

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM MEKANİZMASI

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Dönem Projesi
Maliye Ana Bilim Dalı
Vergi Hukuku Ve Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek Lisans Programı**

Yusuf ORUÇ

Danışman: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE

**Ağustos 2019
DENİZLİ**

Bu dönem projesinin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Yusuf ORUÇ

ÖNSÖZ

Bu çalışma da Bağımsız Denetim Mekanizmasının tarihçesini, gelişimini, yapılan düzenlemeleri ve Türkiye’de ki bağımsız denetim süreci incelenmek istenmiştir.

Öncelikle tez konusunu seçerken isteklerimi göz önünde bulundurup bana yardımcı olan, çalışma olanağı veren, desteğini ve görüşlerini benden esirgemeyen akademik alanda yanımda olan danışmanım Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE’ye saygılarımı sunuyorum.

Beraber geçireceğimiz zamanlarımızdan fedakârlık yapan, bana anlayış gösteren, yüksek lisans eğitimim boyunca manevi desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ediyorum.

ÖZET

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM MEKANİZMASI

ORUÇ, Yusuf

Dönem Projesi

Maliye Ana Bilim Dalı

Vergi Hukuku Ve Vergi Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek Lisans Programı

Proje Yöneticisi: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE

Ağustos 2019, VIII+65 sayfa

Ülkemizde ve dünyada son yıllarda birçok alanda bir değişim ve gelişim süreci içine girmiş ve özellikle mali ve ekonomik sistem alanında gelişmiş ülkeler seviyesine erişebilmek için gerekli yasal ve yapısal değişimleri gerçekleştirmek için büyük çaba sarf etmektedir. Bu çabaların muhasebe ve bağımsız denetim alanında da sonuçlarını göstermiş ve muhasebe ve bağımsız denetim mevzuatında ve uygulamalarında önemli değişimler olmuştur. Özellikle ülkemizde 1980'li yıllardan itibaren uluslararası alanda meydana gelen ekonomik ve mali değişimlere ayak uydurmak ve gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşabilmek için yasal ve yapısal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yapılan yasal ve yapısal düzenlemelerin bağımsız denetim mekanizmasını gelişmesi ülkemizdeki aşaması sistematik olarak incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Mekanizması, Denetimin Tarihi

ABSTRACT

INDEPENDENT AUDIT MECHANISM IN TURKEY

Oruç, Yusuf
Term Project
Department of Public Finance
Tax Law and Practices Secondary Education Without Thesis
Master's Program
Adviser of Project: Doç. Dr. Özay Özpençe
August – 2019, VIII+65 Pages

In recent years in our country and in the world in many areas have entered into a process of change and development, and especially in the field of financial and economic systems in order to reach the level of developed countries to make the necessary legal and structural changes are great efforts. The results of these efforts in the field of accounting and independent audit also showed significant changes in accounting and independent audit legislation and practices. In our country, legal and structural arrangements have been made since 1980s to keep up with the economic and financial changes in the international arena and to reach the level of developed countries. The development of an independent audit mechanism of these legal and structural arrangements will be examined systematically in our country.

Keywords: Independent Audit, Audit Mechanism, History of Audit

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
ŞEKİL DİZİNİ	vi
TABLO LİSTESİ.....	vii
SEMBOL LİSTESİ	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

1.1. Bağımsız Denetim	2
1.1.1. Tanımı.....	2
1.1.2. Amacı	2
1.1.3. Bağımsız Denetim İlkeleri.....	3
1.2. Bağımsız Denetim Teorisi ve Literatür İncelemesi	3
1.3. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	6

İKİNCİ BÖLÜM DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Dünyada Bağımsız Denetçilik	10
2.2. Dünyada Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	11
2.3. Dünyada Bağımsız Denetime İlişkin Ülkelerden Örnekler.....	13
2.3.1. ABD – Sarbanes-Oxley Kanunu	13
2.3.2. Avrupa – Sekizinci Yönerge.....	17
2.3.3. İngiltere – Şirketler Yasası ve Muhasebecilik Kurulu.....	19
2.3.4. Japonya- Gözden Geçirilen 3. Kanun Teminat ve Mübadeleler Kanunu ve Denetim Gözetim Kurulu.....	22
2.3.5. Avustralya- Şirketler Yasası ve Ekonomik Reform Programı.....	23
2.3.6. Kanada- Şirketler Yasası ve Kamu Gözetim Kurumu.....	24
2.3.7. Almanya - Bağımsız Denetçilerin Gözetimi Yasası ve Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu.....	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemler.....	29
3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetim Kurumu.....	33
3.2.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)...	34

3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	34
3.2.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....	35
3.3. Türkiye’de Kamu Gözetim Müessesesi.....	35
3.3.1. Kamu Gözetim Kurumu (KGK).....	36
3.3.2. KGK Tarafından Yayınlanan Standartların Sınıflandırılması.....	39
3.3.2.1. Bağımsız Denetim Standartları Genel İlkeler ve Sorumluluklar	39
3.3.2.2. Risk Değerlendirme.....	40
3.3.2.3. Denetim Kanıtları.....	42
3.3.2.4. Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması.....	44
3.3.2.5. Denetim Sonuçları ve Raporlama Standardı Sınıflandırılması...	44
3.3.2.6. Uzmanlık Alanları Standartları Sınıflandırılması.....	45
3.3.3. KGK Tarafından Yayınlanan Standartlar.....	46
3.3.3.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	46
3.3.3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	47
3.3.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları.....	50
3.3.3.4. Türkiye Denetim Standartları.....	55
3.4. Türkiye’de Bağımsız Denetimi Kullanan Kurumlar.....	58
SONUÇ.....	59
KAYNAKLAR.....	62
ÖZGEÇMİŞ.....	65

ŞEKİL DİZİNİ

Şekil 1 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci	21
Şekil 2 Kamu Gözetimi Kurumu Teşkilat Şeması (Organizasyon Yapısı).....	38

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	8
Tablo 2 2001-2003 Döneminde Meydana Gelen Bazı Şirket İflasları.....	16
Tablo 3 AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeleri).....	17
Tablo 4 Eski Sekizinci Direktif ile Yeni 8.Direktif Karşılaştırılması.....	18

SEMBOL LİSTESİ

TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KGK	:	Kamu Gözetim Kurumu
SEC	:	Securities and Exchange Commission
IFAC	:	International Federation of Accountants
IASB	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IAASB	:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
AICPA	:	Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
PCAOB	:	The Public Company Accounting Oversight Board
EGAOB	:	Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu Komisyonu
CEAOB	:	Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Komitesi
FRC	:	Finansal Raporlama Konseyi
SSAP	:	Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi
FSA	:	Finansal Hizmet Acentası
CPAAOB	:	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu
CLERP	:	Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Programı
CPAB	:	Kanada Kamu Gözetim Kurulu
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	:	Banka Denetleme ve Düzenleme Kurulu
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu

GİRİŞ

Ekonomik ve küresel gelişmelerle beraber dünyada meydana gelen büyük değişimler sonucunda firmaların bağımsız, karşılaştırılabilir ve doğru karar verebilmesi için kaliteli ve amacına ulaşan analiz tekniklerine ihtiyaç duymaya başlamıştır. Şirketlerin küresel piyasada kendilerine yer bulabilmeleri için önce finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Araştırma yaparken firmanın bu bilgilere doğrudan ulaşması çok zor olmakla beraber imkânsız hale gelmiştir. Son zamanlarda yapılan çok fazla yasal düzenlemeler sonucunda şirketlerin mali ve finansal verileri hakkında bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi sağlayabilmek için dışarıdan yetkili ve deneyimli üçüncü bir kişinin denetime ihtiyaç duyulmaya başlamıştır. Sermaye piyasalarının küresel piyasada doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasının yanında ortak bir dil olarak dünyada bütün şirketlerin ve kuruluşların anlayabileceği bir hesap ve denetim düzeni olması gerektiği ortaya çıkmıştır. İşletmenin finansal tabloları bilgilerine taraf olan bilgi kullanıcılarının arasında güvenin sağlanması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu güvenin sağlanabilmesi için işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların denetimi ile mümkün olacağı açık bir şekilde görülmektedir. Gerek finansal bilgi kullanıcılarından gerekse işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir firma tarafından yapılan denetim, finansal bilgilerin güvenilir olmasını sağlar (Kaval, 2005:7) İşletmenin otoristesinin dışında kişi ve kuruluş tarafından yapılan denetime bağımsız denetim denilmektedir.

Muhasebe denetimi, *“bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”* (Bozkurt, 2000:23).

Finansal tabloların amacı *“çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumdaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır”* (Kavramsal Çerçeve Md:12). *“Finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik”* (Kavramsal Çerçeve Md:24).

Yeni Türk Ticaret Kanunu birlikte, Türkiye’de Bağımsız denetim alanında bilgi kullanıcılarına ihtiyacı olan taraflara doğru, güvenilir ve karşılatırılabilir bilgiler Kamu Gözetim Kurumu aracılığıyla standartlarla düzenlemeye başlamıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim, gelişmekte olan küresel ekonomide bağımsız denetçi tarafından bilgi ve kanıtların toplanmasıyla başlayan, denetimin raporlanmasıyla son bulan detaylı bir süreçtir.

1.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarına bilgilerin doğru ve sağlıklı bir bilgi şekilde sunulmasını sağlamaktır. Küresel gelişen ekonomide bu bilgileri kullanan kişi sayısı zaman geçtikçe artmakta ve bu bilgilerin önemi daha da artmaktadır.

1.1.1. Tanımı

Bağımsız denetim; “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir*” diye tanımlanmaktadır (*Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012*).

1.1.2. Amacı

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

Bağımsız denetim bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal Bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

1.1.3. Bağımsız Denetim İlkeleri

Bağımsız denetim ilkelerini aşağıda açıklandığı üzere ikiye ayrılmaktadır (<http://www.denetimnet.net>,2010);

a) Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir.

b) Makul güvence; bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır.

1.2. Bağımsız Denetim Teorisi Ve Literatür İncelemesi

Bağımsız denetim, kurum ve kuruluşun dışında bulunan bağımsız denetçi tarafından veya kurum dışında bulunan bu denetçiden farklı bir tüzel kişiliği sahip olan denetimçi tarafından denetlenmesidir. Özel sektörde ve kamuda bağımsız denetim, örgüt içinde bulunan personellerin katkısı ile beraber bağımsız denetçiye denetlemede daha etkin olacaktır. Ayrıca kamu ve özel sektörde bağımsız deneti daha çok bağımsız bir güvence sağlayacaktır.

“Kamu denetimi, denetimin amacına, kapsamına ve denetimi yapan kişi ve organlara göre sınıflandırılabilir. Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, kamu denetim kuruludur. Ayrıca kamu sektörü ve özel sektördeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır” (www.denetimakademisi.com,2017).

Uluslararası sermayenin akışkanlık kazanması, küreselleşme, globalleşme, ekonomik yaşamın zaman geçtikçe daha karmaşık ve değişken olması nedeniyle güvenilir bilgi gereksinimini arttırmıştır. Küresel dünyanın içinde iş hayatındaki hızlı ve önemli büyük değişimler sonucunda son yıllarda uluslararası ve ulusal düzeylerde küresel hayatta ister istemez istenmeyen olumsuz sonuçlar yaşanmasına neden olmuş, yapılan hileli finansal raporlar finansal rapordan faydalanan kişilere finansal bilgilerin güvenilirliğini azaltmıştır. Bu sebeple finansal piyasalarda olumlu ölçüde güvenilir bilgi elde etmeyi hedeflemekte ve denetim yapısına daha fazla önem göstermektedir. Küresel dünyada

daha etkin ve güvenilir bilgiyi yönetici ve diğer kurumlardan sağlıklı bir şekilde alabilmek için uzman profesyonel kişiler tarafından finansal nitelikli bilgilerin güvenilirliklerinin onaylanması veya hazırlanması gerekmektedir. Bağımsız Denetim Teorisi sağlıklı, doğru ve güvenilir bilgi birikimi sağlayacak bu alanda deneyimi bulunmayan katılımcılara denetim ve güvence hizmetleri konularında temel bilgileri aktarmayı amaçlamaktadır. Bu yüzden bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarına ilişkin konusunda uzman ve bağımsız muhasebecilerin tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığına yönelik bir görüş vermesi işlemi olan bağımsız denetim sadece ilgili işletmeyi ilgilendiren bir olay değildir. Bağımsız denetim, çoğunlukla işletmeleri, yatırımcıları ve kreditorleri ilgilendiren, doğası gereği mikro bir işlem olsa da sonuçları itibarıyla makroekonomik etkileri olan bir işlemdir. Bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapacak veya denetim aşamasında yardımcı seviyesinde görev yapan, ya da stajyer olarak görev alan geleceğin serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir adaylarına, muhasebe meslek mensuplarına, iç kontrol bölümü personellerine ve kamu bağımsız denetçilerine meslek ilke ve standartlarının doğru olarak verilmesi amaçlanmakta, denetim sisteminin önemi ve gerekli bir zorunluluk vurgulanmaktadır. Buradaki asıl amaç hem finansal tabloların bağımsız denetimi ve hem de finansal raporlama ile alakalı iç kontrolün sisteminin etkin bir şekilde bağımsız uzman bağımsız denetçilerin denetim aşamasında karar alma sürecinin önemini anlatmaktır. *“Denetim işlevinin temel kavramları arasında üstlenilen her bir denetim görevinin kendine özgü koşullarını dikkate alan uzman denetçinin toplayacağı kanıtların türünün, kapsamının ve zamanının belirlenmesi olgusu bulunmaktadır”* (www.ticaret.edu.tr 2014).

Ülkemizde 2000 yıllarında başında banka ve finans sektöründe gelen büyük olaylar bağımsız denetimin ne kadar önemli olduğunu gösteren bir göstergedir. Bu dönemde finansal bilgilerin doğru ve güvenilirliği hakkında bilgi eksikliğimiz ortaya çıkmıştır. Tabii ki tek sebebi bu olmamakla birlikte, denetim fonksiyonunun sistemdeki olası problemlerin tespit edilmesinde ve raporlanmasında yetersiz kaldığı da açıktır.

2001 yılında meydana gelen bankacılık krizin maliyeti ülkemize maliyetinin çok yüksek olduğu ve tahmini olarak 40 milyar dolar olduğu düşünülmektedir. (Gençler, 2005, s.364) ABD’de gerçekleşen Enron skandallarının maliyeti yaklaşık 67 milyar dolar ve Worldcom skandallarının ise 161 milyar dolar olarak hesaplanmıştır (Sakin T. 2018). Bu skandalların direk ekonomiye etkisi olduğunu ve piyasalarda ciddi bir güvensizlik

olmasına sebebiyet vermiştir. Bunun yanında ülkelere olan sermaye maliyetlerinin artması nedeniyle ciddi sorunları da beraber getirdiğini unutulmamalıdır.

Bağımsız denetim, mikro büyüklükte işletmelerin finansal tablolarının ve dolayısıyla finansal bilginin kalitesini arttırarak işletmelere ve işletmeyle ilgili gruplara önemli katkılarda bulunmaktadır. Bağımsız denetim mikro ölçeğin yanında makro ölçek içinde bulunan işletmeleri de ilgilendirmektedir. Denetimin makro ekonomik etkilerini üç başlıkta toplayabiliriz. Bunlardan ilki finansal piyasaların etkinliğine katkıdır. İkincisi sermaye ve kredi maliyetlerinin azalmasını sağlamak, üçüncüsü ise suiistimallerin azaltılmasıdır.

Bağımsız denetim sadece güvenilir ve doğru bilginin yanında sermaye maliyetini azaltmak içinde çok önemlidir. Yapılan birçok denetim literatüründe kaliteli denetim ile sermaye maliyetleri arasında ciddi bir ilişki söz konusudur. Denetim arttıkça sermaye maliyeti azaldığı, denetim azaldıkça sermaye maliyeti yükseleceği yapılan çeşitli araştırmalar ile tespit edilmiştir. Bu çalışmalarda kaliteli denetimin yapılan ülkelerde veya birimlerde sermaye maliyetlerini sermaye maliyetini azaldığı görülmektedir. Kaliteli finansal bilgi sağlayan işletmeler bilgi riskinin azalmasıyla birlikte daha çok finansman enstrüman bularak maliyetlerini daha düşük seviye çekmiştir. İşletmeler tarafından yapılan denetimler sonucunda daha değişik ve maliyeti daha düşük finansman kaynaklarına ulaşmaları ve bu işletmelere olan yatırımcı ve kreditor talebinin artması da gösterilebilir. Sermaye maliyetinin düştüğüne ilişkin dünyada birçok tespitler bulunmuştur. Bunlar; denetimin işletmelerin finansman maliyetleri üzerine yapılan bir çalışmada yeni halka açılmış işletmelerin büyük denetim firmaları tarafından denetlendiğinde borçlanma maliyetlerinin daha düşük olduğuna yönelik kanıtlar bulunmuştur (www.spk.gov.tr). Denetim raporlarının borçlanma maliyetlerine etkisine yönelik yapılan bir başka çalışmada ise denetim görüşündeki unsurların borçlanma maliyetlerini farklılaştırdığına ve olumsuz unsurların borçlanma maliyetlerini arttırdığına yönelik bulgulara ulaşılmıştır (www.spk.gov.tr). İşletmeler açısından borçlanma maliyetlerinin düşük olması ne kadar önemli ise işletmelerin finansman kaynaklarına ulaşımında o kadar önemlidir. “*Kaliteli denetimin işletmelerin dış piyasalara açılmasında ve finansman bulmasında etkili olup olmadığını araştıran bir çalışmada ise dört büyükler olarak adlandırılan denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin yurtdışı fonları çekmede daha başarılı olduğuna yönelik kanıtlara ulaşılmıştır*” (www.spk.gov.tr).

Küreselleşen piyasalarda rekabet ortamında denetim ön plana çıkarak bir adım öne çıkmak için önemli bir rol oynamaktadır. Zorlu ve acımasız piyasalarda bu kadar avantajı olan bir enstrümanı göz ardı etmemek lazımdır.

Bağımsız denetimin, suiistimalleri önleme konusunda önemli bir rol alır. Hile, yolsuzluk, hırsızlık, varlıkları kötüye kullanma, rüşvet gibi konularda denetim bunların azalmasını sebebiyet vererek ekonomik bir katkı sağlar. Denetim tamamen ortadan kaldırması veya engellemesi mümkünde değildir ama tespit ve engelleme sağlayabilir. Şöyle ki denetçilerin hileleri tespit etmesi hileleri engellemede önemli bir işlev görecektir. Ayrıca denetçilerin hileleri engellemede başarılı olmaları tespit edilecek hile miktarını azaltacaktır Ülkemizde, *“İmar Bankası, banka ortakları tarafından yapılan operasyonel ve organize suiistimale bir örnektir. Bu skandalın maliyeti yaklaşık 7,2 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir”* (Sakin T. 2018). İmar Bankası yönetimi muhasebe hesaplarını kendi istedikleri gibi değiştirebilmek ve manipüle edebilmek için banka kayıt işlemlerini merkezileştirilmiştir. Bankanın bundaki amacı ise bankanın şubelerindeki tüm muhasebe kayıtlarının merkeze transfer edilmiş ve sonra kayıtlar değiştirilerek gerçek verileri yansıtan verileri değişiklik yapılmıştır. Tabi bu işlemleri yapabilmesi genel müdürlükte bulunan birkaç yetkili kişiye yetki verilmiştir. Bu program sayesinde tarih ve tutarlar değiştirilerek mevduat hesapları azaltılmıştır. Genel müdürlükten şubelere kurma hayali ödeme ve kapamalar gönderilerek kayıtlar değişmiştir (BDDK, 2003, s.83).

Denetim ekonomik tarihin başından itibaren ekonomik hayatın bir parçası olmuştur ve yaşadığımız değişim ile modern bir anlamda bugünkü bağımsız denetim kavramı oluşmuştur. Mikro ve makro bakımdan ekonomimizde meydana gelen bir olay sadece o işletmeyi etkilemez. Bunun yanında diğer işletmeleri ve ülkenin ekonomisini etkileyecektir. İmar bankası örneğinde olduğu gibi piyasa değeri yok olurken beraberinde çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, kreditorler, yatırımcılar ve finansal piyasalar bu skandaldan olumsuz yönde etkilenmişlerdir.

1.3.Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetimin ilk defa ne zaman ve nerde yapılmış olduğu hakkında tam detaylı ve kesin bilgi yoktur. Yapılan birçok araştırma sonucunda denetimin geçmişte ve gelecekte nasıl bir denetim mekanizması olabileceğini tahmin edebiliriz. Denetimin

tarihte ilk nasıl başladığı ve geliştiği arkeolojik çalışmalar ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Denetim üzerinde yapılan tarihsel araştırmaların kökeni, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentinde yapılan araştırmalara kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik kazılar sonucunda bulunan bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hükümdarlıklarını sürdüren kralların, kraliyetlerin ambarlarında bulunan tahılların sayımını yapmak ve ambarda bulunan ürünleri kontrol etmek için görevli kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir. Bu araştırma sonucu elde edilen bilgiler, kamu mallarına ait hesapların denetimi ve devlet idaresindeki faaliyetlerin merkezini oluşturmaktadır (Bezirci, M.-Karasioğlu, F. 2011).

Eski Yunan tarihinde ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşması ile birlikte, medeniyetin oluşmasına esin kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı şekilde devam etmiştir. Şehir devletlerinde denetim sistemi organize ve düzenli bir şekilde kurularak, kamu birimlerinde çalışan görevliler halka hesap vermekle sorumlu tutulmuşlardır. Yapılan arkeolojik kazı çalışmalarında Mısır ve Roma uygarlıklarında da denetim kanıtları saptanmış ve bu uygarlıklara ait hesapların denetim ve kontrol edildiğine dair izler görülmüştür. Denetim ve kontrol aşamasında çapraz hesap kontrolü yapıldığı ve mali hesap denetim sisteminin geliştirildiği de görülmüştür. Bunların yanında, M.Ö. 1100 yılında Çin'de Zhou Hanedanlığı döneminde, değişik denetim sistemleri uygulandığı görülmüş ve uygulandığı tespit edilmiştir (Karaca, 2013: 5-6).

İslam Uygarlığında yapılan araştırmalarda özellikle gelişme döneminde, kamu denetim sisteminin oldukça geliştiği ve denetim anlayışında yerleşmeye başlamıştır. Elde edilen yazılı belge ve kaynaklara göre, İslam uygarlıklarının kamu veya özel durum ayrımı yapmadan muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Bezirci, M.-Karasioğlu, F. 2011).

XVII. Yüzyıl İngiltere'de ilk defa mali verilerle ilgili hesap verme sorumluluğu kavramı gelişmiştir. XVII. Yüzyıl sonlarına doğru 1690 yılında İngiltere'de önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay'ı kurulmuştur. İngiltere'de kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi de ilk kez bu dönemde yaşama geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrolü esasını benimsenmiştir (Çalışkan, R. 2011).

Aşağıda verilen tabloda dünya meydana ekonomik gelişmeler çerçevesinde muhasebe denetiminde oluşan evreler verilmiştir.

Tablo 1; Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgi Taraflar
Sanayi devrimi öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi-1900'lü yıllar	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortakların ve işletmeye borç verenler
1900-1930	% 100'lük bir inceleme veya örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortakların ve işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2014:14.

Tabloda da görüleceği üzere sanayi devriminden denetim tam detaylı olmamakla birlikte %100 denetim yapıldığı görülmektedir. Bu dönemlerde denetim yanıltmaların bulunması ve işletme sahiplerine doğru ve dürüst veriler saptanmasıydı.

Sanayi devriminde sermaye, teknoloji, mamul üretimi, üretim çeşitlerin artmasının sonunda denetim gereksinmesi artması nedeniyle muhasebe hesap teknikleri artmıştır. Oluşan muhasebe hesapların incelemesi gittikçe zorlaştığından örnekleme yoluyla denetim sürecine başlanmıştır. Şirketler işlerini ve organizasyonları yönetebilmek için profesyonel yöneticiler tutmaya başladığı görülmektedir. Bu dönemde yapılan denetimin amacı tabloda görüldüğü gibi ortaklara ve işletmeye borç verenlere doğru, dürüst işlemlerin olması ve bunun yanında hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarılmasıydı.

20. yüzyıldan itibaren firmaların finansal durumu ile ilgilenen grupların sayısı artmasıyla muhasebe denetçileri ciddi bir şekilde artmıştır. Muhasebe denetçileri örnekleme yoluyla denetime çok fazla önem verilmeye başlanmıştır. Muhasebe denetçiler, "...denetlenen değer maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir" (Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2014:14).

1930’lu yıllarda denetim amacı değişmiş ama asıl değişim 1950 yıllardan sonra başlamıştır. Denetim doğru dürüst ve güvenilir olması için denetçiler her işletme etkin bir iç kontrol sistemi olmasını gerektiğini bilmekteydi. Bunun için deneti sistemli bir denetim mekanizması gerekiyordu. Bugün için finansal tabloların incelemesi çok kapsamlı bir incelemeye bırakmıştır.

“12 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapan Kanun’un ek 1. Maddesi uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 07.03.2002’de, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu muhasebe standartları saptamak ve yayınlamak amacıyla faaliyete geçmiş, bundan böyle TMSK’in görevlerini de devralmıştır” (Başpınar, 2004: 51). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), denetlenmiş finansal tabloların raporlanması ve sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, doğru, herkes tarafından anlaşılır, güvenilir, düzenli, eşit ve karşılaştırılabilir özellikte olmaları için ulusal muhasebe standartlarını tespit ve yayınlamak üzere kurulmuştur. 2010 yılında Türkiye’de muhasebe alanında il düzenleme olan Türkiye Muhasebe Standartları’nı TMSK tarafından yayınlamıştır (IFRS, 2010). TMSK yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe standartlarında TMS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41 numaralı standartlar yayınlanmıştır. Farklı farklı olan bu standartlar ihtiyaca göre kurul tarafından yayınlansa bile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’dan alınmıştır. UFRS standartlarında meydana gelen herhangi bir değişiklik veya düzenleme olur ise TMS’ de de ilgili standartta değişiklik olmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), ilk olarak bankalarda, sigorta firmalarında ve borsa da halka açık şirketlerde mali tabloları denetlenerek kullanılmaya başlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİM

Her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, politik ortamı, eğitim sistemi, sosyal ve kültürel vb. özellikleri; birçok konuda olduğu gibi muhasebe sistemi, denetim sistemi vb. uygulamalarında değişiklik olabilir, muhasebe ve denetim sistemleri de bu çerçevede belirlenmektedir. Bu bölümde dünyada bağımsız denetimin gelişimi, uygulaması, çıkarılan yasalar ve ülkelerden örnekler verilecektir.

2.1. Dünyada Bağımsız Denetçilik

Bağımsız denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere göre araştırır ve bu konuda bir rapor hazırlamak üzere bağımsız uzman kişiler tarafından gerekli bilgiler toplanır ve bu toplanan kanıtlar üzerinde araştırmalar yapılır (Bezirci, M.-Karasioğlu, F. 2011). İlk olarak İngiltere’de 1900 yıllarda çıkarılan yasa ile sınırlı sorumlu olarak şirketlere bağımsız denetim alanında zorunluluk getirilmiş ve İngiltere’de, kamu muhasebe ve denetim mesleğinin ve Yeminliği Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı yer olmuştur.

Bağımsız denetim anlayışı, günümüzdeki anlamında 1930’lu yıllarda ABD’de başlamıştır. ABD’de 1934 yılında uygulamaya giren, Sermaye Piyasası Kanunu ilk olarak halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş olan finansal tablolarını düzenli olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin şirketlerin gelecekleri için ne kadar önemli olduğunu vurgulanarak hüküm altına almıştır (Uzay, Ş.- Tanç, A.- Erciyes M. 2009). Buna takiben Fransa’da bağımsız denetim alanında bazı düzenlenmeler yapılarak 1942 yılında “Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” kurulmuştur.

Kurulanan bu birlik sonrasında, 1945’te Fransa hükümeti tarafından bir kararname ile Uzman Muhasebeci ve Yetkili Muhasebeci ayrımı yapılarak iki meslek arasındaki ayrımı bir yasa ile düzenlemiştir. Tabi bu düzenleme 1970’li yıllara kadar sürmüştür. Ekonomide ve küresel piyasalarda yaşanan gelişmeler sonucunda 1970’li yılında bu meslek ortadan kaldırılmıştır. 1976 yılında yapılan düzenleme ile ise uzman

muhasebeci “*bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır.

Almanya’da ise yeminli denetçilik görevini, 1928 yılında kurulan “*Yeminli Denetçiler Odası*” yürütmektedir. Almanya’da yeminli olarak görev yapan denetçiler denetim işlerine ek olarak, vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, devletin açıklamış olduğu vergi oranlarına karşı müşterinin temsil edilmesi gibi birtakım hizmetleri de vermektedir. Japonya’da ise 1948 yılında “*Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği*” yasası çıkartılmıştır. “*Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün yasal düzenlemelerde büyük katkıları olmuştur*” (Çarıkçıoğlu, P. 2005).

2.2. Dünyada Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Dünya’da ve ülkemizde bağımsız denetim çalışması, denetimi, kanıtların toplanması, yetkisi, standartları, kanunlara uyumluluğunu meslek mensuplarını örgütleyen kurum, kuruluş veya odaların öncülüğünde belirlenmektedir. Bütün bağımsız denetim ve çalışmalar tüm ülkelerde odalar ve kuruluş tarafından başlanmış ve halen daha bu kuruluşlar tarafından devam etmektedir.

Amerika kurulan bağımsız denetim ile ilgili ilk başlangıcı SEC (Securities and Exchange Commission) kurularak başlamıştır, daha sonra 1887 yılında American Association of Public Accountants kurulmasına rağmen, yapılan çalışmalar tam bağımsızlık çok ilgili değildi. Zaman geçtikçe bazı kanunsuz işler yavaş yavaş artmaya başlamıştır. Amerika da bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar hız kesmeden 1916-1930 yılları arasında devam etmiştir. 1930 yıllara kadar tam net bağımsızlık denetimi ile ilgili çalışmalar olsa da tam anlamıyla bir anlam ifade etmiyordu. Daha çok doğruluk, dürüstlük üzerine çalışmalardı. İlk olarak kurulan bağımsızlık ile ilgili meslek kuruluşu olan SEC tarafından gerçekleştirilmiştir ve “bütün finansal faydalar” kavramı ilk olarak ortaya atılmıştır. Amerika’da 1929 yılında Amerika borsasında meydana gelen çökme finans piyasalarının ne kadar zayıf olduğunun bir göstergesiydi ve finans piyasasına güveni azaltmıştır. Sermaye piyasalarında çöken güvenin tekrar oluşturulması için 1933 yılında Securities Act ve 1934 yılında Securities Exchange Act adında iki kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlarla, şu anda SEC olarak bilinen Securities and Exchange Commission’unun meslek kuruluşu kurulmuş ve firmaların finansal raporların dış denetçi tarafından tekrar denetimi yapılmaya başlamıştır. Bu süre zarfından bağımsız denetim ne

kadar önemli olduğu kabul edilmiş ve 1936 yılında bütün finansal faydalar, önemli finansal faydalar olarak değiştirilmiştir (Kandemir, T.- Akbulut, H. 2013).

Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB) 1973 yılında; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Avustralya, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın katılımı ile kurulmuştur. Ülkemizde TÜRMOB bu kuruluşa üye olmuştur.

“Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmasına 1977 yılında Almanya Münih 11. Uluslararası Muhasebe Kongresinde karar verilmiştir. 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC, eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşların oluşturduğu uluslararası bir kurumdur. Kamu yararına hizmet etmek, üye kuruluşlar arasında iş birliği sağlamak, uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenmek ve sözcü olmak IFAC'ın temel öncelikleri arasında yer almaktadır. Kamu sektörü, is dünyası, endüstri, yüksek eğitim ile özel denetim ve muhasebe şirketlerinden toplam iki buçuk milyonu temsil eden örgütün yönetim yeri New York olup, ülkemiz de bu kuruluşun üyesi olmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ise IFAC bünyesinde kurulmuş, amacı denetim standartlarını geliştirmek olan bir kuruluştur” (Türkot, 2005: 7).

“Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Mart 1978'de Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) olarak kurulmuştur. Başlangıçtaki çalışmaları daha ziyade finansal tabloların denetimi üzerinde olmuştur. IAPC'in yayınlanan ve uygulamaya konan çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri ve yönerge düzeyindeydi.” (Türkot, 2005: 7).

“Uluslararası denetim standartlarının ilki, IAASB tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise, standartlar tamamlanmış ve kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır” (Türkot, 2005: 7).

Bütün denetim çalışmaları sonucunda Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) elde edilen raporların bu iki temel standart doğrultusunda hazırlandığı görülmüştür. İçerik olarak aynı olmasına rağmen uygulamada farklılıklar ortaya çıkabilir.

2.3. Dünyada Bağımsız Denetime İlişkin Ülkelerden Örnekler

Dünya’da bağımsız denetim ilgili düzenlemeler yapılırken her ülkede değişik gruplar oluşturulmuş ve eksikleri görmeye çalışmışlardır.

Dünya’da yaşanan finansal sorunlar, küresel sorunlar nedeniyle dışarıdan bağımsız bir denetim ihtiyacı ülkelerde baş göstermeye başladığından bazı gereksinimlere ihtiyaç duyulmuştur. Ülkelerde kamu gözetim kurumu oluşmasını sebep veren birçok etkenler vardı. Bu sebeplerden birkaç tanesini aşağıdaki sebeplerden sayabiliriz (Dumanoğlu S,2005) ;

- Oluşan finansal bilgilerden kaliteli, sağlıklı ve güvenilir bilgiler sağlamak,
- Finansal mali tablolarda herkesin anlayabileceği tek tip düzenleme ve denetim standartları oluşturmak,
- Uluslararası alanda tek tip standartlara uyumlu ulusal standartlar oluşturmak,
- Ülkelerde bağımsız denetim gruplarını oluşturmak,
- Şeffaf ve açık bir piyasa oluşturmak gerekir.

Dünyada yaşanan usulsüzlüklere karşın çıkarılan yasalar ve düzenlemeler ile skandalların önüne geçilmesi planlanmış ve birtakım kurumlar oluşturularak bağımsız denetim faaliyeti doğru, güvenilir, tarafsız bir hale getirilmeye çalışılmıştır.

2.3.1. ABD - Sarbanes-Oxley Kanunu

ABD’de muhasebe mesleği geliştirmek için yapılan çalışmaları, 1887 yılında “*Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği’nin*” kurulması için ilk adım atılmıştır. Bunu takiben 1896’da “*New York Eyaletinde Yeminli Kamu Muhasebecileri Kanunu*” yürürlüğe konmuştur. Daha sonra 1917 yılında kurulan “*Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)*” genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulaması ve bağımsız denetim faaliyetlerinde oluşturulan standartlarının uygulamasını sağlamıştır (Aksoy, 2002:87).

Sarbanes-Oxley Kanunu çıkmadan önce ABD de Denetimde bağımsızlık kavramının resmi olarak tanınması meslek kuruluşu olan US SEC tarafından gerçekleştirilmiştir. US SEC ilk planda dışsal bağımsızlıkla ilgilenmiştir ve finansal mali raporların hepsinin denetçiler tarafından temin edilmesi yasaklanmıştır. 1929 yılında borsanın çökmesi sonucunda finansal güvencenin tekrar oluşturulması için 1933 yılında

Menkul Kıymetler Kanunu (Securities Act) ve 1934 yılında Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu (Securities Exchange Act) adında iki kanun çıkarılmıştır.

Bu olayları takip eden en büyük olay Enron olayıdır. 1985 yılında birkaç firmanın birleşmesi ile kurulan Enron enerji üretimi ve dağıtımını ile başlayıp, daha sonra enerji ticareti üzerine ticaretini artırmıştır. Kısa bir zaman içinde ABD de enerji piyasasının en büyük şirketi haline gelmiştir. Ama 2000 yılında en yüksek bilanço değerine ulaşmasına rağmen aynı yıl şirket zarar açıklaması nedeniyle bir anda şirket değerin en düşük seviyeye inmiştir. Enron 2001 yılında iflas kararının vermesi sonucunda 21 bin kişinin işsiz kaldığı açıklanmıştır. Bu olay sonrası ABD’ de finansal denetim alanında eksiklik olduğu farkına varılmış. Amerikan yönetimi kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini artırabilmek için Sarbanes Oxley Kanunu çıkarılmıştır. Bu süreçte çok sık sorgulanan kurumsal yönetimin (corporate governance) güçlendirilmesi, kurumsal yönetimi oluşturan ve/veya bu yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir hale getirilmesi Kanun’un temel hedefleridir. (Güngör, 2005) Yatırımcıların daha iyi finansal rapor alabilmeleri ve denetçinin bağımsızlığı üzerinde odaklanmıştır (Yıldırım, 2005). Sarbanes Oxley Kanunu, 1934 yılından bu yana ABD’de halka açık şirketler için getirilen, gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında dünyadaki en önemli kanunlardan biridir (Bilen, 2006).

“Sarbanes-Oxley Kanunu’nda yapılan düzenlemelerde denetimle alakalı olanlar şunlardır:

- Denetçi bağımsızlığını zedeleyecek denetim dışı işler tanımlanmış,
- Denetim ekibinin rotasyonu öngörülmüş,
- Denetim ortağının ücretinin belirlenmesinde sınırlama getirilmiş,
- Denetçinin belirli konuları denetim komitesine raporlaması öngörülmüş,
- Denetim ve denetim dışı işlerin denetim komitesince ön onayı zorunluluğu getirilmiş,
- Denetim ve denetim dışı işler için ödenen ücretlerin yıllık faaliyet raporlarında açıklanması zorunluluğu getirilmiştir” (Temel, H. 2008).

Bu yasa ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin içerisinde bağımsız yönetim kurulundan oluşan bir denetim komitesi oluşturulması zorunlu tutulmuştur. Bu

komite denetim ile alakalı gözetim sorumlu olacak ve raporlaması da bu komite tarafından yapılacaktır. Denetim komitesi, şirketin bağımsız denetimi, muhasebe iç kontrol sisteminin denetimi gibi konuları oluşturulması ile sorumlu tutulmuştur.

US SEC 22 Ocak 2003 tarihinde denetçi bağımsızlığını daha güçlü hale getirmek için yeni kural ve kararlarını oylamaya sunulmuş ve kabul edilmiştir. Sarbanes Oxley Kanunu ile denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmiş ve bağımsız denetçilerin denetim ilişkisi oldukları şirketler mevcut ise bazı faaliyetleri yapmaları yasaklanmıştır (Kırılıoğlu ve Akyel: 32).

“Denetim dışı hizmetler: bağımsız denetim faaliyetleri içerisinde bulunan şirketler aşağıdaki konularda hizmet veremeyeceğini Ganite Kurt’un 2007 tarihli yayınında şu şekilde açıklanmıştır;

- *Defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarına ya da finansal tablolarına ilişkin diğer hizmetler,*
- *Finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve uygulanması,*
- *Şirket değerlendirme hizmetleri, bu konuyla ilgili bir işleme ilişkin görüş bildiren raporların hazırlanması (Fairness Opinion ya da Contribution-In-Kind Reports);*
- *Aktüeryal hizmetler,*
- *İç denetimin dışarıdan sağlanması hizmetleri,*
- *Yönetim fonksiyonları ya da insan kaynakları hizmetleri,*
- *Borsada aracılık ve menkul kıymet hizmetleri, yatırım danışmanlığı ya da yatırım bankacılığı hizmetleri,*
- *Hukuki hizmetler ve denetimle ilişkisiz olan uzmanlık hizmetleri,*
- *Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun düzenlemelerle belirlediği diğer hizmetlere izin verilmemiştir.”*

ABD’de düzenlenen kanunlar olmasına rağmen bir takım sorunlar ortaya çıktığı ve sorunların olduğu görülmektedir. Bunların nedenleri bazı firmaların iflas etmeleridir.

Tablo 2: 2001-2003 Döneminde Meydana Gelen Bazı Şirket İflasları

ŞİRKET	ÜLKE	SKANDAL VE İFLASLARIN NEDENLERİ
ENRON	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları, Muhasebe hileleri, güvenilir olmayan Finansal raporlama
TYCO	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları, Muhasebe hileleri, güvenilir olmayan Finansal raporlama
XEROX	ABD	Ciddi Muhasebe Aykırılıkları (1997-2001 Yılları Arasında Gelirlerini hileli muhasebe işlemleriyle 6 milyar\$ yüksek gösterme
Parmalat	İTALYA	Muhasebe Hileleri Güvenilir olmayan Finansal Raporlama
Marks&Spencer	İNGİLTERE	Muhasebe hileleri, güvenilir olmayan Finansal raporlama, Stratejilerde önemli sapma

Kaynak: Kurt, Ganite; (2007)

Sarbanes-Oxley Kanunu sadece ABD de borsa da işlem gören şirketlerinin yanısıra yabancı denetim firmalarını kapsamaktadır. Eskiden sadece yönetim kurulu işlemleri açık ve net olarak açıklaması yeterli iken şimdi Sarbanes-Oxley Kanunu sonucunda ABD yasalarını uymak zorunda olması bir takım sorunları da beraber getirmiştir. Örneğin, Amerika’ da denetim ücretleri 2 kat artmıştır.

“Sarbanes-Oxley Kanunu, yatırımcıların çıkarlarının korunması ve hisse senetleri yatırımcılara satılan veya bunlar tarafından elde tutulan şirketler için doğru, şeffaf ilgiyi sağlayıcı ve bağımsız denetim raporlarının kamu çıkarının güçlendirilmesi amacıyla Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu nu kurmaktadır” (Temel 84-85). *“PCAOB, SEC’ in gözetimine tabidir ve federal kanunlar uyarınca kurulmuş olan ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. PCAOB’ un nasıl oluşturulacağı, yapısının nasıl olacağı, sorumlulukları, bağımsız denetçilerle ilgili incelemeleri ve hazırlayacağı raporlar, disiplin ve denetim standartlarının oluşumuna ilişkin görevleri SOA’ da açıklanmıştır. PCAOB ile ilgili Sarbanes-Oxley Kanunu’nda yer alan başlıca hususlar şunlardır”* (Uzay, 5);

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

- Yatırımcıların ve halkın çıkarlarına bağlılık gösteren ve göstermiş olan,
- Halka açık firmaların, menkul kıymetler kanunları ve muhasebecilerin bu gibi beyanlar ile ilgili denetim raporlarının hazırlanmasında ve düzenlenmesindeki yükümlülükleri kapsamında istenen mali beyanlar konusunda sorumluluğu olan,

- Ortaya çıkan beyanların yapısını kavrayabilen, dürüst ve itibarlı kişiler arasından seçilen beş üyeden oluşacağı belirtilmiştir.”

2.3.2. Avrupa - Sekizinci Yönerge

Küreselleşen ve gelişen ekonomi sonucunda Avrupa da yasal düzenlemeler yapılmaya başlamıştır. AB yapılan düzenlemeler sonucunda üye olan ülkelerde bu yönergeler kendilerine uyum sürecine girmiştir. Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerin hukuki ve mali yapılarında uyum sağlanması, üye ülkelerin faaliyetlerinin tek yapı üzerinde kurulması açısından ço büyük önem taşımaktadır. AB üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla hazırlanan yönergelerden 4, 7 ve 8 no'lu yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir. 4 no'lu yönerge bilanço ilkeleri, mali tabloların hazırlanışı, dönem sonu işlemleri ile ilgili esasları düzenlerken, 7 no'lu yönerge konsolide finansal tabloların hazırlanışı ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. 8 no'lu yönerge ise muhasebe denetim ilkelerini kapsamaktadır. AICPA tarafından 1984 yılında kabul edilen 8. Yönerge sadece mesleki yeterlilik, bağımsızlık, meslekî özen ve titizlikten oluşan genel standartlara ilişkin açıklamalara yer verildiğinden bazı eksik yönleri vardı. Eksik olan yönlerle ilişkin önemli denetim değişiklikleri 25.04.2006 tarihinde yapılmıştır.

Tablo 3: AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeleri)

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

Kaynak: Memiş Mehmet Ünsal, Güner Mehmet Fatih, 2011,

“Revize edilen sekizinci direktif ile AB üyesi ülkelerin kazanımları şu şekildedir:

- Denetçilerin rol ve sorumlulukları daha net hale getirilmiştir.
- Bağımsızlık sağlayacak etik ilkeler düzenlenmiştir.
- Denetim mesleğine kamu gözetimi getirilmektedir.

- Denetimde uluslararası denetim standartları öngörülmektedir.

- Üçüncü ülkelerde daha sıkı işbirliği öngörülmektedir (Memiş, M.Ü.- Güner F. 2011).”

Son dönemde ortaya çıkan finansal olaylar ve skandallar ile AB denetlenmiş finansal standartların güvenilirliği artırmak için 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Revize yönerge kamugözetimi, denetimde kalite güvencesi, denetim şirketlerinde şeffaflık, denetim kurulları, denetim maliyeti, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi birçok konuda değişikliği kapsamaktadır.

Tablo 4: Eski Sekizinci Direktif ile Yeni 8.Direktif Karşılaştırılması

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

Kaynak: Kayım Ali, 2006, 154

Yeni yönergenin, AB düzeyinde iş çevreleri için olumlu bir etki yaratması, kalite güvencesi sağlanmış, etik ilkeler ve uluslararası standartlarda bir denetim sisteminin oluşması, yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenlerinin artmasına katkı sağlaması beklenmektedir.

AB içinde yasal denetçiler ve denetim firmalarının yeni kamu gözetim kurumu sistemlerine uyum sağlamak amacıyla Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu Komisyonu (EGAÖB), 2005 yılında kurulmuştur. Kurulan kurulun çalışmaları ve uygulamaları yararlı olduğu görülmüş ve 2014 yılında kapsamı genişletilerek ismi, değiştirilerek Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Komitesi (Committee of European

Auditing Oversight Bodies-CEAOB) olmuştur. Avrupa uyum yasaarı altında tüm üye ülkelerin kurula üyelik ve uyum zorunlu hale getirilmiştir.

2.3.3. İngiltere- Şirketler Yasası ve Muhasebecilik Kurulu

İngiltere de bağımsız denetim yetkili otoriteler vardır. Bağımsız denetim bu otoriteler tarafından yönetilir. İngiltere’ de finansal raporlama, finansal analiz ve bağımsız denetim alanında en yetkili otorite Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)’dir. İngiltere’de Financial Reporting Council otoritesi bağımsız denetim alanında genellikle halka açık firmaların denetimini yaparak inceleme yapmaktadır.

“Financial Reporting Council 15 üyeden oluşmaktadır. Sadece otoritenin başkanı ve yardımcısı devlet bakanı tarafından atanmaktadır. 15 üyeden oluşan kurulun dışında 3 komiteden oluşmaktadır. Bu komitelerde aşağıda belirtildiği gibidir (Pekuz, A, 2015);

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

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

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

“İngiltere’de çıkarılan kanun ile standartların oluşturulma sürecinin gözetim ve etkin işleyişinden Financial Reporting Council sorumlu tutulup, kurulun bünyesinde bulunan kuruluşlar şunlardır (Üstündağ, 2000, s.41; Nobes ve Parker, 2000, s.112-113):

- 1- Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB),
- 2- Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF),
- 3- Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP)
- 4- Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee-PSLC)

- 5- *Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board- APB),*
- 6- *Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy- POBA)*
- 7- *Muhasebe Tahkikat ve Disiplin Kurulu (Accountancy Investigation and Discipline Board- AIDB) faaliyette bulunmaktadır.”*

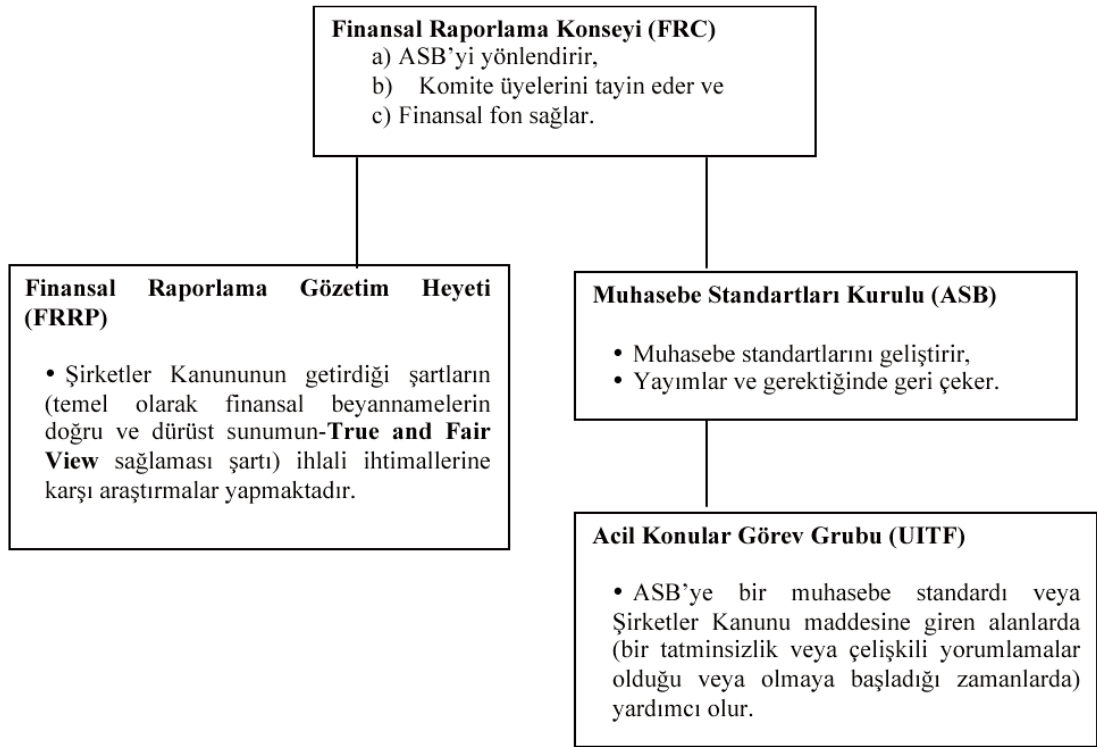
İngiltere’de ASC’nin (yeni ismi ASB) muhasebe sistemi uygulama standartları üzerine yaptığı çeşitli düzenlemeler ile Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi (SSAP) adıyla anılmaya başlamış olup, SSAP’lar ise muhasebe genel kabul görmüş ilkelerle ilgilenmektedir.

İngiltere’de Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanıp çıkarılan standartlar, Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards-FRS) adıyla ifade edilmektedir. Hem SSAP, hem de FRS’ler açıklayıcı ve ölçüm kurallarını çıkarmakta olup; standartların bazıları birbiriyle bağlantılı olmaktadır

İngiltere’de işletmeler tarafında yapılan finansal raporlamanın SSAP ve FRS’lere uygun olarak yapılması gerekmektedir ve ayrıca finansal raporlamada, bilanço, kar-zarar tablosu ve nakit akım tabloları ile ilgili olarak açıklayıcı dipnotlar kullanılarak tablolar hakkında bilgi verilmektedir.

İngiltere’de muhasebe meslek kuruluşlarının muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki yerleri ve görevleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

Şekil 1 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci



Kaynak: <http://www.frc.org.uk>

İngiltere’de 1985 yılında kabul edilen şirketler kanununda 2 çeşit bilanço kabul edilmiştir. Birincisi dikey yönlü bilanço yöntemi ikincisi ise yatay iki yönlü bilanço yöntemidir. Kar/Zarar tablosu ise 4 çeşit olarak düzenlenmiştir. 2 si yatay 2 si dikey olarak düzenlenmektedir.

2006 yılında İngiltere’de şirketler kanununda gereksinimler sonucunda değişiklik yapılmakta zorunda kalmıştır. Özellikle halka açık şirketlerde gerekli zorunluluk artması nedeniyle halka açık be bloke olan şirketlere ayrı düzenleme yapılmış denetim şartları zorlaştırılmıştır.

İngiltere’de çıkarılan en son 2006 Şirketler Kanununun 393. maddesine göre yıllık raporların doğru ve dürüst bilgi sunması gerekmektedir. Ayrıca kanunun 397. maddeye göre UMS/UFRS’lere göre raporlama yapılması halinde standartların gerektirdiği açıklamaların yapılması ve finansal tabloların bu gereklere göre hazırlanması istenmektedir.

2.3.4. Japonya- Gözden Geçirilen 3.Kanun Teminat ve Mübadeleler

Kanunu ve Denetim Gözetim Kurulu

Bağımsız denetçi ve denetim yapan bağımsız denetim firmaları ilgilendiren Finansal Hizmet Acentası (Financial Services Agency-FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB) isminde Japonya’da 2 adet yapılanmış grup görülmektedir. Bağımsız denetim ilgili olarak 20. yüzyılda yaşanmaya başlanan finansal kriz ve skandallar ile ve bunun ile birlikte Enron olayından sonra Japonya da 2004 yılında bu iki kurul kurulmuştur.

Japonya da Kurul Finansal Hizmet Acentası tarafından kurulmuştur. Ne kadar bağımsız olsa bile kurulun finansman ve diğer ihtiyaçları devlet tarafından karşılanmıştır. Kurul iki bölümden oluşmaktadır.

- 1- Koordinasyon inceleme bölümü
- 2- Gözetim-soruşturma bölümü

Kurul 8 üyeden oluşmakta ve meslek üyelerinin uygulayısından oluşmamaktadır. Kurul tarafından yapılan gözetim Finansal Hizmet Acentası ile paylaşmaktadır. Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB) bu görev yanında denetim yapan firmaların bizzat adreslerine giderek gereken denetimleri yerinde yapar. Yapılan denetim sonucunda eğer kurallara uymayan denetim firmaları var ise disiplin faaliyetlerini uygular. Disiplin ve denetim faaliyetlerinin yanında kurul, denetim firmalarının kalite kontrol süreçlerini inceleyerek tavsiyelerde bulunur. Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB) tarafından yapılan denetim sonucunda FSA tavsiyelerde bulunur. Bulunulan tavsiyelere dayanılarak denetim firmaları veya Japon muhasebe meslek örgütü olan JICPA’ ya karşı olan disiplin faaliyetlerini uygulamaktır. CPAAOB, Japon muhasebe meslek örgütü olan JICPA tarafından yapılan kalite kontrol incelemeleri, denetim faaliyetleri müşterileri incelemei bir çok denetim yetkisine sahiptir.

Japonya’da bağımsız denetimin gözetiminde 2 ayrı bir yapı görülsede bir gup üst düzey denetim ve gözetim yapmakta, diğer meslek kuruluşu ise bu gruba yardımcı pozisyonunda görev yapmatadır. Bu otorite CPAAOB ile JICPA arasında iyi bir şekilde işlemekte ve koordineli ve birbirini tamamlayacı niteliktedir.

2.3.5. Avustralya- Şirketler Yasası ve Ekonomik Reform Programı

Dünyada yaşanan finansal krizler Avustralya’ da da etkili olmuştur. Etkili olan finansal skandal ve krizleri sonucunda Avustralya’da da denetim raporlarında şeffaflığın, doğruluğun ve dürüstlüğün sağlanması konusunda bağımsız denetimle ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İlk olarak Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Programı (CLERP), olarak adlandırılan reform ile Avustralya’nın iş ve şirket geliştirme yapılanmasında, o zamanın koalisyon hükümeti ekonomik kalkınma ve istihdamı teşvik etmek için uyguladığı geniş ve kapsamlı bir uygulama olmuştur. 1997 yılında Avustralya Hükümet Başkanı Treasurer tarafından ilan edilen CLERP yatırımcıyı koruma, istihdamı artırıcı planlar yapılması, pazarı artırma gibi bir takım konuları kendisine amaç edinmiştir. 2000 yıllarda kurumsal şirketlerin iflaslarını açıklaması sonucunda Avustralya’da şirketleri koruma amaçlı denetçilerle ilgili yapılan görüşmelerde denetçilerin bağımsızlığı ilgili sorularla gerekli testler yapılmıştır. Bu testler sonucunda 2001 yılında Ramsay raporu yayınlanmıştır. Yayınlanan bu rapor ile birlikte gerekli düzenlemeler yapılmış ve 2002 yılının Eylül ayında CLERP 9 taslağı öneri niteliğinde sunulmuştur. Bir çok ülkede yaşanan skandallar vardı ama Avustralya da meydana gelen skandalda büyük payının denetim firmalarının yapmış olduğu veya muhasebe düzenlerinden kaynakladığı daha fazla görülmüştür. Avustralya’da Enron olayından altı ay önce 2001 yılında Avustralya’nın One Tek Şirketi (telekominikasyon firması), Harris Scarfe (ulusal perakende satış şirketi) ve Avustralya en büyük şirketlerinden HIH (sigorta şirketi) ortaya çıkan skandallar ülkeyi çok fazla sarmıştır.

Avustralya’da bu kurumsal firmalarda meydana gelen skandallar tecrübeli yönetici eksikliği, yolsuzluklar, denetim firmalarında yapılan usulsüzlükler sonucunda diğer ülkelerde olduğu gibi oluşan bu skandalları önlemek için bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ilk olarak 2004 yılında CLERP 9 ismi verilen denetim ve finansal raporlama çatısı altında bir çok reform yapılarak gerekli yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilmiştir.

Avustralya’ da bağımsız denetim konusunda yetkili Finansal Raporlama Standartları (FRC) oluşturulmuş, sonra Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu (ASIC), Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (AUASB) ve Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) gibi kurullar FRC ile bağlantılı kurularak, bir takım yasalar çıkarılmıştır. Oluşturulan yasalar ile ağır ve caydırıcı cezalar uygulanmaya başlanmıştır. CLERP 9 Yasası ile birlikte; uluslararası muhasebe standartları uygulamaya konulmuş ve

ASIC, çıkarılan yasalara uydurma için bir takım yaptırıcı cezalar uygulamaya koymuştur. “ASIC bu yasalardaki sorumluluklarını şöyle sıralayabiliriz (Sayar Z. 2014);

- a- AUASB ve AASB’ e stratejik alanda belirtilen öneri ve yönlendirmeler,
- b- Standart belirleme sürecine geniş ve stratejik bakış,
- c- Kalite Kontrol süreci, Etik İlkeler ve kurallar,
- d- Eğitim, destek, izleme, yasalara uygunluk
- e- Hükümet kanalında ilgili bakana yıllık rapor sunma,
- f- Yatırımcıları, şirketleri, tüketicileri, alacaklıları ve ilişkili diğer kişi ve kuruluşları korumak için finansal yapıları düzenlemek için konulan yasaları uygulama ve gerekli düzenlemeleri yapma,
- g- Bağımsız denetçileri denetlemek ve yasal düzenlenmeler koymak.”

AUASB’ nin görevi ise düzenlenen bağımsız denetim standartlarında şirketlere rehberlik yapmaktır. Bir nebze navigasyon özelliği gibi yol gösterme, en uygun yolun bulunmasında yardımcı olma, rehberlik yapmak olarak sıralayabiliriz.

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Avustralya’da çıkan skandalları en az zararla kapatmak, diğer yıllarda bu türlü skandallar olmaması için bir takım düzenlemeler yapılmış ama düzenlemeler ve yasalar çok ağır ve yaptırımını çok ağır cezalarla uygulamaya geçmiştir.

2.3.6. Kanada- Şirketler Yasası ve Kamu Gözetim Kurulu

Kanada da 2000 yıllarda finansal kriz ve skandallar meydana gelmiştir. Bu skandallar sonucunda bir takım önlemler alınmıştır. Özellikle Amerika’nın izlemiş olduğu önlem paketlere benzer düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle bu skandalların önüne geçmek için muhasebe ve denetim sistemini elden geçirdi. Bu alanlarda kurumsal bir denetim ve gözetim sistemi oluşturmak temel amaç olmuştur.

Kanada 2003 yılında ilk olarak halka açık şirketlerin bağımsız denetim ve gözetimi ile başlamıştır. Bağımsız denetim ve gözetim sağlamak için Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurulmuştur. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB)’ nin asıl amacı, halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetiminin şeffaf ve açık hale getirilmesi, yüksek kalitede de bağımsız denetim sistem ve yapısı oluşturmak, kamunun ve kurumsal

yapı güveninin artırılmasına yardımcı olmaktır. “Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) görevlerinden bazıları şunları sayabiliriz (Okur, M. 2007)”;

- 1- Bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi,
- 2- Yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinin sürekli denetim ve gözetimini yapmak,
- 3- Bağımsız denetim faaliyeti yapabilmek için bağımsız denetim yapan şirketlere faaliyet izni vermek,
- 4- Bağımsız denetim şirketlerinin kurul denetim programına katılmalarını sağlamak olarak sayabiliriz.”

Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) 2003 yılında kurulmasına rağmen ilk olarak 2004 yılında denetim ve gözetim faaliyetlerine başlamıştır. Kanada’da bağımsız denetim faaliyetlerine ilk olarak Deloitte&Tousche, KPMG, Pricewaterhouse Coopers ve Ernst&Young dört büyük bağımsız denetim şirketi tarafından yapılmıştır. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) ilk olarak bahsettiğimiz dört büyük bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyetlerini denetim ve gözetimi gerçekleştirmiştir. Daha sonra ihracat firmalarının bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Tabi elli ve daha fazla ihracatçının bağımsız denetim faaliyetlerini her yıl olmak üzere, diğer firmaların bağımsız denetim faaliyetlerini de ABD de gördüğümüz gibi üç yılda bir yapılması hedeflenmiştir.

Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB)’na kayıtlı yaklaşık 250 bağımsız denetim kuruluşu vardı. Kurulun hedefi ve planları kayıtlı bağımsız denetim şirketlerinin denetim ve gözetimini sağlamaktır. 2005 ve yıllarında yaklaşık 40 bağımsız denetim kuruluşunun denetim ve incelemesini yapmıştır. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) bağımsız denetim kalite ve üst düzey bir denetim için diğer ülkeleri örnek almıştır. Kaliteli bir bağımsız denetim için Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) aşağıdaki kural ve kaideler sayılabilir;

- 1- Kuruluşun üst yönetimin ve kurullarının denetime bakış açısı, denetim algısı ve denetim görüşü,
- 2- Bağımsızlık ve etik kural ve standartlarının uygulanıp uygulanmadığı,

- 3- Müşterinin nasıl kabul edileceği ve kabul edilen mevcut müşteri ile faaliyete sağlam temeller ile devam edilmesi,
- 4- Mesleki yeterlilik, kalite standartları ve insan kaynakları hususlarının sistem içerisinde ele alınış ve uygulanışı,
- 5- Bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi,
- 6- Kuruluş içinde kalite kontrol mekanizmasının işleyişi hususları oluşturmaktadır

Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) tarafından yapılan denetim ve gözetim faaliyetlerini bağımsız denetim şirketlerine bildirmektedir. Yapılan bu faaliyetlerden ne gibi sonuçlar çıkarıldığını ve nasıl tedbirler alınması gerektiğini şirketlere bildirmektedir. Sonra ki yıllarda bu şekilde büyük skandallar olmaması için gerekli tedbir önemleri almaktadır.

2.3.7. Almanya- Bağımsız Denetçilerin Gözetimi Yasası ve Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu

Almanya'da 2000 yıllarda dünya da meydana gelen finansal skandallara benzer krizler olmuştur. Almanya hükümeti bu kriz ve skandallara karşı bir takım önlem ve düzenlemeler yapmıştır. Dünya'da meydana gelen kriz ve skandallara karşı alınan önlemler incelenmiş ve Almanya'da bağımsız denetim konusunda karma model uygulanmıştır. Almanya'da bağımsız denetim faaliyetlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- 1- Almanya devleti tarafından yetki verilen bağımsız yetkili bir kişi veya kuruluş tarafından üst gözetime tabi tutulması,
- 2- Bağımsız denetçinin denetimi ise meslek mensubu arasından hak eden denetçiler tarafından denetlenmesi,
- 3- Bağımsız denetim faaliyetleri (Peer Review) düzgün ve sağlıklı dizayn edilen Bağımsız Denetim Gözetim Sisteminin bütünü oluşturmuştur (Sayar Z.2014).

Almanya'da 2005 yılında bağımsız denetim organizasyonu yürütmek üzere Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) kurulmuştur. Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) 'ne bütün bağımsız denetçiler üye olmak zorunda ve faaliyetlerine bu organizasyonuna bağlı olarak yürütmektedir. Muhasebe Meslek Örgütü (WPK), bağımsız denetim mesleğinin sınav şartları, kayıt belgeleri, tasdik ve onayların verilmesi, mesleğe kayıtların iptali, bağımsız denetim disiplin prosedürlerini ve kalite güvencesini düzenlemektedir. 2005 yılında Almanya'da Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası çıkarılmıştır. Almanya'da

çıkarılan bu yasa ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (AOB) kurulmuştur. Almanya bağımsız denetim kavramı geliştirmesinde ve genişletilmesinde, Avrupa Birliği yayınlanan 8. Direktifin çok önemli bir yeri vardır.

Almanya’da bağımsız denetim alanında bu örgütlerin oluşması ile birlikte 2005 yılı Kamu Muhasebecileri Kanunu yayınlanmıştır. Bu kanun ile Almanya Muhasebe Meslek Örgütü ve Bağımsız Denetçi Gözetim Komisyon (AOC)’ nin görevleri ve yetkileri açık olarak belirtilmiştir. Almanya’da Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası yayınlanması ile takip edilen yıllarda bu yasaya uyulmuş ve tek yetkili komisyon Bağımsız Denetçi Gözetim Komisyon (AOC) olmuştur.

2013 yılında yayınlanan çalışma planına göre Bağımsız Denetçi Gözetim Komisyon (AOC) görev yetkileri şöyle sıralayabiliriz:

- 1- Alman Kamu Muhasebecileri Kanunu’na göre, kamu yararına çalışan ve ilgilendiren şirketlerinde çalışan denetçilerinin gözetimini yapmak,
- 2- Bağımsız Denetçilerin gözetimi faaliyetlerinde elde edilen belge, delil, sonuç ve yapılan faaliyetler ile ilgili kamuya bilgi vermek,
- 3- Muhasebe Meslek Örgütünde kamu gözetimini gerçekleştirmek için Disiplin Prosedürleri ve Kalite Güvence Sistemini uygulamak,
- 4- Almanya ‘da bulunan bütün kurumlarla ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapılması sağlamak. Bağımsız Denetçi Gözetim Komisyon (AOC) bağımsız bir komisyondur. Ama Almanya Ekonomi ve Enerji Bakanlığı’na bilgi vermek zorundadır. Ayrıca ne kadar bağımsız olsa bile komisyon üyeleri Ekonomi ve Enerji Bakanlığı tarafından atanmaktadır. Komisyonun denetimi ise kendi üyelerinden oluşan 25 kişi, tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetim komisyonunda seçilen denetçiler kendi alanında uzman, tecrübeli ve yeterli tecrübeye sahip kişilerdir. Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarından uzun yıllar görev yapmış ve bu alanlarda uzman kişiler olmalıdır (Sayar Z.2014).

Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) ise, Almanya’da bulunan bağımsız denetçilerin gözetimi ve denetiminden sorumludur. Bu sorumluluk Alman yasalarında açık ve net olarak belirtilmiştir. Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) bağımsız denetim meslek gözetimi ve denetim görevini örgütün organı olan Kalite Kontrol Komisyonu ile yapmaktadır. Ayrıca meslekte denetim ve gözetimin daha ayrıntılı ve düzenli olabilmesi için yasaya eklenen madde ile denetimin gözetilmesi APAK (Abschluss Prüfer Aufsichts

Kommission-Denetçi Denetleme Komisyonu) görevlendirilmiştir. APAK (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission-Denetçi Denetleme Komisyonu) üyeleri meslekten bağımsız üyelere oluşmaktadır. Almanya’da bağımsız denetim ve gözetleme yetkisi olan en üst yetkili kuruluştur.

APAK (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission-Denetçi Denetleme Komisyonu) bilgi alma, görüş verme ve talimat verme gibi tüm yetkileri sahiptir. Denetim ve gözetleme yetkisi olup tüm yetkilere sahiptir.

- 5- Almanya’da bağımsız denetim ile ilgili tüm yetkiler ve sorumluluklar Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) verilmiştir. Bağımsız denetim ve gözetim yetkisi örgüte verilmiştir. Türkiye ile kıyaslırsak KGK ‘na eş değer diyebiliriz.
- 6- Almanya’da mesleğin seçilmesi bağımsız denetçi seçimi için tüm yetki Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) verilmiştir. Sınav şartların verilmesi, sınavın yapılması, şartları başaran üyelere bağımsız denetçi hakların verilmesi gibi hakları bu örgüte yetki verilmiştir. Türkiye de ise bağımsız denetçi belirleme, sınav şartları Kamu Gözetim Kurumu KGK verilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM

Türkiye’de bağımsız denetim ve muhasebe kavramı ilk olarak devlete bağlı olarak örgütlenmiştir. Devlet çıkardıkları yasalara bağlı olarak çeşitli kanun ve düzenlemeler ile denetim yapılmaya çalışılmıştır. Sürece bakarsak Maliye bakanlığımız düzenlemelerde önemli görev almıştır. Zamanla ekonomi ve finans alanları çok karışık bir hale gelmesinden dolayı yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. En önemli ihtiyaç devlete bağlı olmadan güvenilir ve tarafsız bilgilere gereksinim duyulmasıdır. Yapılan inceleme, denetim ve gözetim sonucunda çıkan bilgileri kullanacakların bu bilgilerin doğru ve tarafsız olduğunu bilmeleri çok zordur ve verilen bilgileri inanmak zorunda kalacaklardır.

3.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de 1926-1934 yılları arasında bazı kişilere denetim yetkisi verilerek, devlete bağlı incelemeler ile denetim başlanılmıştır. Zamanla muhasebe örgütlenme ihtiyacı olarak 1942 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur. 1960’lı yıllarda banka ve yurtdışında fon sağlayarak ticaretlerine devam eden şirketlerin yurt dışındaki firmalara karşı denetim ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Bundan dolayı, yurt dışından gelen denetim firmalarına denetim yaptırmaya başlamışlardır. Ama ülkemizde ilk olarak bağımsız denetim alanında ilk adım 1970 li yıllarda atılmıştır ve uluslararası denetim firmaları Türkiye’de yerleşmeye başlamıştır. Bağımsız denetim ile ilgili olarak ilk yasal düzenlemeler 1987 yılında çıkmıştır. Yasal düzenlemeler ilk olarak bankalar için çıkmış daha sonra sermaye piyasaları için de gerekli düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. 1988 yılında sermaye piyasası ilk kez yasal tebliğ yayınlamış ve buna bağlı olarak ulusal ve yabancı 19 bağımsız denetim şirketi birleşerek “Bağımsız Denetim Derneğini” kurmuşlardır. Ülkemizde 1989 yılında bağımsız denetim ilk olarak halka açık şirketlere uygulanmış ve sonra sigorta şirketlerine, diğer finans kuruluşlarına, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlere uygulanmıştır.

Türkiye’ de bağımsız denetim ile ilgili olarak çıkarılan yasaları Peyami Çarıkçioğlu’nun 2005 yılında yayınlamış olduğu “Muhasebe Denetimi ve Türkiye için Önemi” adlı kitabında şöyle sıralamıştır;

- 1- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989)
- 2- 3182 sayılı Bankacılık Kanunu (1985)

- 3- Sermaye Piyasası Kanunu
- 4- Sigortacılık Kanunu
- 5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile devlet denetim yetkisini Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere vermiştir. Kanunun ilgili maddesi şu şekilde yer almıştır; “13/06/1989 tarih 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu kanunun amacı 1.maddede; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, (5786 sayılı Kanununun 19’uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008) Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir”. Buna bağlı olarak faaliyetlerini yapabilmeleri için örgüt olarak TÜRMOB kurulmuştur. 26/07/2008 tarih ve 5786 sayılı kanun ile muhasebe ve denetim mesleği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali müşavir olarak iki şekle ayrılmış ve denetim mesleği hangi konuları içerdiği ve nasıl olacağı hakkında şu şekilde maddeler halinde açıklanmıştır;

“Mali Müşavir Mesleğin konusu Kanununun 2. Maddesinde şöyle açıklanmıştır: Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- 1- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili kanun hükümleri gereğince, yasal defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve işletmeye ait beyannameleri ile diğer belge ve evraklarını düzenlemek, işyerlerin benzeri işleri yapmak.
- 2- Muhasebe bilgi sistemlerini kurmak, işletmecilik, geliştirmek, muhasebe, finans, mali mevzuatları ve bunların yasa uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik ve danışmalık yapmak.
- 3- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş

vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”

“Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin Kanununun 12. Maddesinde şöyle açıklanmıştır;

Kanununun (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Kanununun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek yetkisi Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır. 12 madde yorumlandığı zaman, yeminli mali müşavirlik bağımsız dış denetçi, yürüteceği faaliyetler de bağımsız dış denetim olarak nitelendirilebilir. Ancak yeminli mali müşavirlik bağımsız dış denetçilik ile aynı anlamı taşımamaktadır. Müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamını taşımaktadır. Oysa denetçinin asli görevi danışmanlık değildir. 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli mali Müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanunun da bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir.”

1985 yılında çıkarılan Bankacılık kanunu ile bankaların denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle denetim ve gözetim yetkisi Türkiye Merkez Bankası, Türkiye Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar birliğine verilmiştir. Bankalar Kanunu 4389 sayılı kanun ile 1999 yılında düzenlenmiştir. Bu yasa ile BDDK bağımsız hale getirilmiştir. 2000 li yıllarda meydana gelen kriz ve skandallar ile yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle bankacılık sektöründe meydana gelen kriz ve skandallarla mevzuat değişiklik yapmak için gerekli çalışmalar başlamıştır. Ülkemizde yeni bir TTK çıkarmak için kurullar kurulmuş, eksiklerin neler olduğu tespit edilmiye çalışılmış ve uzun çalışmalar sonucunda 2011 yılında yeni TTK çıkarılmıştır. Yeni TTK ile bağımsız denetim alanında ciddi değişikliklere gidilmiş ve bağımsız denetimi daha güçlü hale getirilmiştir. Bu arada Avrupa Birliği’ne girmek için ülkemizde yasalarla bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Yürürlüğe giren Yeni TTK Avrupa Birliği kriterlerine

uygun olarak hazırlanmıştır. Bağımsız denetim ile ilgili olarak Avrupa Birliği 8 numaralı Şirketler Hukuku Direktifinde yer verilmiştir ve Yeni TTK bu direktife uygun olarak hazırlanmıştır. Yeni TTK’da bağımsız denetim raporlama standartları belirtildi ve uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Avrupa Birliği 8 numaralı direktifinde bağımsız denetim zorunluluğu hale getirilmiş ve şirketler halka açık olsun veya olmasın tüm şirketler denetime tabi tutulmuş. Uluslararası arenada şirketlerimiz aynı şartlarda denetime tabi tutulmaya başlamıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun yayımı ile gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. İlgili kanununun 16. Maddesine göre: *“kanuna tabi belirli şirketler, kamuya açıklanacak mali tablo ve raporlarını genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler.”* denilmektedir. Yapılan bütün denetim ve incelemeler standartlara uygun olarak yapılmaz zorunluluğu getirilmiştir. Bütün şirketler ve kuruluşlar bağımsız denetim yaptırmak zorunda ve bağımsız denetim kuruluşlarında hazırladıkları raporlardan birebir zorunludur.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim yaparken uyulması gereken usul ve esaslar kanunun 22 maddesinin d bendinde belirlenmiştir. İlgili maddede, *“kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerine ilişkin tebliğler yayımlamak ile SPK yetkilidir.”* açıklanarak tüm yetki denetim SPK’a verilmiştir. Kurulun bağımsız denetim ile ilgili düzenlemesi 1987 yılında Bağımsız Denetime ilişkin kurulun yapmış olduğu ilk düzenlemesi Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme ile ilgili Yönetmeliğidir. Bağımsız denetim ile ilgili yönetmelikler her ülkede olduğu gibi genelde Amerika Birleşik Devletleri’nde tarafından yürürlüğüne konulan reformları örnek almışlardır. Türkiye’de de Sermaye Piyasası Kurulu bu doğrultuda halka açık şirketlerin denetim ve incelemesi ve kamu aydınlatılması amacıyla düzenlemeler yapmıştır. Yapılan düzenlemeler en önemlisi ve temel niteliği taşıyan yönetmeliği 1996 yılında çıkarılan ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri:X, No:16 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” dir. SPK, bağımsız denetim ilgili tebliğler için Seri:X kullanarak diğer tebliğlerden ayırmıştır. SPK bağımsız denetim yapabilmek için Bağımsız denetçilik belgesi alması gerekmektedir. 3568 sayılı *“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”* göre SMMM ve YMM ruhsatı almış kişilerce bağımsız denetçilik belgesi almış

kişilerce yapılabilmektedir. Ayrıca yabancı ülkelerde bağımsız denetçi belgesi almış kişiler denetim yapabilmektedir. (www.spk.gov.tr/Seri: X, No:22)

2001 yılında 4628 sayılı kanun ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) kurulmuştur. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurumdur. Kurumun asıl görevi, enerjinin yeterli, kaliteli, devamlı, ucuz ve çevreye uyumlu, tüketicilerin faydasına sunulması için, rekabet ortamında özel kanun hükümlerine uygun faaliyet yapabilecek, mali açıdan kuvvetli, devamlı ve açık bir enerji piyasası oluşturmak ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetim sağlamaktır. Yapılan tüm düzenlemeler özel hükümlere uygun rekabet ortamında eşit ve dengeyi sağlayabilen bir kurum olabilme üzerindedir.

Ülkemizde 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşuna ait düzenleme amacı, sigortacılık hizmetinin geliştirilmesi, sigorta hizmeti alan kişilerin hak ve menfaatlerini korumak, güvenli ve düzenli bir hizmet sağlamak ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir. Sigortacılık kanununun 7. Bölümünde “denetim ve bilgi verme” ile alakalı olup, 28. madde gereğince; Türkiye’de hizmet veren sigorta ve reasürans şirketleri, özel kanunlarına göre sigortacılık hizmetinde bulunan kuruluşlar, sigorta eksperlik faaliyetleri, sigorta ve reasürans aracıları, sigortacılık işlemi yapan veya sigortacılık alanında hizmet veren diğer kişilerin her türlü sigortacılık işlemlerinin denetimi ve gizetimi, Sigorta Denetleme Kurulu tarafından yapılır.

3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Kamu Gözetim Kurumu

Ekonomideki her alanda küreselleşme başlamasıyla beraber ulusal ve uluslararası şirketlerde birleşmelerin sayısı artmaya başladı. Şirketler genellikle yatırım planlarını geliştirmekte olan ülkelere doğru kaydırmış, ülkelerin ekonomilerini değişen koşullara ayak uydurmalarına zorunda bırakmıştır. İşletmeler mevcut ekonomik şartlara ayak uydurmak için mevcut yapı ve sistemlerini değiştirmeleri gerekmektedir. Bunun için muhasebe ve denetim sistemlerini daha şeffaf, açık, herkes tarafından anlaşılır, doğru, dürüst ve güvenilir bir yapıya dönüştürmeleri sağlamaya doğru itmiştir.

Dünya’da olduğu gibi Türkiye’de de birçok kriz ve skandallar meydana gelmiştir. Doğru ve açık bir bilgi paylaşımı için Türkiye’de özel birlikler kurular kurulara denetim ve muhasebe standartları yayınlanmıştır.

3.2.1. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından finansal tabloların sunumu, denetimi, güvenilir, karşılaştırılabilir ve herkes tarafından anlaşılabilir, uluslararası piyasalarda kabul görmüş, muhasebe ilkelerinin gelişmesi sağlayacak, kamu yararına muhasebe standartları, denetim faaliyetlerini doğru ve sürekli yürütülmesi için ulusal denetim standartlarını tespit etmek ve bunları yayınlamak için TМУDESK kurulmuştur.

TМУDESK 14.02.1996 tarihinden itibaren 19 adet standart yayımlamıştır. Yayımlanan standartlar uygulama imkanı olmamıştır. Çünkü TМУDESK tarafından yayımlanan standartların uygulanması için herhangi bir yasal zorunluluk olmaması nedeniyle şirketler tarafından uygulanmamıştır (Koç Yalkın v.d. 2006:298).

3.2.2 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(Tmsk)

18.12.1999 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 4487 kanun eklenen 1 nolu ek madde ile “uyarınca denetlenmiş finansal tabloların sunumunda hazırlanan finansal tabloların ihtiyaca uygun, dengeli, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, gerçek, güvenilir özellikte olması, muhasebe ilkelerinin uluslararası standartta gelişmesini sağlamak için ve kamu faydası sağlamak için gerekli ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur (www.tmsk.org.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 9 üyeden oluşmaktadır. Maliye Bakanlığı bir üye, Sanayi ve Ticaret Bakanlığında bir üye, Yükseköğretim Kurulunda bir üye, Hazine Müsteşarlığında bir üye, Sermaye Piyasası Kurulunda bir üye, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunda bir üye Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir üye, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir üye yeminli mali müşavir ve bir üye serbest muhasebeci mali müşavirden oluşur (www.tmsk.org.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan 30 standart IAS/IFRS’ye uyumlu şekilde yayımlanmıştır. 30 standart TMS ve 8 standart TFRS uygun olarak toplam 38 muhasebe standardı yayımlanmış ve sadece muhasebe standartları üzerine standart yayımlanmıştır. Tek düzen ve muhasebede meydana yeniliklere göre sürekli yeni düzenlemeler yapılarak çağa uydurulmaktadır. Muhasebe sistemin gelişmesine çok katkı sağlayan kurul, denetim üzerinde hiç bir katkısı yoktur.

3.2.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (Tüdesk)

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) herhangi bir kanuna dayalı kurulan bir kurul değildir. TÜRMOB tarafından bünyesinde oluşturulmuştur. Asıl kurulma amacı; 3568 sayılı yasa ile meslek mensubu olmaya hak kazanan ruhsatlı meslek mensupları tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin kurallara uyup uymadığını disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi sağlamak. Yapılan denetim faaliyetlerinin Ulusal Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması, tespit edilmesi ve güncelliğini korumasını sağlamaktır (Başpınar, 2005: 44-45).

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 15 üyeden oluşmaktadır. 4 YMM odalarına bağlı üyelerden, 5 SMMM odalarına bağlı üyelerden ve 6 TÜRMOB tarafından (2 üye öğretim görevlisi olmak zorunda) olmak üzere 15 üyedir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) direk kendi hazırlanarak yayımlanan bir standardı yoktur. Ama ilk yayımı, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından Denetim standardının tercümesi yapılarak yayınlanmıştır (Sevim v.d., 2006: 60-61).

3.3. Türkiye’de Kamu Gözetim Müessesesi

Bağımsız denetim konusu, ulusal ve uluslararası yaşanan ve krizler socunda çok önemli hale gelmişti. Ülkemizde bu alanda her kurum (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşları) kendine göre yeni düzenleme yapmaya başlamış ve çok karmaşık bir hal alması nedeniyle kendi içlerinde bile sorun yaşanmaya başlanınca 2011 yılında tek çatıda toplama düşüncesi ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasıyla beraber bu çok ünvanlı yapı sadeleştirilerek, muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi tek elde toplanmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK)’nın amacı;

- a- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ni oluşturmak ve yayımlamak,
- b- Bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak,
- c- Denetim standartlarını belirlemek,
- d- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- e- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK), Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) 660 sayılı KHK kararname ile yayınlama hakkının kendisine verildiğinden denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütebilmeleri amacıyla "Kalite Kontrol Standardı" isminde, yalnız IFAC tarafından yayınlanan UDS'ler çerçevesinde hazırlamıştır. 2 Ekim 2013 tarih 28783 sayılı Resmi Gazete'de Kalite Kontrol Standardı yayımlanarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Kalite kontrol standardı zamanla ekonomik şartlara güncellemeler yapılmış ama asıl düzenleme Yeni TTK'nın hayata geçmesi ve uluslararası denetim standartları yaşanan bir takım değişiklikler ile Bağımsız Denetim Standartları halini almıştır (Örten, R.- Kaval, H.-Karapınar, A. 2018).

Bağımsız Denetim Standardı en son haliyle aşağıdaki şekilde gruplanmıştır;

- a- Genel İlkeler Sorumluluklar,
- b- Risk Değerlendirilmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıt,
- c- Denetim Kanıtı, Diğerlerinin Çalışmalarını Kullanım,
- d- Denetim Sonuçları ve Raporlama,
- e- Uzmanlık Alanları

3.3.1. Kamu Gözetim Kurumu (Kgg)

Kamu Gözetim, Bağımsız denetim faaliyetlerinin kanunlara uygunluğunun tespiti ve kanun tarafından konulan standartlarla faaliyetlere uygun olup olmadığını, kamu yararı önceliği olan, meslekten bağımsız, bir kurum tarafından çeşitli yöntemlerle kontrol edilmesidir.

Denetim alanında uluslararası gelişmeler sonucunda Yeni TTK'da bağımsız denetim alanında gerekli değişiklikler yapılarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Kurul idari bir özerkliğe sahiptir (Böylece Kurumun faaliyetlerinde daha aktif hareket etmesi sağlanmıştır) ve alanındaki en üst kuruldur. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 'nun asıl amacı, yatırımcıların çıkarlarını korumak, düzenlenendenetim raporlarının doğru, dürüst, bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını haklarını savunmak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablo bilgilerinin sunumunu sağlamaktır. Kurul amacı doğrultusunda banka, borsa şirketleri, sigorta şirketleri gibi büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini

incelemelerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (Örten, R.- Kaval, H.-Karapınar, A. 2018).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'görevlerini şöyle sıralayabiliriz;

- a- Bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek.
- b- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve bunun sayesinde bağımsız denetimde alanında uygulama birliğini, gerekli olan güveni ve kaliteyi sağlamak.
- c- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- d- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak olarak söyleyebiliriz.

“Kurumun teşkilatı ile ilgili maddeler, KGK hiçbir teşkilattan, başka hiçbir kurumdan etkilenmeden bağımsız denetim faaliyetlerinin dürüst, doğru bir şekilde yapılmasını amaç edinmiştir. Şöyle ki,

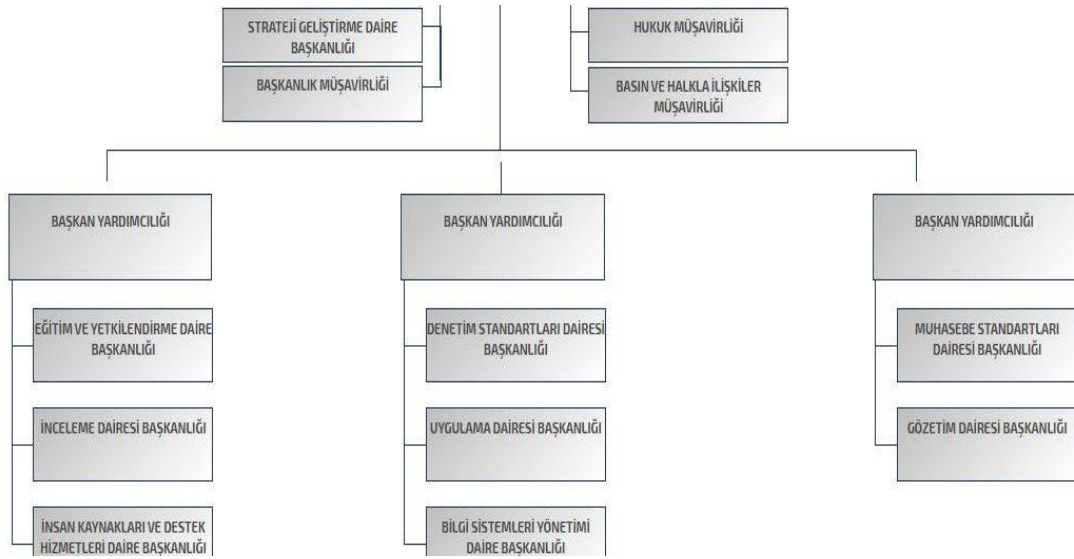
MADDE 3 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir. (2) Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir.

Kurul'un üyeleri ve oluşumu madde 4'te açıklanmıştır.

MADDE 4 – (1) 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 Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur (www.kgk.gov.tr).”

Kamu Gözetim Kurumu teşkilat yapısı aşağıdaki şekilde gibidir.

Şekil 2 : Kamu Gözetimi Kurumu Teşkilat Şeması (Organizasyon Yapısı)



Kaynak: <http://www.kgk.gov.tr/OrganizationSchema>

“Kamu Gözetim Kurumu gözetim sürecinde şu şekilde oluşmuştur:

- Denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetleri mevzuata uygunluk yönünden incelenir.
- Saptanan mevzuata aykırılıklara ilişkin ilgili denetim kuruluşundan/denetçiden savunması alınır.
- Savunma da dikkate alınarak nihai değerlendirme yapılır ve eleştiri gerektiren konular hakkında Gözetim Raporu hazırlanır.
- Gözetim raporları gereğinin yapılması amacıyla Uygulama Dairesi Başkanlığına intikal ettirilir.
- Yapılan gözetim faaliyetlerinde, diğer kamu kurumlarının görev alanına giren mevzuata aykırı bir hususun tespiti halinde ise durum ilgili birimlere veya kurumlara iletilir (www.kgk.gov.tr).”

3.3.2. Kgg Tarafından Yayınlanan Standartlar Sınıflandırılması

Türkiye Denetim Standardı (TDS) risklerin erken tespit edilmesi sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı, şirketin üst yönetim kuruluna şirketi tehdit eden ve tehdit etmesi muhtemel riskleri doğru ve zamanında tespit edebilmek ve şirketin risk yönetimini gerçekleştirebilmek için Türk Ticaret Kanununun (TTK) 378. maddesinde bahsedilen sistem ve komiteyi kurup kurmadığını, kanununda bahsedilen sistemi ve uygulamaları açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirlemektir(www.kgg.gov.tr).

3.3.2.1. Bağımsız Denetim Standartları Genel İlkeler ve Sorumluluklar

Bağımsız Denetim Standartlarının genel ilke ve sorumlulukları 200 ve 299 numaralı standartlarda yer verilmiştir(www.kgg.gov.tr).

- a- 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi :** Yayınlanan bu standartlarda hazırlanan finansal tabloların raporlama standartları uygun olarak bir işletmenin finansal ve mali durumunu ve yapmış olduğu faaliyet sonuçlarını ayrıntılı ve detaylı olarak gerçeğe uygun ve doğru gösterip göstermediği hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini yardımcı olmasını sağlamaktır. Bağımsız denetçi yapmış olduğu denetim boyunca Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS)'nin her standardına uymak zorundadır. Finansal tabloların her zaman doğru olmayacağına ve yanlış sonuçlar verebileceğini gözönüne alarak planlamalıdır. Ayrıca bağımsız denetçi denetim sürecince doğru kanıtları toplamalı ve denetim sürecinin makul güvenceye ulaşması gerekir.
- b- 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması:** Denetçi ve müşteri arasında hazırlanan Bağımsız Denetim sözleşmesinin yükümlülükler yazılı olarak belirlenir. Bağımsız denetçi ve müşteri arasında hazırlanan sözleşme ileride yanlış anlamlar olmaması için bağımsız denetçinin ve müşterinin sorumlulukları açıklanmalıdır. BDS 210 Bağımsız denetim standardı sözleşmesinin hazırlanması ve planlaması aşamısında denetçiye yardımcı olur.
- c- 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol:** Bu standardın amacı, denetim şirketi ile kaliteli, dürüst ve güvenilir bir bağımsız denetim

yapılabilmesi için yol ve yöntemleri belirlemektir. Kaliteli bir şekilde finansal tabloların incelenip doğru bir rapor hazırlanması için gerekli yolu göstermektedir.

- d- 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi:** Bu standardın amacı, bağımsız denetçiye denetim esnasında gerekli olan çalışma kağıtların toplanması, yapılan denetim esnasında izlediği yöntemleri, yapılan denetim aşamasında elde edilen bilgileri ve elde edilen bilgiler ışığında gerekli bir standarda göre düzenlemesi için BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı yol gösterici bir görev almaktadır.
- e- 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları:** Finansal Tabloların hazırlanması ve raporlanması esnasından en önemli konulardan birisi hata ve hiledir. Bağımsız denetçi bu iki kavramı ayırt edip çalışmalarına devam etmelidir. Finansal Tabloların denetiminde Bağımsız Denetçi hata ile hile arasındaki ayrımı yapmalı ve denetim esnasından hileyi tespit etmeli ve hileden dolayı oluşan finansal tablolardaki hataları ortaya çıkarmalıdır. Bu bağımsız denetçiye izleyeceği yolu göstermesinden BDS 240 standardından yararlanılmalıdır.
- f- 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması:** Bu standardın asıl amacı yasalara aykırı olup olmadığının tespitidir. Eğer yasalara aykırı bir durum varsa bunu tespit edip gerekli incelemenin yapılmasıdır. Bağımsız denetçi incelemesi yapılan şirketin denetimin planlanıp uygulanmasında, denetim sonucunda oluşan sonucun raporlanmasında finansal ve mali tabloları sonuçlarını etkileyecek şekilde yasalara aykırı bir durum olup olmadığını açıklamaktadır.
- g- 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim:** Bağımsız denetçi denetim yapması aşamasında destek ve yardım alacağı kişilerle iletişim kurması gerektiğini ve yönetim sorumlu kişilerden gereken yarımı alarak tespit ettiği konuları paylaşmasını, karşılıklı fikir alışverişi yapmasını gerektiğini açıklamaya çalışan standardıdır.

3.3.2.2. Risk değerlendirme

Bağımsız Denetim Standartlarının risk değerlendirme ilgili sorumlulukları 300 ve 499 numaralı standartlarda yer verilmiştir.

- a- 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması:** Bağımsız denetimin planlanması, bağımsız denetim inceleme esnasında denetçinin görüşüne ulaşmada bağımsız denetçinin denetim aşamasında nasıl bir yol izleceği yolu açıklamaktadır. Bağımsız Denetiminin Planlamasının amacı; bağımsız denetimde açıklanan konularını bölümlerine bölmek, incelenen ve denetim yapılan konuların her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim için belirtilen yöntem ve tekniklerini belirlemek ve bağımsız denetimin zamanlamasını yapmaktır. Ayrı bir amacı ise, bağımsız denetimin hazırlanması aşamasında hedeflenen denetim planının gerçekleşmesini, denetim riskini minimum riskte kabul edilebilir düzeye indirilmesini kapsar.
- b- 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi:** Bağımsız denetim yapılması aşamasında iç kontrol mekanizmasında kapsayan denetim yapılan şirketin etrafı hakkında bilgi edinmesini ve finansal ve mali tablolarda oluşan ciddi hataları tespit etmesini sağlaması için bağımsız denetçiye yol gösterir.
- c- 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik:** Bağımsız denetçi denetim aşamasında finansal bilgilerdeki eksik ve hatalı yazıların bağımsız denetçinin kararını etkileyebilmesini dikkate alınır. İnceleme esnasında gereksiz ayrıntı var ise onlar göz ardı edilmelisi gerektiğini açıklamaktadır.
- d- 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler:** Bağımsız denetçinin denetim aşamasında karşılaçağı denetim riskleri minimum seviye indirmesi için kabul edilebilir seviye düşürmek için, mali ve finansal tablolardan oluşan hile ve hataları gözden geçirip buna karşılık yapılması gereken önlemler anlatılmıştır.
- e- 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar:** Bağımsız denetim yaptıran işletmeler yapılması gereken denetimleri istediği yerde yapırabilir ama yapılan denetimin kanunda belirtilen standartlara göre yapılıp yapılmadığını açıklayan standarttır. Şirketler yasalarda belirtilen kural ve standartlara göre yapılmasını açıklamaktadır.

- f- 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi:** Finansal tablolarda daha önce denetim ve incelmesi yapılan denetimin bağımsız denetçinin rapor hazırlamasında gözünden kaçan ve oluşabilecek hata finansal tablolara etkisini değerlendirmek için bağımsız denetçinin sorumluluğunu açıklayan, mali ve finansal tablolarda makul güvenceye ulaşması için gerekli prosedürleri uygulamasını standardını açıklar.

3.3.2.3. Denetim Kanıtları

Bağımsız Denetim Standartlarının denetim kanıtları ilgili sorumlulukları 500 ve 599 numaralı standartlarda yer verilmiştir.

- a- 500 Bağımsız Denetim Kanıtları:** Bağımsız denetçinin bağımsız denetim incelemesi ve denetim aşamasında finansal tablolar hakkında raporun hazırlanıp görüş verebilmesi için toplanan belgelerin ve bilgilerin hepsidir. Bu standartta nasıl bilgi toplanacağı, nasıl kullanılacağını ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.
- b- 501 Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar:** Finansal tabloların denetimin ve incelemesinden bağımsız denetçi özellik arz eden bilgileri nasıl edeceği, hangi konuların özel hususlarda dikkate alınması gerektiğini, ayrıca diğer standartlarda yer almayan hususları düzenler. Bağımsız denetçi örneğin stoklar hakkında diğer standartta yer almayan konular hakkında özel hususlar açıklanır.
- c- 505 Dış Teyitler:** Finansal Tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenmesinde, iç teyitlerin yanında dış teyitlere de ihtiyacı olduğunu, bu bilgiler için nereden doğru ve güvenilir bilgi toplayabileceğini bu standart açıklar. Tabi bağımsız denetçi dış kaynaklardan bilgi toplarken belli riskleri almasını gerekecektir. Bu risklerin boyutunda bu standart belirlemiştir.
- d- 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri:** Bağımsız denetçi bir işletmeyi ilk defa bağımsız denetimini hazırlıyor olabilir veya başka bir bağımsız denetçi tarafından denetimi yapılmış olabilir. Bu gibi durumların olması halinde açılış bakiyelerinin denetimini bu standart açıklar.

- e- 520 Analitik Prosedürler:** Bağımsız denetçi finansal bilgilerin denetimini yaparken, hangilerinin finansal bilgi hangilerinin finansal bilgi olup olmadığının tespitini 520 Analitik Prosedürler standardında yer alan prosedürler ile düzenleyecektir.
- f- 530 Bağımsız Denetimde Örneklemeye:** Bağımsız Denetçi denetim yaparken analitik incelemelerin yanında istatistiksel tekniklerde ihtiyaç duyacaktır. İstatistiksel yöntemler ile örneklemeye yaparak doğru ve güvenilir kanıtları toplayabilir. İstatistiksel örneklemeye ile toplanan verilerde hangilerinin seçileceğini hangilerinin denetim dışında tutulması gerektiğini 530 Bağımsız Denetimde Örneklemeye Standardında düzenlenmiştir.
- g- 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi:** Bağımsız Denetçi denetim yaparken kesin ölçümü yapılamayan hallerde muhasebe tahminleri yapılırken izlenecek yolu düzenler. Muhasebe tahminleri hataya açık bir yoldur. Denetim aşamasında veya önceki denetimlerde muhasebe tahmin hataları olabilir. Bu durumlarda hatalar ile ilgili yapılması gereken açıklamalarda yol gösterir. Muhasebe tahmini yapılması gereken durumlara şunları örnek verebiliriz; şüpheli ticari alacaklar, ertelenmiş vergi, stok değer düşüklüğü, gelir tahakkukları vb. Ölçümü ve tespiti yapılmayan durumlar olarak sayabiliriz.
- h- 550 İlişkili taraflar:** Bağımsız denetçi finansal tabloların denetiminde önemli ve gerekli olan kanıtların nasıl toplanacağı hakkında yol gösterecek olan standarttır.
- i- 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar:** Bağımsız denetçi, bilanço tarihi itibarıyla oluşan bilanço ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletme faydasına ve aleyhine ortaya çıkan olaylardır. Finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce bilançoda meydana gelen değişiklikler raporda değişiklik yapmaya veya yapmaya göre değişebilir. Eğer bilançoda meydana gelen değişiklik raporu ciddi bir şekilde etkiliyorsa bağımsız denetçinin nasıl bir yol izleyeceğini ifade eder. Eğer değişiklik raporu çok etkilemiyorsa izleyeceği yolu ifade eder.

- j- 570 İşletmenin Sürekliliği:** Bağımsız denetçi, denetim yapılırken denetim için yapılan planlamayı, denetimin nasıl uygulanacağı, yapılan denetim sonuçlarının değerlendirme aşamasında işletmenin sürekliliği standardına göre nasıl yol çizeceğini açıklar.
- k- 580 Yazılı Açıklamalar:** Bağımsız denetçi, denetim aşamasında şirket yöneticilerinden elde etmiş olduğu kanıtların kullanılması değerlendirmesi ve belgelendirmesinde izlenecek yolu gösterir.

3.3.2.4. Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması

Bağımsız Denetim Standartlarının Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması ilgili sorumlulukları 600 ve 699 numaralı standartlarda yer verilmiştir.

- a- 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil):** Birden fazla topluluğa ait finansal tabloların toplu halde değerlendirilmesini anlatmaktadır. Bağımsız denetçi, farklı finansal tabloları ayrı ayrı olarak toplu hale getirmesini ifade eder. Buna örnek olarak, uzak ve çok fazla şubesi olan bir şirketin değişik şubelerini farklı bir denetçiyi de denetime dahil etmesi verilebilir.
- b- 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması:** Bağımsız Denetçi, denetim aşamasında sorumlu iç denetçi tarafından uygulanan prosedürlerle elde edilen kanıtların kendisine yol göstermesini konu alan standarttır.
- c- 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması:** Bu standart bağımsız denetçiye denetim alanında uzman kişilerin daha önce yapmış olduğu çalışmalarının kanıt olarak kullanmasını açıklar. Uzman yapılan denetim sektöründe tecrübeli ve işin ehli olmalıdır.

3.3.2.5. Denetim sonuçları ve Raporlama Standardı Sınıflandırması

Bağımsız Denetim Standartlarının Denetim sonuçları ve Raporlama Standardı Sınıflandırması ilgili sorumlulukları 700 ve 799 numaralı standartlarda yer verilmiştir.

- a- 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama:** Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunun şekil ve içeriğinin nasıl olması gerektiği konusunda yol gösterir. Bağımsız Denetçi toplamış olduğu kanıtlarla oluşturmuş olduğu finansal tabloları açık ve net olarak nasıl sunacağını gösterir.

- b- 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi:** Bağımsız denetçi bir görüş oluştururken, eğer finansal tabloların incelenmesinden sonra olumlu bir görüş dışında görüş vermesi gerektirecek bir durum var ise, bağımsız denetçiye şartlara ve standarda uygun bir rapor düzenlemesi için hazırlanmıştır.
- c- 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları:** Bağımsız denetçi finansal tabloları oluştururken asıl önemli konulara ve paragraflara dikkat çekilmesini sağlayan standarttır.
- d- 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar:** Bağımsız Denetçiye önceki dönem ile cari dönem ile nasıl ilişkilendirilmesi gerektiği hakkında yol gösteren standarttır. Önceki dönemdeki finansal tablolardaki tutarların kontrol edilmesi gerektiğini, önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının doğruluğunun tespiti ve raporun sonunda yapılan açıklama ve düzeltmelerinin uygun yapıp yapılmadığı hakkında yol gösteren bir standarttır.
- e- 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları:** Bağımsız denetçi denetim yaparken sadece raporda sunması gereken bilgi ve açıklamaların denetiminden ibaret olmadığını, raporda sunması gerekmediği bilgi ve kanıtları da kontrol etmesi hakkında standarttır.

3.3.2.6. Uzmanlık Alanları Standartları Sınıflandırması

Bağımsız Denetim Standartlarının Uzmanlık Alanları Standartları Sınıflandırması ilgili sorumlulukları 800 ve 899 numaralı standartlarda yer verilmiştir.

- a- 800 Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi:** Bağımsız denetçinin özel amaçlı olarak yapmış olduğu denetimlerdir. Bağımsız Denetçi bu tarz denetim yaparken, öncelikle denetimin kabul edilip edilmemesi, yapılacak özel amaçlı denetimin planlaması, nasıl yürütülmesi gerektiğini, denetçi görüş oluşturma ve raporlamaya ilgili bütün özel hususları uygun biçimde incelenmesi gerektiğini söyler.

- b- 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi:** 805 nolu standart sadece tek bir finansal tablonun denetimi söz konusu olduğunda uygulanan standarttır.
- c- 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler:** Bağımsız denetçiler yapmış oldukları denetim sırasında elde etmiş oldukları kanıtlarla finansal tablolar hakkında özet finansal rapor vermesi ile ilgili standarttır.

3.3.3. Kgg Tarafından Yayınlanan Standartlar

Kamu Gözetim Kurumu tarafından kurulduğu tarih itibaren bir çok standart yayınlanmış ve günümüzde uygulanmaya devam etmektedir.

3.3.3.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kavramsal Çerçeve bir standart değildir. İşletme dışında bulunan kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tablolar nasıl bir usul ve esaslara göre hazırlanacağını belirlemektedir.

Kavramsal Çerçevenin Amaçlarını Kamu Gözetim Kurumunun internet sayfasında şöyle sıralanmıştır;

- a-** Kavramsal çerçeve, kurula yeni oluşturacakları standartlarda yardımcı olmak. Ayrıca, daha önceden oluşturulan standartlardaki eksiklikleri gözden geçirmede yardımcı olmak,
- b-** Kurul'a finansal tabloların sunumunda meydana gelen kurallar, muhasebe standartlar ve bunların uygulmasındaki usullerin uygulama uyumsuzluklarını ortadan kaldırılmasında yardımcı olmak. Bunun yanında standartların uygulmasında muhasebe standartlarının sadeleştirilmesinde katkıda bulunmak,
- c-** Kavramsal çerçeve, kendi görev alanı içinde kalmak kaydıyla, muhasebe kurallarını ve uygulamalarını oluşturan kurullara hazırlanmasında yardımcı olmak,
- d-** Finansal tablolarını standartlara uygun olarak hazırlayan kurum ve kuruluşlara bu standartlara uygun hareket etmesine yardımcı olmak. Kurum ve kuruluşlar herhangi bir standart dahilinde çalışmıyor ise bu konularda yol göstermek,

- e- Bağımsız denetçilere, finansal tabloların hazırlanmasında kurul tarafından yayınlanan standartlara göre uygun olup olmadığı hakkındaki görüşlerini bildirmede yardımcı olmak,
- f- Finansal tablolarından yararlananlara, kurul tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak yapılmış finansal tablolarda bulunan bilgi ve konuları yorumlamalarında yardımcı olmak,
- g- Kurul'un çalışma ve yayınlarından yararlanan kişi ve kuruluşlara hangi standardı seçmesi hakkında konusunda bilgi sağlamaktır

Kavramsal Çerçeve ile Standartlar genellikle karıştırılmakta veya arasında uyumsuzluklar meydana gelmektedir. Ortaya çıkan uyumsuzluklar sırasında öncelik hakkı her zaman standartlardadır. Kurul gerek görürse kavramsal çerçevede değişikliğe gidebilir. Bu yapılan değişikliğe Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da aynen kabul etmektedir.

Kavramsal çerçevenin kapsamını bu açıklamalara göre şöyle diyebiliriz(www.kgk.gov.tr);

- a- Hazırlanan Finansal raporlamanın amacını ve konusunu,
- b- Faydalı olan finansal bilgilerin niteliksel özellikleri,
- c- Finansal tabloların unsurlarını oluşturan finansal tabloların tanımı, tahakkuku ve ölçme esaslarını,
- d- Sermaye ve sermayenin devamlılığı kavramları, kavramsal çerçevenin kapsamını oluşturmaktır.

3.3.3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Kamu gözetim kurumu tarafından bugüne kadar 16 adet finansal raporlama standardı yayınlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

1- TFRS1 Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Finansal Raporlama Standardı eğer finansal tablolara ilk defa uygulanıyorsa ve bu dönemlere ilişkin TMS34 Ara dönem finansal raporlama çerçevesinde her döneme raporların hepsine uygulanır. Bu dönem sonunda uygulanan tüm TFRS'ler ile uyumlu olmak zorundadır. TFRS' de finansal durum tablosunda açılış da kullanılan muhasebe politikaları ile TFRS'lerin ilk kez

kullanıldığı finansal tablolarda uygulanan dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları birbiriyle aynı olmalıdır.

2- TFRS2 Hisse Bazlı Ödemeler

Bu TFRS'nin amacı; bir işletme hisse bazlı ödeme işlemi yapıyor ise işletmenin yapması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususları kapsamaktadır. Bu Standart, bir işletme bu şekilde ödeme işlemi yapıyorsa bu işlemin etkilerini, işçilerin hisse senedi hisse bazlı ödeme işlemlerini ait giderleri finansal durumunu rapor yaparken gösterilmesini zorunlu kılar.

3- TFRS3 İşletme Birleşmeleri

Bu TFRS'nin amacı, eğer bir şirket birleşmesi söz konusu ise, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği, bilginin ihtiyaçlara karşılık vermesi, karşılaştırılabilir olması ve doğruluğunu artırmaktır.

4- TFRS4 Sigorta Sözleşmeleri

Bu TFRS'nin amacı; Kurul, bir işletmenin sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir. Ayrıca, sigorta sözleşmesi yaan yatırımcılara finansal raporları anlamasına yardımcı olması amacı olarak söylenebilir.

5- TFRS5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler

Bu TFRS'nin amacı; şirketin satış amaçlı elde tuttuğu varlıkların muhasebeleştirilme kuralları ile şirketin durdurulan faaliyetlere ve bölümlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve şartları belirlemektir.

Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen konulara zorunlu olarak uymak zorundadır:

- a- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar; amortisman ayırma işleme son verilir ve gerçek defter değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra en düşük değer bulunur,
- b- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar finansal tabloda (bilançoda) ayrı bir hesapta sunulur, durdurulan bölümler ise faaliyet sonuçları ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir bölümde sunulur.

6- TFRS6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi

Bu Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TFRS) amacı, adında anlaşılacağı üzere maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.

7- TFRS7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı, *“finansal tablo kullanıcılarının kullandıkları mali araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi ve işletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şekli değerlendirebilmeleri için gerekli olan bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamaktır.”* (www.kgk.gov.tr)

8- TFRS8 Faaliyet Bölümleri

Bu TFRS'nin amacı, Bir işletme, finansal tabloyu kullanan kurum ve kuruluşların, şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler ile faaliyetin içinde bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal sonuçlarını değerlendirmelerini olanak kılan bilgileri açıklar.

9- TFRS9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü)

Bu TFRS'nin amacı, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlaması, uygun ve ihtiyaca uygun bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

10- TFRS10 Konsolide Finansal Tablolar

Bu TFRS'nin amacı, bir veya birden fazlaya ait kontrol edildiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

11- TFRS11 Müşterek Anlaşmalar

Bu TFRS'nin amacı, müşterek anlaşmalarda payı olan şirketler tarafından hazırlanacak olan finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir.

12- TFRS12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ile bunlarla alakalı riskleri ve payların işletmenin finansal durumuna ve performansına, nakit akışlarına olan olumlu ve olumsuz etkilerini değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır.

13- TFRS13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Bu TFRS'nin amacı, Gerçeğe uygun değeri tanımları, değer ölçümüne ilişkin çerçeveyi ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin açıklamaları belirler.

14- TFRS14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

Bu TFRS'nin amacı, bir işletmenin, standart durumlarda belirlenen bir fiyattan veya belirli müşterilere mal veya hizmet sunduğunda ortaya çıkan cari hesap bakiyelerine düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir.

15- TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Bu TFRS'nin amacı, bir işletmenin müşteri sözleşmelerinden elde edilen hasılatlarına ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir.

16- TFRS16 Kiralamalar

Bu TFRS'nin amacı, şirketin kiralama faaliyetlerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Bu standardın amacı, kiracı ve kiraya veren ile yapılan bu işlemleri gerçeğe uygun bir biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır.

3.3.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan muhasebe standartları aşağıdaki gibidir(www.kgk.gov.tr);

1- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu Standardın amacı, bir işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının, bir önceki yıla ait finansal tablolarıyla ve başka işletmelere ait finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla, genel amaçlı finansal tabloların sunumuna yönelik esasları belirler.

2- TMS 2 Stoklar

Bu Standardın amacı, işletmenin stoklarıyla alakalı muhasebe uygulamalarını belirlemektir. İşletmeye stok alınmasıyla hasılat olarak yansıtılması arasında varlıkların maliyet tutarının belirlenmesidir. TMS2 stoklar standardı, stokların net gerçekleşebilir değeren indirgenmesini ve stok maliyetlerinin belirlenmesi ve sonraki aşamalarda gider olarak finansal tablolara yansıtılması hakkında rehberlik sağlar. Ayrıca, tespit edilen maliyetlerin stoklara nasıl eklenmesi gerektiğini ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında rehberlik sağlar.

3- TMS 7 Nakit Akış Tablosu

İşletmenin nakit akış bilgileri, finansal tabloları kullanan işletmelerin nakit ihtiyaçlarını sağlama güçlerini ve sağlanan nakitlerini kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir yol olması açısından faydalıdır. *“Bu Standardın amacı, döneme ilişkin nakit akışlarını esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandıran bir nakit akış tablosu aracılığıyla, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen tarihi değişimler hakkında bilgi sunulmasını sağlamaktır.”*

4- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Ve Hatalar

Bu Standardın amacı; işletmenin kullanması gereken muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesiyle alakalı şartları belirlemek, muhasebe politika ve tahminlerde meydana gelen değişiklik ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme kuralları ve açıklamaları düzenlemektir. Bunun yanında standardın amacı, işletmelerin finansal tablolarının diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar.

5- TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu Standardın amacı; rapordan sonra finansal tablolarda meydana gelen değişikliklerin ne zaman düzeltme yapılması gerektiğini ve finansal tabloların onaylandığı tarih ve rapordan sonraki işlemlerle alakalı işletmenin yapması gereken açıklamaları belirlemektir.

6- TMS 12 Gelir Vergileri

Bu Standardın amacı; gelir ve kurum vergilerinin kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

7- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Bu Standardın amacı, işletmenin finansal tablo kullanıcılarının maddi duran varlıklardaki meydana gelen değişimleri ile ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

8- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu Standardın amacı, işletmenin çalışanlarına gelecekte sağlayacağı faydalarla ilgili borcu ve bu faydadan dolayı işletmeye sağladığı ekonomik faydağı tüketti ise giderlerin muhasebeleştirilmesi hususları belirlemektir.

9- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Bu Standardın amacı, işletmenin faydalandığı devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının açıklanması hususlarını belirlemektedir.

10- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

Bu Standardın amacı, işletme yabancı paralarla işlem yapabilir ve yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, finansal tablolarını yabancı para cinsinden sunabilir. İşletmede yapılan yabancı para işlemlerin ve yurtdışında bulunan işletmelerin finansal tablolara nasıl ekleneceğini ve finansal tablolarının kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

11- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

Bu Standardın amacı, bir işletmeye özel varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri işletmenin özellikli varlığının maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu giderleri dışında kalan borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

12- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu Standardın amacı; işletmenin ilişkili tarafların varlığı, ilişkili taraflarla yapılan işlemlerden ve işletme ile ilişkili taraflarla arasındaki taahhütlerde içermek üzere, işletmelerin bakiyelerini etkileme olasılığı dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

13- TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

Bu Standardın amacı; işletmelerde emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlanıyor ise, finansal tabloların muhasebeleştirme ve raporlamasını hususunu belirlemektir.

14- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

Bu Standardın amacı; işletmelerde bireysel finansal tabloların düzenlemesinde, bağlı ve iş ortaklıklarındaki, iştiraklerdeki yatırımlarla ilgili uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir.

15- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bu Standardın amacı, işletmenin yatırım yapmış olduğu yatırımları müşterek olarak kontrol eden veya yatırım üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanır.

16- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu Standardın amacı, yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, işletmenin bütün temel finansal tablolarında uygulanmasıdır.

17- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

Bu Standardın amacı, “*finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu Standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır.*”

18- TMS 33 Hisse Başına Kazanç

Bu Standardın amacı; işletmenin aynı dönem içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki çalışmalarını karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, işletminin hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıyla ilgili ilkeleri belirlemektir.

19- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

“Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir.” İşletmenin yapılan ara dönem raporlarının düzgün, açık ve yatırımcılara doğru aktarabilirse yatırımcıların finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

20- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

“Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.” İşletmenin varlığının defter değerinde, varlığın kullanım ve satış değeri arasında fark olmuşsa ve yüksek ise, varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Oluşan farkın değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesi hususunda açıklamaları düzenler.

21-TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

“Bu Standardın amacı; uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır.”

22- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu Standardın amacı, özel hüküm bulunmayan başka diğer standartlarda maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, maddi olmayan standartlarda belirli kriterler var ise muhasebeleştirilmesi zorunludur. Maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerinin nasıl belirleneceği ve bu varlıklarla alakalı özel açıklamaların yapılmasını gerektirir.

23-TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu Standardın amacı, finansal tabloların koruma amaçlı muhasebeleştirme ve ölçme hususunu belirler.

24- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu Standardın amacı; işletmeni yatırım amaçlı varlıklarında bulunan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve buna bağlı açıklama hükümlerine ilişkin kuralları belirlemektir.

25- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Bu Standardın amacı; işletmenin tarımsal faaliyetleriyle alakalı muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

3.3.3.4. Türkiye Denetim Standartları

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Uluslararası Standartlar aşağıdaki gibidir(www.kgk.gov.tr);

A- Genel İlke ve Sorumluluklar

- 1- 200 Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi
- 2- 210 Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması
- 3- 220 Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol
- 4- 230 Bağımsız denetimin belgelendirilmesi
- 5- 240 Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları
- 6- 250 Finansal tabloların bağımsız denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması
- 7- 260 Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
- 8- 265 İç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi

B- Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

- 1- 300 Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması
- 2- 315 İşletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- 3- 320 Bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik

- 4- 330 Bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapacağı işler
- 5- 402 Hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar
- 6- 450 Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi

C- Bağımsız Denetim Kanıtları

- 1- 500 Bağımsız denetim kanıtları
- 2- 501 Bağımsız denetimi kanıtları- belirli kalemler için dikkate alınması gereken özel hususlar
- 3- 505 Dış Teyitler
- 4- 510 İlk bağımsız denetimler- açılış bakiyeleri
- 5- 520 Analitik Prosedürler
- 6- 530 Bağımsız denetimde örnekleme
- 7- 540 Gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi
- 8- 550 İlişkili Taraflar
- 9- 560 Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- 10- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 11- 580 Yazılı Beyanlar

D- Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

- 1- 600 Özel hususlar-topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dâhil)
- 2- 610 İç denetçi çalışmalarının kullanılması
- 3- 620 Uzman çalışmalarının kullanılması

E- Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama

- 1- 700 Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama
- 2- 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi

- 3- 705 Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi
- 4- 706 Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları
- 5- 710 Karşılaştırmalı bilgiler - önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırmalı finansal tablolar
- 6- 720 Bağımsız denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları

F- Özel Alanlar

- 1- 800 Özel hususlar – özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi
- 2- 805 Özel hususlar – tek bir finansal tablonun bağımsız denetimi ile finansal tablolardaki belirli unsurların, hesapların veya kalemlerin bağımsız denetimi
- 3- 810 Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yapılan denetimler

G- Güvence Denetim Standartları

- 1- 3400 İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi
- 2- 3420 Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen güvence denetimleri
- 3- 3402 Hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin güvence raporları
- 4- 3000 Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki diğer güvence denetimleri

H- Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

- 1- 2410 Ara dönem finansal bilgilerin, işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi tarafından sınırlı bağımsız denetimi
- 2- 2400 Tarihi finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi

I- İlgili Hizmet Standartları

- 1- 4400 Finansal bilgilere ilişkin, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik işler
- 2- 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşleri

Kontrol Standardının Önemi IFAC tarafından yayınlanan dökümanlarda yazıldığı gibi “*Ulusal standart belirleyici otoritelerin Uluslararası Kalite Kontrol Standardı ile uyumlu bir standart yayınlamadığı sürece, ulusal standartların yukarıda belirtilen diğer standartlara uyum sağlamış olmayacağı*” ifade edilmektedir. Kalite Kontrol Standardı genel hatlarıyla yukarıda açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir.

3.4. Türkiye’de Bağımsız Denetimi Kullanan Kurumlar

Aşağıdaki işletmelerin Kurul düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir;

- 1- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- 2- Aracı kurumlar,
- 3- Portföy yönetim şirketleri,
- 4- Yatırım fonları,
- 5- Emeklilik yatırım fonları,
- 6- Yatırım ortaklıkları,
- 7- Konut finansmanı fonları,
- 8- Varlık finansmanı fonları,
- 9- İpotek finansmanı kuruluşları,
- 10- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- 11- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- 12- Kanun’da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- 13- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

Bu işletmeler Tebliğin 6. maddesinde özel bağımsız denetime tabi olacak işletmeler açıklanmıştır. Tebliğin 2. Bölüm 6. Maddesinde ise bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır(www.kgk.gov.tr).

SONUÇ

Bağımsız denetim, günümüzde artan rekabet ortamı nedeniyle işletmelerin yapısı ve çalışma sistemleri değişmeye başlamıştır. Bu değişim ile beraber işletmelerin denetim yapısında değişiklikleri beraber getirmiştir. Tabi bu değişim işletmelere bağımsız denetim zorunluluğu kanun ve düzenlemeleri getirmemektedir. Son yıllarda özellikle 2000 li yıllarda ülkelerde yaşanan büyük kriz ve skandalların etkisiyle denetim zorunluluk haline gelmiştir. Dünya’da ekonomisi çok güçlü olan ülkelerden Amerika, İngiltere, Almanya, Japonya, Kanada, Avustralya ve Avrupa ülkelerinde meydana skandallar ülkede finansal güvensizliği ortaya koymuştur. Ülkeler ne kadar büyük olursa olsun ekonomik ve mali açıdan büyük sorunlar yaşayabileceğin bir göstergesi olmuştur. Her ülke kendi ekonomik ve sosyal yapılarına göre bir takım önemler almak için kolları sıvamışlar ve öncelikle durum tespiti yapmışlardır. Yapılan tespit sonucunda gerekli olan kanun ve düzenlenmeler hazırlamışlar ve uygulamaya koymuşlardır. Bu kanun ve düzenlemeleri uygulamak için uymayan kişi veya kuruluşları ciddi yaptırımlar koymuşlardır. Finansal tabloların kullanan yatırımcıları korumak için güvenli, doğru ve dürüst bilgi sağlamak üzere bağımsız denetim alanında her ülke kendi yapısına göre örgütler kurarak denetimi geliştirmeye çalışmıştır. Ülkelerde yaşanan bu küresel krizler sonucunda her ülke kendi yatırımcısını koruma amacıyla finansal raporlama ve denetim güvenini sağlamak için gerekli önlemleri almak zorunda kalmıştır. Ülkeler gerekli düzenlemeler yaparak bağımsız denetim alanında gelişimi sağlamıştır. Bağımsız denetim sürecini gelişimi sağlamak için meslek kuruluşları aracılığıyla kamu otoriteleri kurularak kamu gözetim sistemi oluşmuştur. Dünya da bağımsız denetim yaşanan kriz ve skandallar sonucunda gelişimi genel olarak meslek örgütleri aracılığıyla sağlamış ama bu da bir takım sorunları beraberinde getirmiştir. Yaşanan hata ve hilelerle beraber devlet kanun ve yasa ile gözetimi elinde tutmuştur. Çoğu ülkede sistemleri bu şekilde meslek örgütleri üzerinden ve kamu gözetimi üzerinde yapmıştır. Ülkemizde ise sorumluluğu örgütlere dağıtmak yerine kamu gözetim kuruluna vermiştir.

Türkiye ‘de bağımsız denetim ilk yıllarda düzenli bir yapıya sahip olmamış ve denetimde yoksun bir çizgi izlemiştir. Ülkemizde denetim alanında yetkili olan kurumlar kendi görev ve yetkilerini yerine getirmek için kendilerine göre düzenlemeler ortaya koymuştur. Tabi her kurum kendine göre bir düzenleme koyunca farklı hükümler ve kendileri ile çelişen düzenlemeler ortaya çıkmıştır. Zaman ilerledikçe ülkelerde de meydana gelen skandallarda birleşince çok ciddi bir sorun ile karşı karşıya kalınmıştır.

Türkiye’de bu gelişmeler doğrultusunda dağınık ve düzensiz yapıyı ortadan kaldırmak için bağımsız denetimi ve denetim standardını tek elden belirlenmesi amacıyla kamu gözetim sistemi geliştirmeye çalışmıştır. Mesleki etik kurallarını geliştirme ve belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim yapacak olan kuruluşları belirlemek için gerekli yetkilendirmeleri sağlamak, bağımsız denetçi ve kuruluşların tescil ve kayıtlarını sağlamak, yetki verilen kuruluşların denetimi sağlamak, disiplin uygulamasını sağlamak, bağımsız denetçilerin sürekli eğitimlerini sağlamak, denetim faaliyetlerini kaliteli ve sürekli hale getirmek ve denetim kavramını uluslararası standartları getirmek üzere kamu tüzel kişiliğe sahip ve idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuş ve daha önce dağınık denetim yetkisine sahip BDDK, EPDK, SPK ve HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI’ nın yetkileri elinden alınmıştır. Alınan tüm yetkiler tek elde toplanarak denetim Kamu Gözetim Kurumu çatısı altında oluşturulmuştur.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) ilk önce yatırımcı ve kullanıcıların haklarını korumak için görev ve yetkileri belirlenmiştir. KGK’ nun yatırımcının haklarını en iyi şekilde koruyabilmek ve hizmet verebilmek için iyi bir teşkilat yapısı kurması gerekiyordu. Her şeyin önceliğinin sağlam temeller üzerine kurmak için iyi bir teşkilat şeması kurularak her bölümün görev ve sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Her bölüm görev ve sorumluluklarını belirlemek üzere yatırımcı ve kullanıcıların haklarını korumak için yapılması gereken öncelikle gerekli eksikler tespit etmeye çalışmıştır. KGK bu gözetimi doğru ve dürüst yapabilmek için geretim denetim sürecini belirlemiş ve bu doğrultuda denetim ve gözetim sürecini yapmaya çalışmıştır. Kurul, tespit edilen ve eksikler doğrultusunda hazırlanan ve yayınlanan standartları ayrıntılı bir şekilde sınıflandırması yapılmıştır. Sınıflandırmalar yapılırken diğer ülkelerde oluşturulan standartlar örnek olarak alınmıştır. Ülkemizde bu doğrultuda Türkiye Muhasebe standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Denetim Standartları yayınlamıştır.

Öncelikle yapmış olduğum bu çalışmamda, denetim nedir, denetim türleri nelerdir, muhasebe ve denetim standartlarının açıklanmasına yer verilmiştir. Bağımsız denetim tanımı, ilkeleri tarihçesi sıra ile açıklamaya çalışılmıştır. Dünya’da bağımsız denetçilik, denetimin tarihçesi, uluslararası denetim hakkında bilgi verilmiş ve dünyada meydana kriz ve skandallar hakkında bilgi verilmiştir. Sonra Türkiye de bağımsız standart gelişim ve süreci hakkında açıklamalar yapılmıştır. KGK tarafından yayınlanan standartlar hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak, bağımsız denetim küresel ekonomide yatırımcı ve bilgiyi kullanıcıları açısından vazgeçilmez bir noktaya gelmiştir. Ülkeler de ekonomilerini uluslararası güçler arasına girebilmek ve o seviye olmak için bağımsız denetim ilkelerine ayak uydurmak zorundadır. Dünya’da meydana kriz ve skandallar bunun en büyük göstergesidir. 2000 yıllarda dünya ‘da gelen bu büyük skandallar bağımsız denetim ve gözetimin ne kadar gerekli bir sistem olduğunu, denetim olmadan kanun ve kuralları çiğneyen ve gözardı eden kurum ve kuruluşların tespit edilmesi mümkün olmadığı, ülke ekonomilerinin gelişmesi mümkün olmadığı açık ve net olarak görülmüştür. Türkiye ekonomisini dünya’da gelişmiş ülkeler seviyesini getirmek ve yatırımcılarını ülkeye getirmek istiyorsa mutlaka bir çalışmak yapmak zorundadır. Bu doğrultuda k uluslararası piyasada ekonomisini güçlendirmek, herkesin anlayacağı bir dilde raporlarını sunmak zorunda olduğunu bilerek gerekli olan çalışmaları yapmıştır. Uluslararası piyasada kabul görmüş standartları tespit edip yayınlamaya çalışmıştır. KGK sayesinde çok iyi bir ivme ile amacına ulaşma doğrultusunda devam etmektedir. Denetimi yapacak olan, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları sağlam bir eğitim ve sınav sistemi ile seçmeli, ayrıca sürekli eğitim sürecini devamlı hale getirmelidir. Bağımsız denetçilerde, KGK’nun kendilerine verilen görev ve sorumluluklarını yerine getirip denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını sağlamak ve denetimin kalitesini artırmak için denetim vazifesi çok önemli olduğu saptanmıştır. Bütün bu süreci KGK tarafınan sağlandığı ve çok önemli bir göreve sahip olduğu ve yol gösterici vazife almaktadır. Uluslararası yatırımcılara bu şekilde çalışmalar güven ve fikir vermesi sağlayabilir. Konu ile ilgili olarak bundan sonraki çalışma ve araştırmalarda kamu gözetim kurulunun denetim ve muhasebe standartları oluşturulması, tespit edilmesi, yayımlaması sürecinde görevi ile ilgili bir araştırmanın yapılması önerilebilir.

KAYNAKLAR

- Aksoy Tamer, (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- BDDK. (2003). *Türk bankacılık sektörünün güçlendirilmesine yönelik çabalar ve imar bankası olayı, BDDK ve TMSF Sunum Dosyası*, Ankara.
- KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 4 bent b*, Ankara.
- Başpınar, A. (2004). “Türkiye’ de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi, Sayı 146, 53*.
- Başpınar, Ahmet. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi, 148 sayı*.
- Bezirci, M. Karasioğlu, F. (2011). *Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 21, 572*.
- Bilen, Abdülkadir. (2006). “Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi-I”, *Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167*.
- Bozkurt, Nejat. (2000). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım, İstanbul.
- Çalışkan, R. (2011). “Türkiye’de devlet hesap denetimi ve bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: yurt dışındaki gelişmelerle mukayeseli bir inceleme”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Hatay.
- Çarıkçıoğlu P. (2005). “Muhasebe Denetimi ve Türkiye için Önemi”, *İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi, 10. Yıl Özel Sayısı*.
- Dumanoglu Sezai. (2005). “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, 348*.
- Gençler, A. (2005). “Ekonomik krizinin bankacılık sektöründeki istihdama etkisi”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, 50, 351-365*.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Güngör, F. (2003). “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, *Yaklaşım Dergisi, Sayı:126*.
- Hayali, A., Sarili, S., ve Dinc, Y. (2012). “Turkish experience in bank shareholders’ fraud and bank failure: İmar Bank and İhlas Finans case”, *The Macrothème Review, 1(1), 114-128*.
- Karaca, C. (2013). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği Ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Adana.

- Koç, Y.Y. Demir, V.ve Demir, D. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, *Mali Çözüm, (Özel Sayı)*, 17. *World Congress Of Accountants*.
- Kandemir, T., ve Akbulut, H. (2013). “Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kayım, A. (2006). *1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize8.Direktif Neler Getiriyor*, 154.
- KIRLIOĞLU, H. Nermin, A. (2004). “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:23. ss. 28-34.
- KURT, G. (2007). “*Dünyada Yaşanan Muhasebe Denetim Skandalları ve Yansımaları Sarbanes Oxley Yasası*”, www.websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir?DosyaNo=819f4b1eae4d8f6cbf408da80daacf3f, (15.01.2008).
- Memiş, M.Ü. Güner M.F. (2011). “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, *Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt 20 Sayı 2,151-152, Adana.
- Okur, M. (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Yeterlik Etüdü, SPK Yayınları, Ankara.
- Örten, R. Kaval, Hasan. Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, Ankara.
- Pekuz ve Aydoğan. (2015). “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları”, *KGK Uzmanları Derneği Yayınları*, Ankara.
- Pekuz, V. Demirbaş H. (2015). “Kamu Gözetimi Kurumu ile Bağımsız Denetimde Yeni Dönem, KGK Uzmanları Derneği Yayınları Temel Halime, Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt 48, Sayı 519, 85.Ankara.
- Sakin T. (2018) *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi – Yıl 11 Sayı 3*, 2462, Çorum.
- Sayar, Z. (2014). “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları”, *11. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya.
- 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”, *Mali Çözüm*, 74.
- Uzay, Ş. Tanç, A. Erciyes, M. (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe I”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95,128.

- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 31-57.
- TMSK. (2005). “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve”, *T.C. Resmî Gazete*, 25702.
- Türkot, M. (2005). “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara.
- Yıldırım, M. (2005). “Uluslararası Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 28, Ankara.
- Akademik Tezler, “denetim türleri”, <http://denetimakademisi.com/denetim-turleri.html>, (Erişim Tarihi: 01.05.2017)
- TTK, “Bağımsız denetim”,
http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, (Erişim Tarihi: 13 Mayıs 2010)
- Ders Notları,” Denetim Teorisi ve Uluslararası Denetim Teorisi”,
<https://www.ticaret.edu.tr/DersKimlikFormu.aspx>, (Erişim Tarihi: 13 Mayıs 2010).
- <https://www.frc.org.uk/>
- <http://www.kgk.gov.tr/>
- www.spk.gov.tr/
- www.tmsk.org.tr/

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Yusuf ORUÇ
Doğum Yeri : DENİZLİ
Doğum Tarihi : 08.05.1978
E-posta : yusuf@yusuforuc.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Denizli Ticaret Meslek Lisesi
Lisans : Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü

İŞ DENEYİMİ : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir