amerika’ daki Enron ve Worldcom şirketlerinde meydana gelen büyük denetim başarısızlıkları ile birlikte 2003’teki Denetim Regülasyonu Hükümet İncelemeleri (Government’s Review of Audit Regulation) sonrasında gerçekleşmiştir. 2006 yılında düzenlenen şirketler yasası ile 2004 yasal güç ve sorumluluklar tekrar yürürlüğe konulmuştur. Birleşik Krallığı’nın yasal düzenlemesinin bir uygulama parçası olarak ortaya çıkmış ve piyasalarda işlem gören AB dışındaki firma denetçileri çalışmalarının düzenlenmesini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 2004 yılında çıkarılan yasanın temel amacı POB’un bağımsız denetimdeki sorumlulukları konusunda

yetkilendirilmesi ve takip eden 2006 Morris Raporunda aktüerya hizmetlerinin gözetiminde de sorumluluk almasını sağlamaktır. ("Structure of the FRC", 2016) (POB'un temel görevi gözetim ve denetim faaliyetidir ve iki grupta incelenebilir; (Sayar, t.y.:5)

- Finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında standart oluşturan yapıların (sorumlu meslek örgütleri ve diğer düzenleyici kuruluşlar) gözetim ve denetimini yapmak.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ve gözetimlerini yapmak.

POB 2004 yılında ilk denetim incelemelerine başlamış ve 4 büyük olarak ifade edilen KPMG, Deloitte, Pricewaterhouse-Cooper ve Ernst-Young şirketleri üzerinde odaklanmıştır. Bu kuruluşlar FTSE100ve FTSE 250 (Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören en yüksek piyasa değerine sahip 100 ve 250 şirket) endeksinde yer alan işletmelerin büyük çoğunluğunun denetimlerini gerçekleştirmişlerdir. Bu durum takip eden diğer yıllarda da devam etmiştir.

### 3.2.3. Denetim Kalite İnceleme Birimi

Denetim Kalite İnceleme Birimi (Audit Quality Review – AQR) (2 Temmuz 2012'ye kadar Bağımsız Teftiş Birimi olarak ifade edilmektedir.) POB'un bir parçası olup; POB'a kayıtlı ve diğer büyük kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimini izlemede sorumlu bir birimdir. 2003'te Birleşik Krallık'ta muhasebe mesleğinin düzenlenmesi amacı ile yapılan Enron skandalı incelemeleri sonrasında kurulmuştur. İnceleme ekibi raporu AQR sayesinde listelenmiş ve bu rapor büyük KAYİK denetiminin izlenmesi arttırılarak FRC bünyesindeki POB'a verilmektedir. ("About the FRC- Audit Inspection Unit" 2016)

Birimin faaliyet alanı ve amaçları KAYİK'leri denetleyen İngiliz denetim firmalarının denetim çalışmalarının kalitesini izlemek ve devam eden gelişmeleri desteklemektir. Birim izleme çalışmaları, bireysel denetim firmalarında denetim kalitesini destekleyen denetim örnekleri ve ilişkili prosedürlerinin incelenmesini içermektedir. KAYİK denetimi inceleme sürecinde, denetlenen işletme ile ilgili belirlenen riskler ve öncelikli görülen alanlar dikkate alınmaktadır.

Denetim Kalite İnceleme Birimi, inceleme çalışmaları konusunda kurul dünyadaki denetim regülatörlerin en şeffafları arasında olduğunu ve bu durumun ülkede denetim kalitesini geliştirmeye katkı sağlayacağına inanmaktadır. Her yıl gözetim sonuçlarını içeren raporları yayınlamakta ve FRC'nin denetim kalitesine yönelik hazırlanan raporlarına katkı sağlamaktadır. Birim, denetim kalitesini içeren raporlarda incelemede kullanılan denetim kalite kategorileri şu şekildedir; ("FRC- Audit Quality", 2016)

- İyi (Kategori 1)
- Sınırlı iyileştirmeler gerekli (Kategori 2A)
- İyileştirmeler gerekli (Kategori 2B)
- Belirgin iyileştirmeler gerekli (Kategori 3)

Denetim Kalite İnceleme Birimi, kurul bünyesinde çalışanların güvenilirlik, bağımsızlık ve çıkar çatışması konusunda rehberlik ilkelerine uyum göstermeleri gerektiğini benimsemektedir. Bu bağlamda tüm ekip üyeleri hem ekibe katılırken ilk bildirimleri; hemde her zaman uygun davranacakları ayrıntılı koşulların onaylandığı yıllık bildirimleri imzalarlar.

Ülkede kalite kontrol incelemeleri 6 büyük denetim firması için her yıl yapılmakta ancak büyüklük olarak sıralamada 6 büyük firmanın dışındaki diğer 3 denetim firması için 3 yılda bir olacak

şekilde gerçekleşmektedir. Halka açık olarak faaliyet gösteren 10 şirketten daha fazlasının denetimini yapan denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemeleri kurum uzmanlarınca gerçekleştirilmekte; bu denetimlere ilişkin yıllık raporlar hazırlanarak kamuoyuna sunulmaktadır. FRC'nin 2014 yılı gözetim çalışmalarında 81 dosya incelemesi gerçekleşmiştir. Bu dosyaların % 19'unda denetimin kaliteli bir şekilde gerçekleştiği; % 15'inde ise önemli düzeltmelere ihtiyaç duyulduğu görülmüştür. (Bağımsız Denetim Derneği Sunumu" 2014)

### 3.3. Almanya

Almanya'da İngiltere ve Fransa'ya oranla denetçi olabilme süresi daha uzundur. Almanya'daki öğrencilerin orta öğrenimlerini 1 yıl daha geç bitirmeleri, liseden sonra toplamda 3 yılı bulan askerlik veya sosyal hizmet ile staj programına dahil olmaları, ortalama üniversite bitirme süresinin 6 yıl olması bu sürenin uzun olmasının nedenlerini açıklamaktadır. Ancak İngiltere ve Fransa'da denetçi olmadan önceki staj dönemi sadece 3 yıldır. (Havan, 2006: 192)

Almanya'da denetçiler Ekonomi Bakanlığı bünyesinde 1961'de kanunla kurulmuş olan İşletme Denetçileri Odası (Wirtschaftsprüferkammer- WPK) üyesi olmak zorundadır. WPK'nın oda üyeleri dağılımı ise, (Erdoğan, 2005:23)

- Bağımsız İşletme Denetçisi (Wirtschaftsprüfer),
- Yeminli Muhasebe Denetçisi (Vereidige Buchprüfer),
- Muhasebe Denetim Şirketi (Buchprüfungsgesellschaften) şeklindedir.

WPK kamu hukukuna bağlı olarak oluşturulmuştur. Tüm kamu muhasebecileri WPK'nın zorunlu üyesidir. Kanuna göre WPK dolaylı olarak devlet dairesidir. Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu (Auditor Oversight Commission- AOC) ile kamu gözetimi uygulamasında iş birliği ile mesleğin kendi kendini düzenleme temel ilkeleri dikkate alınacaktır.

#### 3.3.1. Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu (Auditor Oversight Commission- AOC)

Almanya'da esasen meslek yasasında denetim gözetiminden WPK sorumludur ve kurul denetimin gözetimi bünyesindeki kalite kontrol komisyonu ile bu faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Ancak meslek yasasına eklenen bir madde ile bağımsız denetim gözetimi konusunda Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission APAK – Auditor Oversight Commission AOC) yetkili hale gelmiştir.

AOC 27 Aralık 2004 tarihinde Denetçi Gözetim Kanunu'na göre kurulmuştur. Kanunun amacı, Alman denetim mesleğini geliştirmektir. Komisyon Ekonomi ve Ticaret Bakanlığı denetiminde olup; bakanlığın atadığı en az beş en çok on onursal üyeden oluşmaktadır. Komisyon üyelerinin görevlerinden önceki 5 yıl içinde WPK resmi üyesi (yani kamu muhasebecisi) olmaları şartı aranmamakla birlikte muhasebe, finans, ekonomi, akademik ve hukuk alanlarında uzman olmaları gerekmektedir. Komisyonun yetkileri şu şekilde sıralanabilir; (Sayar, t.y.:11)

- Muhasebe meslek otoritelerinin toplantılarını takip etmek ve toplantılara katılmak,
- Bağımsız denetim alanında meslek mensuplarının görüşlerini muhasebe meslek otoritelerinin aracılığıyla almak,
- Muhasebe meslek otoritelerinin yürüttüğü bağımsız denetimin kamu gözetimi ile ilgili tüm işlemleri incelemek ve teftiş etmek, hesap sormak,

- Bağımsız denetimin kalite kontrol incelemesinin tekrarlanmasını talep etmek ve muhasebe meslek otoritelerini bu çerçevede takip etmek,
- Muhasebe meslek otoriteleri tarafından yürütülen bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinde nihai kararı oluşturmak,
- Gerektiğinde konusunda uzman danışmanların görüşlerine başvurmak,
- Kalite güvence sisteminde yaşanan problemler sonucu bağımsız denetim yetkisini iptal etmek.

Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu, bağımsız denetim regülatörleri kuruluşları ile yakın ilişki içinde olup; Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu (EAOB), Avrupa Denetim Gözetim Grubu (EAIG), Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR) üyesidir. (“ About the AOC”, 2016)

Almanya’da AOC denetim mesleğinde en yetkili otoritedir. WPK ise mesleğin uygulanması, mesleki sınavların düzenlenmesi vb. konularda yetkilidir. Bu durumda AOC sadece bilgi alma görüş bildirme ve müdahale yetkisini taşımakta; denetimin üst düzeyde gözetimi sorumluluğunu yürütmektedir. Ülkedeki kalite kontrol incelemeleri 25 veya daha fazla firmayı denetleyen denetim şirketleri için yıllık; diğer firmalar için 3 yılda bir yapılmaktadır. Risk odaklı yaklaşım sergilenen bu incelemelerin sonuçları rapor haline getirilerek kamu ile paylaşılır.(“Bağımsız Denetim Derneği Sunumu”, 2014)

### 3.4. Fransa

Fransa’da denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkarılan Şirketler Yasası (Companies Charter) ile başlamış ve yasa kapsamında kamu şirketlerinin bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir. 1966 yılında yayınlanan kararname ile Fransa’da yasal olarak muhasebe mesleği ile denetim mesleği birbirinden ayrılmıştır. (Selimoğlu ve diğerleri, 2015:25) Ancak çoğu denetçi aynı zamanda muhasebecidir. Bunun sebebi, denetçi olabilmek için öncelikle önce muhasebeci olma zorunluluğudur. Muhasebeci olmanın birçok yolu olmakla birlikte, muhasebeci olmak için ilk olarak Muhasebe ve Finansal Araştırmalarda Hazırlık Diploması (Diplome Preparatoire Aux Etudes Comptables At Financieres-DPECF) alınmalıdır. Bu diploma şirketler hukuku, iktisat, istatistik, defter tutma ve iletişim yetenekleri derslerinin sınavlarından geçtikten sonra alınabilmektedir. (Havan, 2006;192)

#### 3.4.1.Yasal Denetim Yüksek Kurulu (The Haut Conseildu Commissariataux Comptes - H3C)

Yasal Denetim Yüksek Kurulu (High Council for Statutory Audit-The Haut Conseil Du Commissariat Auxcomptes – H3C) Fransa’da adalet bakanlığı bünyesinde oluşturulmuştur. KAYİK denetimini yapan denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştiren kurul; aynı zamanda mesleğe ilişkin etik ilke ve kurallar ile denetim standartlarını oluşturmaktadır. Bünyesindeki 47 denetim elemanı gözetim görevini yürütmekte ve oluşturulan raporlar kurul genel sekreterliğine sunulmaktadır. Denetim ekibi, meslekte 10 yıldan 30 yıla kadar çalışmış ve yeterli bilgi ve deneyime sahip meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Kurulun, profesyonel izleme ve denetçilerin bağımsızlığı ile meslek etiğine uyumu sağlama gibi iki temel sorumluluğu söz konusudur. Bu bağlamda mesleki standartları ve ahlak kuralları ile ilgili görüş bildirmek için iyi meslek uygulamalarını tanımlamak ve periyodik denetimler için kural ve çerçeveyi denetleme çalışmaları yürütmektedir. Yüksek kurul ise içinde Yargıtay, Sayıştay, Finansal



Piyasalar Otoritesi, Ekonomi Bakanlığı, Adalet bakanlığından gelen görevliler ve ilgili alanlarda uzman üniversite profesörlerinin yer aldığı 12 üyeden oluşmaktadır. (“Le Haut Conseil-Presentation”, 2016)

Konsey bünyesinde bulunan gözetim bölümü denetim süreci içerisindedir. KAYİK denetimi yapan denetim şirketleri açısından riske dayalı yaklaşım temel alınmakta ve denetim çalışmasının işleyişini gösteren çalışmaları, yerinde yürütülen denetimleri ve nihai sonuçları incelerken; KAYİK denetimi yapmayan denetim firmaları için de denetlenen işletmelere ait bireysel denetim sonuçları değerlendirilir. Konsey bünyesinde 2014 yılı verilerine göre 19.300 denetçi olup; 6.931 şirket denetime tabidir. (Pekuz, Aydoğan, t.y.:6)

Fransa’da kalite kontrol incelemeleri 6 büyük olarak ifade edilen denetim firmaları her yıl; halka açık şirketleri denetleyen diğer denetim firmalar 3 yılda bir; halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirilmeyen denetim firmaları ise 6 yılda bir incelenmektedir. Yapılan inceleme sonuçları ile ilgili olarak yıllık raporlar hazırlanarak kamu ile paylaşılır.(Bağımsız Denetim Derneği)

### 3.5. Japonya

Küreselleşmenin dünyayı küçük bir köy haline getirmesi; bu olgunun her alanda olduğu gibi finansal boyutunun da uzak coğrafyalarda hissedilmesi sonucunu doğurmuştur. Bu bağlamda bir Asya ülkesi olan Japonya’da da sermaye ve finans piyasalarında gereklilik arz eden düzenlemeler, standartlar ve kurallar kendini göstermiştir.

#### 3.5.1. Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board- CPAAOB)

Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board – CPAAOB) 1 Nisan 2004 tarihinde Muhasebe Meslek Yasası (CPA) temel alınarak oluşturulmuştur. Kurul, Finansal Hizmetler Kurumu (FSA) bünyesinde bir başkan, bir tam zamanlı 8 yarı zamanlı komisyon üyesini kapsayan yönetim kurulu ile bağımsız düzenleyici kurul olarak oluşturulmuştur. Kurul üyeleri Başbakan tarafından millet meclisi oluru ile atanmakta ve üyelik süreleri 3 yıldır. CPAAOB; FSA’dan bağımsız bir şekilde yasal bir kurum olarak faaliyet göstermektedir. Kurumun sorumlulukları aşağıdaki gibidir; (“About the CPAAOB”, 2016)

- Kalite kontrol incelemeleri ve gözetimlerin incelenmesi,
- Muhasebe meslek mensupları sınavlarının uygulanması,
- Muhasebe meslek mensupları ve denetim firmalarına yönelik disiplin uygulamaları,

Kalite kontrol incelemeleri Japon Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Japanese Institute of Certified Public Accountants – JICPA) denetim firmalarında kalite kontrol uygulamalarının incelemelerinin yürütülmesi şeklindedir. Gerekli görülürse denetim firmalarına tavsiyelerde bulunur. Şayet gözetim sonuçları kalite kontrol incelemelerinin hakkıyla yürütülmediğini gösterirse; (denetçi veya denetim firmaları kalite kontrol denetimlerinin belirgin bir şekilde yetersiz olması veya denetim sözleşmelerinin kanunlara, düzenlemelere, standartlara uymaması) kurul Finansal Hizmetler Kurumu üyelerinin JICPA ve denetim firmalarının uygun işlemlerini sağlama adına yönetsel işlemleri veya diğer gerekli önlemleri almalarını tavsiye edecektir.

Japonya’da bağımsız denetimde kalite kontrol çalışmaları ilk olarak JICPA tarafından yapılmakta iken; bu faaliyetin gözetim ihtiyacı ile CPAAOB, JICPA tarafından yapılan kalite kontrol çalışmalarının tekrar yapılması söz konusu olmuştur. Meslek örgütlerinin denetim

kuruluşlarının denetiminde daha az yetkilendirilmesi bu konudaki en üst kuruluşun CPAAOB olması kamu gözetimi anlayışının hâkim olduğunu göstermektedir. Bu noktada JICPA vb. meslek örgütleri kamu gözetimi konusunda yardımcı ve destekleyici kuruluşlar olarak yerini almıştır. İki başlı olmayan ve iş birliği, görüş alış-verişinin hâkim olduğu bir sistem göze çarpmaktadır.

### **3.5.2. Japon Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Japanese Intitute of Certified Public Accountants- JICPA)**

Japonya’da Muhasebe Meslek Yasası (CPA), 1948 yılında ulusun endüstriyel ve finansal gruplarını çözmek, menkul kıymet ticaretini tanıtmak, bireysel paydaşların sayısını arttırmak için politikalar seti altında tanıtılmıştır. Japon Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Japanese Institute of Certified Public Accountants – JICPA) 1949 yılında gönüllü bir organizasyon olarak faaliyete başlamış ve daha sonra 1966’daki meslek yasası (CPA) altında kurumsal hale gelmiştir. 1974’te finansal tablo denetimleri tanıtılmış, muhasebe ve denetim standartları geliştirilmiş ve zaman içinde revize edilmiştir.

Kurum her zaman muhasebe mesleği için kendi kendini düzenleyen bağımsız ve şeffaf bir kurum olarak devam etmiştir. Kamu çıkarı hizmeti, muhasebe mesleğinin güçlendirilmesinde ayrıca üyeler tarafından sağlanan kalite hizmetlerini sürdürme, meslek etiği, değerler ve standartları sürdürmede yürütücü olmuştur. Japonya’ da 31 Mart 2015 tarihi itibariyle 27.000 muhasebeci, 219 denetim firması JICPA’ya kayıtlıdır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Asya ve Pasifik Muhasebecileri Konfederasyonu (CAPA) Global Muhasebe Birliği (GAA) kurucu üyelerinden biridir. Japon Kamu Muhasebecileri Enstitüsü sorumlulukları; (“About JICPA”, 2016)

- Muhasebe meslek etiği düzenlemelerini geliştirerek üyelerin bu düzenlemeleri uygulamalarını sürdürmek,
- Seminer ve araştırma projeleri düzenleyerek üyeler tarafından sağlanan kalite hizmetlerini geliştirmek için farklı önlemleri düzenlemek ve uygulamak,
- Muhasebe, denetim ve mesleki hizmetlerle ilgili diğer alanlardaki uygulama ve teorileri araştırmak, muhasebe ve denetim sistemlerini kurmak,
- Vergi sistemleri de dahil olmak üzere meslek yasası (CPA) sistemi üzerinde araştırmalar yapmak,
- Üye tescili konusunda yönetsel çalışmaları uygulamak.

Ülkedeki kalite kontrol incelemeleri 4 büyük denetim firması için 2 yılda bir; diğer firmalar için ise 2-3 yılda bir yapılmaktadır. Bu incelemelerde risk odaklı yaklaşım benimsenmekte; KOBİ düzeyindeki denetim şirketlerinde toplam bağımsız denetim ücretlerinin % 15’ini aşan şirketlerin denetim çalışmaları ise kalite kontrol incelemelerine tabidir. İnceleme sonuçları elde edilen bulguların temel nedenlerini belirtecek şekilde raporlanıp kamuoyuna sunulmaktadır.(“Bağımsız Denetim Derneği Sunumu”, 2014)

### **3.5.3. Finansal Hizmetler Kurumu (Financial Services Agency- FSA)**

Finansal Hizmetler Kurumu (Financial Services Agency- FSA); finansal sistem gözetimi, özel kesim kurumların denetimi, menkul kıymet işlemlerinin gözetimine ilişkin planlama ve politika yapıcı önlemler sayesinde; sağlıklı finansman, menkul kıymet yatırımları, mudilerin korunması ve Japon finansal sisteminin istikrarını artırma sorumluluğunu taşımaktadır. Ulusal ekonominin

gelişmesinde oldukça önemli bir role sahip olan kurumun sorumlulukları; (“Financial Services Agency- Table of Contents”, 2016)

- Finansal sistemle ilgili planlama ve politikalar yapma,
- Piyasada ticari kuralların oluşturulması,
- Sertifikalı kamu muhasebecileri ve denetim firmalarının denetimi,
- Borsada dahil olmak üzere piyasaya katılan kesimlerin yanı sıra sigorta şirketleri, finansal araç işlemleri, bankalarında dahil olduğu özel sektör finansal kurumların gözetimi ve denetimi,
- İşletme muhasebe standartları ve diğer kurumsal finansal kuruluşlarla alakalı sistemlerin oluşturulması,
- Piyasadaki kuralların uygunluğunun denetimi şeklindedir.

### 3.6. Kanada

Kanada da yaşanan muhasebe skandalları sonrasında ABD ve diğer ülke uygulamalarını göz önüne alınarak 2003 yılında Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurulmuştur. Bu bağlamda kurumsal yönetim, muhasebe ve denetim alanında önemli çalışmalar yürütülmüştür.

#### 3.6.1 Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB)

Şirketler Yasasına eklenen bir madde ile 2003 yılında Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board – CPAB) kurulmuştur. Kurul üyeleri toplam 11 kişidir ve üyelerden 4’ü ruhsatlı meslek mensubudur. Bünyesinde yaklaşık 50 meslek mensubu çalışmaktadır. 4 büyük olarak ifade edilen Pricewaterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, KPMG denetim firmalarının (bu firmalar denetim piyasasına büyük bir bölümünü elinde bulundurmaktadır) gözetimini yapmaktadır.

CPAB Kanada’nın kamu çıkarını koruyan denetim otoritesidir. Kurum vizyonu Kanada’daki kamu şirketlerinin finansal raporlamalarının doğruluğu konusunda kamu güvenine katkı sağlamaktır. Bunu gerçekleştirmek için bağımsız denetim, yüksek derecede kaliteyi arttırmak ve etkin düzenlemeler gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Kurum denetçilerin yüksek kalitede denetim standartlarına göre denetimi yapıp yapmadıklarını değerlendirmek için denetim dosyalarındaki yüksek riskli bölümleri denetlemektedir. Ayrıca firma yöneticilerinin sürekli denetim kalitesinin önemini vurgulayıp vurgulamadığını değerlendirme de dâhil olmak üzere firma kalite kontrol unsurlarını incelemektedir. Kurum firma gözetim raporları, denetim kalitesini geliştirmek için bulguları kapsar. Şayet denetim firmasının mesleki standartları uygulamadığına ve kamusal anlamda bir risk olduğuna kanaat getirilmişse kurum denetim firmasına yönelik disiplin önlemlerini alabilmektedir.

Kurumun 2016- 2018 planı, CPAB ve denetim firmalarına ek olarak denetim kalitesini etkileyen paydaşlar ve finansal raporlama kalitesini de açıklamaktadır. Özellikle denetim komitesi ve rapor kullanıcıları yönetimi kilit rol oynamaktadır.(“About the CPAB”,2016) Bu kapsamda kurumun temel sorumlulukları şu şekildedir; (Elgin,2006;29)

- CPAB başkanını ve ulusal denetim biriminin baş denetçisini atamak,
- Halka açık şirketlerin yüksek kaliteli denetime tabi olmalarını sağlamak,

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

Ülkedeki kalite kontrol incelemeleri, 100 veya daha fazla halka açık şirketin denetimini yürüten bağımsız denetim firmaları için her yıl; 50- 99 adet firma arasında halka açık şirketin denetimini yürüten bağımsız firmaları için 2 yılda bir; 50 den az halka açık şirketin denetimini yürüten firmalar için ise 3 yılda bir gerçekleştirilir. Bu çalışmalarda kurum çalışanları tarafından risk odaklı yaklaşımlar sergilenmekte ve inceleme sonuçları rapor halinde yayınlanmaktadır. (“Bağımsız Denetim Derneği Sunumu”, 2014)

### **3.7. Türkiye**

Ülkemizde SPK, TÜRMOB, BDDK gibi kurumların bağımsız denetim alanındaki çalışmalarının mesleğin bu günkü durumuna gelmesindeki katkıları yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ekonomik şartların değişmesi, küreselleşme, muhasebe ve denetim standartları, banka ve şirket iflasları, uluslararası düzenleme ve uygulamalar gibi nedenler mesleğin gözetimi konusunda bir üst mekanizmayı gerekli kılmıştır. ABD ve AB’de yaşanan skandallarla beraber söz konusu ülkelerde Kamu Gözetim Kurumlarının (KGK) oluşturulmasını takiben ülkemizde de 660 sayılı KHK ile KGK kurulması kararlaştırılmıştır.

#### **3.7.1. Kamu Gözetim Kurumu**

Kamu Gözetim Kurumu (KGK); idari özerk ve meslekten bağımsız, düzenleme, denetleme ve yaptırım uygulama yetkisini elinde bulunduran bir yapıya sahiptir. KGK; yatırımcılar ve kamu yararını koruma amacı ile yüksek kalitede güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamını oluşturma amacı ile çalışmalar yürütmektedir.

Kurul toplamda bir başkan ve başkan yardımcısı olmak üzere 9 kişiden oluşmaktadır. Kurul üyeleri Ticaret Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından önerilen dörder aday arasında iki kişi; Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bağlı olduğu bakanlıklar, TÜRMOB, TOBB tarafından önerilen ikişer adaydan birer kişi olmak üzere Bakanlar Kurulunca atanır. Bu düzenleme AB’nin bağımsız denetime ilişkin 2006/43 sayılı direktifinin “Kamu Gözetimi İlkeleri” başlıklı 32. maddesinin 3. bendi ile bağdaşmamaktadır. Söz konusu hükümden, kamu gözetimi sisteminin yönetimine katılacak kişilerin, bağımsız ve şeffaf bir

aday gösterme prosedürüne uygun bir biçimde seçilmeleri gerektiği öngörülmektedir. Kurul üyelerinin bir defaya mahsus atanmaları bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. Kurumun görevleri şu şekilde sıralanabilir;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Kurum ABD de kamu gözetimi konusunda ABD'de kamu gözetimi konusunda yetkili kurum olan PCAOB'nin çalışmalarını takip etmektedir. Bu bakımdan gerek uluslararası platformlarda gerçekleşen organizasyonlara katılarak ve gerekse Türkiye'ye PCAOB gözetim yetkililerini davet ederek bilgi alışverişinde bulunmaktadır. PCAOB tarafından yapılan gözetim çalışmaları hakkında yöntem, planlamalara ilişkin bilgi sahibi olunabilmesi amacı ile refakaten bir inceleme ekibi katılmış ve gözetim çalışmalarına ilişkin deneyimler KGK personeline aktarılmıştır. PCAOB ile birlikte Fransa (H3C), Japonya (CPAAOB), Kanada (CPAB), İngiltere (FRC) gibi ülkelerdeki kamu gözetim kurumları ile görüşülerek bilgi alışverişi sağlanmış; bu ülkelerin gözetim uygulamalarına ilişkin deneyimler alınmıştır.

KGK uluslararası düzeye erişme ve AB müktesebatına uyum çalışmalarını yürütmektedir. Görev alanı çerçevesinde uluslararası iş birliği çalışmalarına ağırlık vermiş; 31.01.2014 tarihi itibarıyla Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum Of Independent Audit Regulators-IFIAR) üyesi olmuş; IFRS vakfı ve IFAC ile telif anlaşmaları yapmış ve XBRL International Türkiye temsilciliğini oluşturmuştur. Böylece XBRL ülkemizde raporlama süreçlerinde kullanım açısından teknik düzende çalışmalar yapacaktır. 2016 yılında kurulması planlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum Of Independent Audit Regulators-IFIAR) daimi sekreterliğinin İstanbul Finans Merkezi'nde oluşturulması için de adaydır.

Kurum, Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG) çalışma grubu üyesidir. Bilişim Teknolojileri Yönetim ve Denetim Enstitüsü (ISACA) ile bilgi sistemleri denetim kapasitelerinin oluşturulması ve bu alanda kurum personeline yönelik eğitimlerin sağlanması için görüşmeler gerçekleştirmiştir. Diğer taraftan uluslararası muhasebe standartlarındaki gelişmelerin takibi amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan çalışmaları takip etmektedir.

#### 4. Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Aşağıdaki tabloda çeşitli ülkelerde oluşturulan kamu gözetim kurumlarına ilişkin veriler yer almaktadır.

**Tablo 1:** Çeşitli Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Ülkeler	ABD	İNGİLTERE	ALMANYA	FRANSA	JAPONYA	KANADA	TÜRKİYE
	Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu	Profesyonel Gözetim Kurulu	Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu	Yasal Denetim Yüksek Kurulu	Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Gözetim Kurulu	Kanada Kamu Gözetim Kurulu	Kamu Gözetim Kurumu
Kurul Üyeleri Sayısı	5 kişi	15 kişi	En az 5 en çok 10 kişi	12 kişi	Bir başkan, bir tam zamanlı 8 yarı zamanlı üye	Valiler konseyi tarafından atanan 9 kişi	9 kişi
Kurulun Bağlı Olduğu Birim	Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC)	Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council- FRC)	Ekonomi ve Ticaret Bakanlığı	Adalet Bakanlığı	Japonya Sermaye Piyasası Kurulu	Kanada Sermaye Piyasası Kurulu	Hazine ve Maliye Bakanlığı
Referans Alınan Yasa ve Düzenlemeler	Sarbanes Oksley Yasası PCAOB kuralları SEC Hükümleri	2006 yılında düzenlenen şirketler yasa	AB. 8 direktifi, 2004 Yılı Denetçi Gözetim Kanunu	AB 8. direktif Ticaret Kanunu	1 Nisan 2004 tarihinde Muhasebe Meslek (CPA) Yasası	Şirketler Yasası	660 Sayılı KHK, 6102 Sayılı TTK, AB Direktifleri
Gözetim Yetkisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gözetimin Yapıldığı Birimler	ABD ve ABD dışı denetçi ve denetim firmaları	Bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi	Bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi	Bağımsız denetçi ve denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi	Bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi	Bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi	Türkiye deki denetçi ve denetim firmaları
Gözetim Sıklığı	100 den fazla denetim müşterisi olanlar her yıl; 100 ve daha az müşterisi olanlar 3 yılda bir	6 büyük denetim firması için her yıl; büyüklük olarak sıralamada diğer 3 denetim firması için 3 yılda bir olacak şekilde gerçekleşmektedir. Halka açık olarak faaliyet gösteren 10 şirketten daha fazlasının denetimini yapan denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemeleri kurum uzmanlarınca gerçekleştirilmektedir; yıllık	25 veya daha fazla firmayı denetleyen denetim şirketleri için yıllık; diğer firmalar için 3 yılda bir	6 büyük olarak ifade edilen denetim firmaları için her yıl; halka açık şirketleri denetleyen diğer denetim firmaları için 3 yılda bir; halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim firmaları ise 6 yılda bir incelenmektedir.	4 büyük denetim firması için 2 yılda bir; diğer firmalar için ise 2-3 yılda bir yapılmaktadır.	100 veya daha fazla halka açık şirketlerin denetimini yürüten bağımsız denetim firmaları için her yıl; 50- 99 tane halka açık şirketin denetimini yürüten bağımsız firmaları için 2 yılda bir; 50 den az halka açık şirketin denetimi yürüten firmalar	KAYIK ler 3 yılda bir; diğerleri 6 yılda bir.

		raporlar hazırlanarak kamuoyuna sunulmaktadır.				için ise 3 yılda bir gerçekleştirilir.	
<b>Yapılan incelemelerde odak noktası</b>	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım	Risk odaklı yaklaşım
<b>İncelenen Alanlar</b>	Kalite kontrol sistemi, müşteri kabulü, bağımsızlık koşulları, sürekli eğitim uygulamaları, iç kontrol sistemi	Kalite kontrol sistemi	Kalite kontrol sistemi	Kalite kontrol sistemi	Kalite kontrol sistemi	Denetim algısı, bağımsızlık ve etik uygulamalar, müşteri ilişkisi, insan kaynakları, kalite kontrol sisteminin işleyişi	Denetim çalışmalarının kurum standart ve denetim düzenlemelerine uygunluğunun incelenmesi, denetim çalışmalarını çerçevesinde denetim ücreti, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini kapsar.
<b>Disiplin Uygulamaları</b>	Kınama, para cezası, faaliyet izni iptali veya askıya alınması şeklindedir. Bu yaptırımlar hâlihazırda uygulanmaktadır.	Kınama, para cezası, faaliyet izni iptali, veya askıya alınması şeklindedir.	KAYİK ve KAYİK olmayanlar için ayırım yapılmamaktadır İhlaller: WPK yetkilidir Ağır ihlaller: Savcı / Yargı sistemi	Bölgesel disiplin odaları tarafından yapılır. Temyiz aşamaları için H3C ye başvurulur.	Kınama, para cezası, faaliyet izni iptali, veya askıya alınması şeklindedir.	Kınama, para cezası, faaliyet izni iptali, veya askıya alınması şeklindedir.	Kınama, para cezası, faaliyet izni iptali, veya askıya alınması şeklindedir.
<b>Kurum gelirleri</b>	Tescil başvuru ücretleri Yıllık ücretler	Tescil başvuru ücretleri	Meslek mensuplarından alınan zorunlu aidatlarla finanse edilmektedir. KAYİK'lerin denetimini gerçekleştiren denetim firmalarına ve denetçilere, denetim müşteri sayısı ve bunlardan elde edilen ücretler toplamı esas alınarak ek	Denetim mesleğini yürütenlerden sabit ve oransal tahsil edilen harçlar	Finansmanı devlet tarafından yapılmaktadır	Tescil başvuru ücretleri	Hazine yardımı, meslek standartları telif hakları, denetçi sınav ve tescil gelirleri; bağımsız denetçi belgesi, kimlik ve mühürler için alınan gelirler, bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirme gelirleri vb..

			harç uygulanır.				
Denetçi ve Denetim Firma Yetkilendirilmesi	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Uluslararası Kuruluşlara Üyelik	Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR) üyesi IFAC, IAASB, IESBA, IAESB gözlemci	Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu (EAGOB), Avrupa Denetim Gözetim Grubu (EAIG), Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR)	Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu (European Group of Auditors' Oversight Bodies - EGAOB-) IFIAR	Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu (European Group of Auditors' Oversight Bodies - EGAOB-) IFIAR	Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR)	Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR)	Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR), IFRS vakfı ve IFAC, XBRL International Türkiye temsilciliği
Diğer Ülke Kamu Gözetim Kurumları ile İşbirliği	Var	Var	Var	Var	Var	Var.	Var

**Kaynak:** Bu tablo söz konusu ülkeler incelendikten sonra yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü gibi ülkelerde oluşturulan kamu gözetim kurumlarının çoğu o ülkelerdeki ilgili bakanlıklara bağlı olarak çalışmalarını yürütmekte ve bu kurumlardaki kurul üyeleri arasında ruhsatlı meslek mensupları bulunmaktadır. Ayrıca kurumların birçoğunun referans aldıkları düzenlemeler bölgesel (AB 8. Direktifi) yada o ülkelerdeki yasalar (6102 sayılı TTK ve Sarbanes Oksley Yasası) şeklindedir.

Bu kuruluşların hepsinde gözetim yetkileri vardır. Gözetim sıklıklarına bakıldığında ise KAYİK denetimini yapan denetim firmaları daha sık inceleme ve gözetime tabi olurken, daha küçük ölçekte ve düzeyde faaliyet gösteren firmaları denetleyen denetim firmaları ise daha seyrek zaman dilimlerinde inceleme ve gözetime tabidirler. Bu incelemelerde odak noktası risk odaklı yaklaşımdır.

Bu kuruluşların hepsi denetçi ve denetim firması yetkilendirme sorumluluklarına sahiptir. Kurumların gelirlerinin bir kısmı yetkilendirme işlemlerinden gelmektedir. Kurumların hepsi uluslararası meslek örgütlerine üyedir ve sürekli bu örgütlerle işbirliği halinde olmaktadır. Kurumların denetim sürecinin daha kaliteli yürütmeleri adına bir takım cezai yaptırımları (kınama, para cezası, faaliyet izni iptali) uygulamaları söz konusudur.

## SONUÇ

Bağımsız denetim mesleğinin kaliteli, şeffaf ve gerçekçi uygulamalarla icra edilmesi hem piyasaların etkin işletmesine katkı sağlayacak hem de bağımsız denetim mesleğine olan güvenin artmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda denetim sürecinin dışarıdan bir gözle değerlendirilmesi veya gözetilmesi kalitenin artırılması adına önemli bir aşamadır. Özellikle Peer-Review uygulamasındaki birtakım eksiklikler kamu gözetim sisteminin uygulanmasına zemin hazırlamıştır. Hatta Enron



olayındaki sorumlu taraflardan biri olan Arthur Andersen denetim firmasının denetim raporlarının Peer-Review uygulaması kapsamında incelenmesi bile kaliteyi sağlamada yetersiz kalmıştır. Dolayısı ile başta ABD’de Sarbanes Oksley Yasası ve AB’de 8. direktif ile kamu gözetim kurumlarının oluşturulması kararlaştırılmıştır.

Bu gelişmeler ışığında birçok ülkede oluşturulan kamu gözetim kurumları kıyaslandığında her ne kadar coğrafi olarak farklılıklar olsa da uygulamaların benzerliği göze çarpmaktadır. Bu durum küreselleşmenin etkisi veya uluslararası ticaretin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak yorumlanabilir. Hatta ABD’de oluşturulan Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)’nun ABD dışındaki ülkelerdeki denetim firmalarını yetkilendirmesi söz konusudur. Ülkemizdeki Kamu Gözetim Kurumunun çalışmalarının bir çoğunda bu kurumu örnek aldığı söylenebilir.(Ülkemizdeki kurum çalışanlarının periyodik olarak eğitim çalışmaları çerçevesinde PCAOB’yi ziyaret ettikleri, uluslararası alanda uyumu gözeterek çalışmalarını sürdürdükleri mülakatlarda, bilimsel toplantılarda dile getirilmiştir.) Yine Avrupa Birliği üye ülkelerinin çalışmalarında birlik içinde uyumu dikkate aldığı görülmektedir. AB üyeliğinde aday konumunda olan ülkemizde de AB 8. direktifin hükümleri dikkate alınmaktadır. Japonya, Kanada gibi ülke uygulamalarında diğer ülke uygulamalarına benzer durum izlendiği görülmektedir.

Son olarak ülkemizde de son yıllarda bağımsız denetimde önemli bir aşama kaydedilmiştir. Kurum ilk olarak 2017 yılında inceleme raporlarını yayınlamış ve yetkililer tarafından piyasayı regüle etme adına bütüncül bir yaklaşımla hareket edildiği vurgulanmıştır. Bu anlamda ilerleyen yıllarda yayınlanacak raporlarla daha kaliteli denetim sürecinin gerçekleşeceğine dair çalışmalar hedeflenmektedir. Böylece finansal tabloları kaliteli bir şekilde bağımsız denetimden geçmiş firmalar yatırımcıların bilgisine sunulurken sermaye piyasasının etkin işleyişine katkı sağlanmış olacaktır. Bu durum hem ekonomiyi daha sağlıklı bir yapıya kavuşturacak hem de denetim mesleğinin itibarını arttıracaktır.

## KAYNAKÇA

- Altıntaş,T. (2008). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma*, (Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul).
- ELGIN, I. (2006), Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Cilt: 21, s:25-34.
- Erdoğan, M. (2005), *Denetim*, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- Havan, F. (2013), *Türkiye’ de Bağımsız Dış Denetim ve Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara).
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:100, s:42 – 94.
- Pekuz, V. Aydoğan Z. Bağımsız Denetim Gözetiminde Ülke Yaklaşımları, Muhasebe ve Bilim Dünyası, Erişim Adresi: [http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/BAGIMSIZ\\_DENETiMiN\\_GoZETiMiNDE\\_ULKE\\_YAKLASIMLARI.PDF](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/BAGIMSIZ_DENETiMiN_GoZETiMiNDE_ULKE_YAKLASIMLARI.PDF).
- Sayar, Z. (t.y). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Ankara, TÜRMOB Yayınları-449 MU-DEN Yayınları.
- Selimoğlu. S.Özbirecikli, M. Uzay Ş.Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim TDS ile Uyumlaştırılmış*, Ankara, Yayın no: 479, TÜRMOB Yayınları.
- TURMOB, (2009), *Denetim (Teori)*, Ankara, TÜRMOB Yayınları.
- Yazar Bozkurt B.(2017). *Bağımsız Denetim ve Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesi Üzerine BIST’100 de Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Malatya. [1]
- About the PCAOB. (2016, 12 Ocak). Erişim Adresi: <http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>.

- About the FRC. (2016, 22 Mart ). Erişim Adresi: <https://frc.org.uk/About-the-FRC.aspx>)
- About the FRC- Audit Inspection Unit. (2016, 23 Mart) Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure/Audit-Inspection-Unit.aspx>)
- About the AOC. (2016, 23 Mart) Erişim Adresi: <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/objectives-and-remits>
- About the CPAAOB. (2016, 24 Mart). Erişim Adresi: (<http://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/overview.html>)
- About JICPA. (2016, 24 Mart). Erişim Adresi: <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/about/history/index.html>)
- About the CPAB. (2016, 24 Mart). Erişim Adresi: (<http://www.cpab-ccrc.ca/en/About/ChairsMessage/Pages/default.aspx>)
- Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Uygulamaları/ Panel Sunumu. (2014, 26 Mart) Erişim Adresi: ([http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRETKDET&NWS01\\_ID=44](http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRETKDET&NWS01_ID=44))
- Kamu Gözetimi Kurumu, (2018, 6 Mayıs). Erişim Adresi: <http://kgk.gov.tr/>.
- Finacial Services Agency- Table of Contents. (2016, 24 Mart). Erişim Adresi: <http://www.fsa.go.jp/en/about/pamphlet.pdf>
- FRC-Audit Quality. (2016, 11 Nisan). Erişim Adresi:<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Audit-quality.aspx>).
- Le Haut Conseil- Presentation. (2016, 24 Mart). Erişim Adresi: <http://www.h3c.org/presentation.htm>.
- PCAOB Strategic Plan: Improving the Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors 2015 – 2019. (2016, 13 Ocak) Erişim Adresi: <http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Strategic%20Plans/2015-2019.pdf>
- Sayar t.y., 5 Erişim Adresi:<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/11/TR/DO%C3%87%20DR%20A%20R%20ZAFER%20SAYAR.docx>).
- Structure of the FRC. (2016, 8 Nisan) Erişim Adresi: (<https://www.frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure/Professional-Oversight-Board.aspx>).