



*Sermaye Piyasası Kurulu*

**BAĞIMSIZ DENETİMİN  
DENETİMİ**  
Yeterlik Etüdü

**Mahmut OKUR**  
Uzman Yardımcısı

Ankara  
Kasım 2007

## YÖNETİCİ ÖZETİ

2000’li yılların başında gelişmiş ülkelerde yaşanan finansal raporlama ve bağımsız denetim skandalları, düzenleyici otoriteleri bu alanda daha etkin tedbirler almaya zorlamış, yatırımcıların ve genel olarak kamu menfaatinin korunmasını teminen finansal raporlama ve bağımsız denetime ilişkin standartların yeniden ele alınmasının yanında, anılan faaliyetleri yürüten kişi ve kurumlara ilişkin olarak etkin gözetim ve denetim mekanizmalarının kurulması gündeme gelmiştir. Bu kapsamda, özellikle bağımsız denetime ilişkin gözetim ve denetim faaliyetleri eskisine nazaran daha bir hassasiyet ve dikkatle ele alınmıştır.

Bağımsız denetim faaliyetinin gözetim ve denetiminde, yetkili otoritelerce bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak gerçekleştirilen “Kalite Kontrol Çalışmaları” veya “Peer Review” faaliyetlerinin, gözetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde ciddi önemi haiz olduğu düşünülmektedir. Gerek düzenli olarak, gerekse şikayete veya başkaca kaynaklardan edinilen bulgulara istinaden yapılan söz konusu çalışmalar, sermaye piyasalarının güven ve kararlılık içinde çalışabilmesinin en temel esasını teşkil eden finansal bilginin tam, doğru ve eksiksiz olarak piyasa katılımcılarına ulaştırılmasında olmazsa olmaz bir konumda bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin kalite ve yeterliliğinin ölçülmesi ile finansal raporlama hata ve hilelerinin önlenmesinde gerekli idari işlemlerin tesisi ve cezai müeyyidelerin uygulanmasının sağlanmasına ve yine söz konusu kalite kontrol çalışmalarının sonuçları esas alınarak sektörün zayıf ve güçlü yönlerinin tespitine ve bunların giderilebilmesi amacıyla matuf düzenlemelerin yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.

Ülkemizde de, Türk sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin düzenleme yapma görev ve yetkilerini haiz Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Kurulca yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak uzun yıllardır “Kalite Kontrol Çalışmaları” yapılmaktadır. Söz konusu çalışmalar sonucunda sadece idari işlem tesisi ve/veya cezai müeyyide uygulanmamış aynı zamanda bu çalışmalar bağımsız denetimin Türk sermaye piyasalarında gelişimine önderlik eden Kurul’un bilgi, birikim ve tecrübelerine de çokça katkıda bulunmuş ve bu itibarla muhasebe ve bağımsız denetim alanında Kurulca son dönemde yapılan kapsamlı düzenleme çalışmalarına da ön ayak olmuştur.

Çalışmamızda, bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik kalite kontrol ve denetim çalışmaları odak olmak üzere, öncelikle bağımsız denetimin tanımı, amacı, gerekliliği ve bağımsız denetim standartları üzerinde durularak konunun kavramsal çerçevesi çizilmeye çalışılmış; daha sonra ise Türk mali piyasalarında bağımsız denetimin genel bir portresi sunulmuştur. Bir sonraki kısımda ise, bağımsız denetimin gözetim ve denetiminde çeşitli ülke uygulamaları, gözetim sisteminin tasarımıyla beraber yapılan faaliyetlerin kapsam ve içeriği, planlanması ve yürütülmesi hususları göz önüne alınarak incelenmiştir. Seçilmiş ülke uygulamalarına yönelik söz konusu inceleme sonuçları da göz önünde tutularak mevcut durumda

Kurulun konuya ilişkin çalışmalarında değerlendirilmek üzere, sermaye piyasalarında kapsamlı bir değişikliğe uğrayan muhasebe ve bağımsız denetim mevzuatı çerçevesinde yapılacak kalite kontrol çalışmalarına ilişkin stratejilerin geliştirilmesi, planlama yapılması ve çalışmaların yürütülmesi gibi konular ele alınmıştır. Son olarak; yine seçilmiş ülke uygulamalarında dikkat çekici bir husus olan, gözetim ve denetim mekanizmasının tasarımı konusundaki beklentilere kısaca değinilmiştir.

Seçilmiş ülke uygulamalarında göze çarpan husus, bağımsız denetim kalitesi ve yeterliliğinin temin edilmesinde, gerek bağımsız denetim standartların oluşturulması ve uygulanması gerekse söz konusu standartlara uyumun gözetilmesi noktasında bütüncül bir sistem dizayn edilerek; söz konusu hususlarda çeşitli görev ve yetkileri haiz ve meslekten bağımsız otoriteler oluşturulması ve özellikle bağımsız denetime yönelik kalite kontrol çalışmalarının, sistemin bütününe kapsayacak veya sistemdeki önemli risklerin üzerinde yoğunlaşacak şekilde planlanması olmuştur. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik yoğun denetim çalışmalarında esas olarak hedeflenen sadece kuruluşların yaptıkları işlerde standartlara uygunluğun kontrol edilerek gerekli müeyyidelerin uygulanması değil, sistemin zayıf ve risk içeren unsurlarının tespit edilerek, bağımsız denetimin bütün olarak kalite ve yeterliliğinin artırılmasının sağlanmasını teminen gerekli tedbirlerin alınması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede, ülkemizde özellikle sermaye piyasalarında yapılmakta olan ve son dönemde bağımsız denetim standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi ile birlikte daha bir hassasiyetle üzerinde durulması gerektiği düşünülen kalite kontrol çalışmalarının, sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyetinin bütününe kuşatacak ve sermaye piyasalarında bağımsız denetimden kaynaklanan riskin yoğunlaştığı hususları kapsayacak şekilde dizayn edilen bir plan ve strateji çerçevesinde yürütülmesi önerilmektedir. Son olarak çalışmamızda, sermaye piyasalarında değişen ve eskisine nazaran daha kapsamlı ve açıklayıcı bir hale getirilen bağımsız denetim standartları kapsamında yapılacak kalite kontrol çalışmalarının, bağımsız denetim kuruluşlarının iş ve süreçleri üzerine odaklanması ve özellikle risk görülen noktaların tespit edilerek söz konusu risklerin bertaraf edilmesine yönelik tedbirlerin alınmasına olanak sağlaması gerekliliği vurgulanmıştır.

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin düzenleme ve düzenleyici otorite çokluğu; muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmesi ve vergisel danışmanlık/müşavirlik işlerinin sektörü domine etmesi gibi hususlar dolayısıyla, bağımsız denetim sisteminin çok başlı ve dağınık bir yapı arz ettiği görülmektedir. Sistemin genel nitelikli düzenlemeler ile, bir bütün haline getirilmesi ve bu faaliyetin tam manasıyla bir meslek olarak kabulü ise ancak politika yapıcıların tercihleriyle mümkün olabilecek kapsamlı bir çalışma ve iradeyi gerektirmektedir. Diğer taraftan, yeni Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu tasarılarında gerek muhasebe gerekse denetim alanında gerçekleştirilmesi öngörülen yeni düzenlemeler bu hususta bir fırsat olarak görülmektedir.

## İÇİNDEKİLER

<b>YÖNETİCİ ÖZETİ</b> .....	<b>İ</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>1</b>
<b>KISALTMALAR CETVELİ</b> .....	<b>3</b>
<b>BAĞIMSIZ DENETİM MÜESSESESİ, KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ YERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>4</b>
<b>I.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI, AMACI, GEREKLİLİĞİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ</b> .....	<b>4</b>
<b>I.2 BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>6</b>
<b>TÜRK MALİ PİYASALARINDA BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ</b> .....	<b>8</b>
<b>II.1 SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>8</b>
<b>II.2 BANKALARDA BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>9</b>
<b>II.3 3568 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>10</b>
<b>II.4 DİĞER DÜZENLEMELER</b> .....	<b>11</b>
<b>II.5 DEĞERLENDİRME</b> .....	<b>11</b>
<b>BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİM VE DENETİMİNDE ÇEŞİTLİ YAKLAŞIMLAR VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI</b> .....	<b>12</b>
<b>III.1 BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİ KAVRAMI, BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİNDE YAKLAŞIMLAR</b> .....	<b>12</b>
<b>III.2 BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİM VE DENETİMİNDE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI</b> .....	<b>15</b>
III.2.1 Amerika Birleşik Devletleri.....	15
III.2.2 Avrupa Birliği Düzenlemeleri.....	20
III.2.3 İngiltere.....	21
III.2.4 Japonya .....	23
III.2.5 Kanada .....	25
III.2.6 Ülke Uygulamalarına İlişkin Değerlendirme ve Sonuçlar .....	26
<b>IV. ÜLKEMİZ SERMAYE PİYASALARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE DENETİMİ</b> .....	<b>26</b>
<b>IV.1. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE UDS İLE UYUMLU SERİ:X, NO:22 SAYILI TEBLİĞ</b> .....	<b>27</b>
<b>IV.2. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ YETKİLENDİRİLMESİ VE SÜREKLİ GÖZETİMİ</b> .....	<b>28</b>

<b>IV.3 BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN TESPİTİNE YÖNELİK YERİNDE DENETİM ÇALIŞMALARI: KALİTE KONTROLLER .....</b>	<b>29</b>
<b>IV.4 UDS KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI NEZDİNDE YAPILACAK KALİTE KONTROL ÇALIŞMALARINA İLİŞKİN STRATEJİ VE PLANLAMA ÖNERİLERİ .....</b>	<b>31</b>
IV.4.1.Faaliyet Şartları ve Genel Standartlar .....	32
IV.4.2.Bağımsız Denetim Sözleşmeleri.....	33
IV.4.3.Belge ve Kayıt Düzeni.....	34
IV.4.4.Seçilmiş Bağımsız Denetim Çalışmaları .....	34
<b>V. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE DENETİM MEKANİZMASINA İLİŞKİN BEKLENTİLER .....</b>	<b>39</b>
<b><i>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</i></b>	<b><i>41</i></b>

## KISALTMALAR CETVELİ

<b>3568 sayılı Kanun</b>	3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants
<b>AUI</b>	Audit Inspection Unit
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>CPAAOB</b>	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board
<b>CPAB</b>	Canadian Public Accountability Board
<b>EPDK</b>	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>FRC</b>	Financial Reporting Council
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions
<b>JICPA</b>	Japanese Institute of Certified Public Accountants
<b>PCAOB</b>	Public Company Accounting Oversight Board
<b>PIOB</b>	Public Interest Oversight Board
<b>POB</b>	Professional Oversight Board
<b>SEC</b>	Securities Exchange Commission
<b>Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ</b>	Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”
<b>Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ</b>	Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley Act of 2002
<b>SPKn</b>	Sermaye Piyasası Kanunu
<b>SPKr</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜDESK</b>	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
<b>UDS</b>	Uluslararası Denetim Standartları
<b>UMS/UFRS</b>	Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları

## **BAĞIMSIZ DENETİM MÜESSESESİ, KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ YERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI**

Finansal piyasalarının temeli bilgiye dayanmaktadır. Finansal piyasaların etkin bir şekilde işleyebilmesi ancak bilginin doğru, tam ve zamanında paylaşılabilmesi ile mümkündür. Finansal bilginin piyasalara doğru, tam, zamanında ve eksiksiz ulaştırılması olarak tanımlanan kamunun aydınlatılması ilkesi, ülkemiz sermaye piyasalarının güven, açıklık ve kararlılık içinde işleminin teminatı olan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Kurulun faaliyetine başladığı ilk günlerden itibaren üzerinde dikkat ve hassasiyetle durulan bir husus olagelmıştır. Diğer taraftan, kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde finansal bilginin piyasa katılımcılarına ulaştırılmasında ciddi bir rol üstlenen finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasında, bağımsız denetim mekanizması, finansal piyasaların başdöndürücü bir hızla gelişme gösterdiği son birkaç on yılda önemini gittikçe artırmaktadır. Çalışmamızın temel konusu olan bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasına yönelik gözetim ve denetim faaliyetleri hususuna esas oluşturmak üzere, aşağıda öncelikle bağımsız denetimin mahiyeti ve kamuyu aydınlatmada yeri ve önemi konuları açıklanmaya çalışılacaktır.

### **I.1. Bağımsız Denetimin Tanımı, Amacı, Gerekliliği ve Tarihsel Gelişimi**

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla, bir işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesi olarak ifade edilebilir (Gürbüz. 1995).

Bir başka tanımlamada ise bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının finansal durum ve performansını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmak şeklinde ifade edilmiştir (Ataman. 2001).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunu'nda ise bağımsız denetim, halka açık anonim şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetim konusunda düzenleme ve denetleme yetkisi olan Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) ve Menkul Kıymetler Komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC) tarafından kabul edilen standart ve normlar çerçevesinde, görüş oluşturmak amacıyla incelenmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup>

SPKr'nun bağımsız denetime ilişkin Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inde (Seri:X, No:22

---

<sup>1</sup> SOX Section 2/(a)-2

sayılı Tebliğ) ise bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak ifade edilmektedir.<sup>2</sup>

Görüldüğü üzere, bağımsız denetim hakkında birbirinden farklı kaynaklarca yapılan tanımlarda bağımsız denetim birbirine benzer şekilde ortaya konulmaktadır. Yukarıda, bağımsız denetime ilişkin her bir tanımında, söz konusu faaliyetin, finansal bilgilerin topluca sunulduğu ve piyasa katılımcıları için ciddi önemi haiz finansal tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığının belirlenmesi ve finansal tablolardaki bilgilerin, belirlenmiş standart ve normlar -genel kabul görmüş muhasebe ilkeleleri- çerçevesinde hazırlanarak sunulup sunulmadığının tespiti amacını taşıdığı belirtilmektedir. Bu tespit veya inceleme çalışmasının ise yine belirlenmiş ilke, esas ve kurallar –bağımsız denetim standartları- çerçevesinde yapılması öngörülmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetimin amacının, finansal tabloların doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanarak sunulup sunulmadığı hususunda önceden belirlenmiş ilke ve kurallar doğrultusunda bir çalışma yaparak görüş belirtmek ve doğruluğun temini için finansal tablolardaki hata ve hileleri bulup ortaya çıkararak onları önlemek olarak özetlemek yanlış olmayacaktır.

Bağımsız denetimin gerekliliği ise finans piyasalarının güven ve istikarara olan ihtiyacı çerçevesinde değerlendirilmelidir. Kamunun aydınlatılması kavramı çerçevesinde finansal piyasaların temeli doğru ve gerçeği dürüstçe yansıtan bilgiye dayanıyorsa, yalan, yanlış ve aldatıcı ve bu itibarla da güvenilir olmayan bilginin piyasalara aktarılması, söz konusu temeli zaafa uğratacak ve piyasaları kararsız bir hale getirip işlemez kılacaktır. Dolayısıyla, piyasaya sunulan bilginin doğruluğu ve dürüstlüğünün temin edilmesinde bağımsız denetim mekanizması önemli bir görevi üstlenmektedir. Bunun yanında, muhasebe sisteminin ve finansal raporlama standartlarındaki teknik yoğunluğun gittikçe artması, finansal tabloların işletme yönetiminin isteklerine hizmet edecek şekilde hazırlanması vb. nedenlerle finansal tablolardaki hata ve hile olasılığı yükselmekte, iç denetim sistemlerinin yetersizliği ise olası hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde yetersiz kalabilmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim faaliyeti, finans ve sermaye piyasalarının güven ve istikrar içinde işlemesinde ayrıca bir önemi haiz ve üzerinde dikkat ve hassasiyetle durulması gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağımsız denetimin tarihçesine bakıldığında ise; dünyada bağımsız denetimin öneminin, tanınmasının ve ilk olarak mesleki faaliyet olarak uygulanmasının İngiltere’de 19’uncu yüzyıl sonlarında gerçekleştiği görülmektedir. Gelişen, büyüyen ekonomiler ve değişen ihtiyaçlar kapsamında ortaya çıkan bağımsız denetim, bu

---

<sup>2</sup> Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Md.3



dönemde yasal olarak tanınmış ve söz konusu faaliyet mesleki kurum ve kuruluşlar bünyesinde ve belli yasal düzenlemeler çerçevesinde yürütülmeye başlanmıştır.

İngiltere'den sonra Kanada ve ABD'de mesleki faaliyet hızla gelişmiş ve yine yasal zemine oturtulmuş ve meslek örgütleri kurulmuştur. 1880 yılında "Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü" ile 1886 yılında New York'ta "Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği" söz konusu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Bu dönemden sonra, gelişen ve hızla uluslararasılaşan dünya ekonomisinde, önce Avrupa ve sonra diğer ülkelerde bağımsız denetim mesleğinin, daha çok finans ve sermaye piyasaları faaliyetleri çerçevesinde hızla geliştiği ve meslek mensuplarının örgütlendiği; bağımsız denetime ilişkin olarak gerek kamusal otoriteler gerekse mesleğin kendi kendini düzenlemesinde etkin bir konumda bulunan meslek odaları ile benzeri kurum kuruluşlar tarafından, mesleğin yürütülmesinde uyulacak ilke, esas ve kuralların oluşturulduğu ve edinilen tecrübelerle bunların her geçen gün biraz daha geliştirildiği ve/veya yenilendiği görülmektedir. Örneğin, önceleri finansal tabloların %100 doğruluğu noktasından hareket eden bağımsız denetim anlayışı, günümüzde yerini finansal tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı hususunda makul güvence sağlanması ve bağımsız denetimin bu makul güvencenin sağlanmasında önemlilik arzeden hususlar çerçevesinde yapılması eksenine yönelmiştir. Bağımsız denetimin tarihsel gelişim ve evrim süreci içerisinde, dünya finans piyasalarının hızla geliştiği son bir buçuk asırlık dönemin başında ortaya çıkan söz konusu faaliyetin, her ne kadar yöntem ve anlayışında bir değişim bulunuyor olsa da, piyasalarda duyulan güven ve istikrar ihtiyacının temin edilmesindeki yeri ve öneminin halen başka bir mekanizma ile ikame edilemediği ve günümüzde de bağımsız denetimin, finansal piyasalardaki güven ve istikrar temininde en öncü rollerden birinin üstlendiği olgusu, kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır.

## **I.2 Bağımsız Denetim Standartları**

Bağımsız denetimin sosyal ve ekonomik yanının ciddi önemi haiz bulunması, denetim uygulamalarının belli bir sistematik içinde, kaliteli ve güvenilir olması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Finansal durum ve performansın doğru ve güvenilir olarak raporlanmasında nasıl ki kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartları olmazsa olmaz bir işlevi görmekte ise, aynı şekilde, yine finansal bilginin doğru ve güvenilirliğini sağlamada etkin bir mekanizma olarak kabul edilen bağımsız denetim faaliyetinin güvenilir olması da kaliteli bağımsız denetim standartları ile mümkün olmaktadır. Söz konusu standartların ise yasal olarak veya meslek mensupları ve/veya kuruluşları tarafından belirlenmiş ve genel olarak kabul edilmiş olması gerekmektedir. Böylelikle, bağımsız denetim faaliyetinin piyasalara kazandırması beklenen faydadan azami ölçüde istifade edilmiş olacaktır.

Bu kapsamda bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli ve güvenilir olmasını teminen, yasal olarak veya meslek mensuplarınca genel kabul görmüş ilke ve esaslar olarak tanımlanabilir. Yapılan bağımsız denetimlerin kalitesi ve güvenilirliği ise yine bu standart ve genel kabul görmüş ilkeler uyarınca

değerlendirilmektedir. Söz konusu standartlara kısmen veya tamamen uyulmadan yapılan çalışmalar ise yeterli kalite ve güvenilirlikte olmayan bağımsız denetim çalışmaları olarak kabul edilmektedir.

Uluslar arası arenada ise, genel olarak aynı içerikte konuları bazı anlayış ve yaklaşım farklılıkları ile ele alan bağımsız denetim standartlarının varlığı göze çarpmaktadır. Finans ve sermaye piyasası gelişmiş ve gelişmekte olan hemen her ülkede, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi ve geliştirilmesine yönelik ciddi çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bunların en başında hiç kuşkusuz ABD ve AB ülkelerini geldiğini söylemek yanlış olamayacaktır. Özellikle Anglo-Sakson ülkeleri olarak değerlendirilen ABD ve İngiltere’de ulusal ölçekte ayrıntılı ve kapsamlı bağımsız denetim standartları mevcuttur. Bir bütün olarak AB üyesi ülkelerde ise bağımsız denetim standartlarının Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesinde oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları (International Standards On Auditing-ISA/UDS) ile harmonizasyonu yönünde çalışmalar yapılmakta ve üye ülke mevzuatlarının UDS’ler çerçevesinde yeniden oluşturulmasına hız verilmektedir. Yine bu harmonizasyon çalışmalarında ABD’de daha çok kural bazlı uygulanan bağımsız denetim standartlarının, IFAC tarafından yayımlanan UDS’lerdeki yaklaşıma benzer şekilde ilke bazlı olması yönünde bir takım görüş ve çalışmalar yapıldığı da görülmektedir. Ülkemizde, özellikle sermaye piyasaları alanında SPK tarafından yapılan son dönemdeki yoğun çalışmalar ile UDS’ler mevzuatımıza kazandırılmış bulunmaktadır.

Bağımsız denetim standartlarına genel olarak bakıldığında, bu standartların, denetimin planlanması, gerçekleştirilmesi, sonuçlandırılarak denetim sonuçlarının rapora bağlanmasına kadarki denetim sürecini bir bütün olarak ele aldığı, bunun yanında, denetim kalitesi ve güvenilirliğini teminen bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin uyması gereken genel nitelikli etik ve mesleki ilkelere yer verildiği görülmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetim standartlarını, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana grupta toplamak mümkündür.

Sonuç olarak, finansal piyasaların koruyucusu ve piyasalardaki güven ve istikrarın gözcüsü olarak değerlendirilen bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli ve güvenilir olması bir başka gereklilik olarak karşımıza çıkarken, söz konusu gerekliliğin yerine getirilmesinde yine kaliteli ve kapsamlı bağımsız denetim standartlarının ciddi öneme sahip olduğu görülmektedir. Öyleki, söz konusu standartlar faaliyetin ilke ve esaslarını belirlediği gibi, bu standartlara kısmen veya tamamen uyulmadan yapılan çalışmalar gerekli ve yeterli kalite ve güvenilirlikte görülmemektedir. Bu çerçevede, gerek bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi gerekse bunlara uyum ve bu uyumun sürekli bir şekilde gözetim ve denetimi, bağımsız denetim faaliyetinin ve bu kapsamda finans ve sermaye piyasalarının güven ve istikrarı için bir zorunluluk olarak değerlendirilmektedir.

## TÜRK MALİ PİYASALARINDA BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ

Dünya finans piyasalarının hızla geliştiği ve çeşitli teknolojik imkânlar vasıtasıyla birbirine entegre olduğu günümüz dünyasında, son yıllarda yaşanan ekonomik ve finansal istikrarsızlık ortamı, finansal piyasaların vazgeçilmezlerinden olan bağımsız denetim alanında dünyada olduğu kadar ülkemizde de çeşitli yasal altyapıların hazırlanması ve uygulanması sürecini işletmiştir. Günümüz Türkiye'sinde, finans ve sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanına ilişkin birbirine benzer ve uluslararası düzenlemelerle boy ölçüşebilecek kapsam ve içerikte standartların uygulamaya konulduğu ve yine bağımsız denetim faaliyeti üzerinde çeşitli gözetim ve denetim mekanizmalarının oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir. Diğer taraftan, ülkemiz özelinde bağımsız denetim faaliyetinin, özellikle vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenen muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları kapsamında vergi mevzuatına yönelik hizmet veren meslek mensupları tarafından yürütülmesi sonucu, muhasebecilik ve/veya mali müşavirlik mesleği ile de kuvvetli bir ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Aşağıda kısaca, ülkemizde bağımsız denetime ilişkin olarak genel düzenlemelere ve düzenleme ve denetimle yetkili kuruluşlara yer verilerek, mali sistemde bağımsız denetimin yeri açıklanmaya çalışılacaktır.

### II.1 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim

Sermaye piyasasında bağımsız denetim konusunda düzenleme yapma yetkisi 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPKn) 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca Kurul'a verilmiş olup 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ile konuya ilişkin ilk kapsamlı düzenleme yapılmıştır<sup>3</sup>. Ayrıca, 1987, 1988 yıllarında yürürlüğe giren Tebliğler ile de bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar düzenlenmiştir. Daha sonra, uluslararası gelişmelere paralel olarak yayımlanan Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ) yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, 2000'li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları dünyada bağımsız denetim alanındaki düzenleme ve gözetim anlayışını derinden etkilemiş ve bu kapsamda gerek ABD'de de gerekse AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde yoğun bir düzenleme çalışması içine girilmiştir.

Bu çerçevede, ülkemiz sermaye piyasalarında ilişkin düzenleme çalışmaları da hız kanarak bağımsız denetim alanında gelinen son aşamayı oluşturan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (UDS)" ile uyumlu Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12/06/2006 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Anılan Yönetmelik 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı SPK Kararı ile uygulanmamaktadır.

Söz konusu Tebliğ ile, finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasına yönelik, yeni Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları kapsamında ortaya çıkan bağımsız denetim ihtiyacının daha kaliteli olarak yerine getirilmesi olanağı yaratılmıştır. Bağımsız denetimin her aşamasında mesleki şüphecilik anlayışının göz önünde bulundurulması ve bağımsız denetimin finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması amacıyla gerekli bağımsız denetim tekniklerine başvurulacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Etik ilkelere uyum ile bağımsız denetçinin sorumluluğuna dair ayrıntılı belirlemeler kapsamında işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması hususunun önemi artmıştır.

Mevzuat uyarınca belirlenen yeterlilikte olduğu kanatına varılan kuruluşlar, başvuru üzerine Kurul tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilmektedir. Mevcut durumda sermaye piyasalarında faaliyet gösteren 96 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Bunun yanında söz konusu kuruluşların faaliyetleri sürekli gözetim anlayışı içerisinde gözetime tabi tutulmakta, ayrıca bu kuruluşlar ve faaliyetleri nezdinde uzun yıllardır yerinde denetim/kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir. Kurul tarafından yürütülen gözetim ve denetim çalışmaları sonucunda kuruluşlara idari ve cezai yaptırımlar uygulanabilmektedir. Yine Kurulun, mevzuata aykırılık dolayısıyla idari para cezası uygulanmasının yanı sıra söz konusu kuruluşların yetkisini iptal etme veya kuruluşta görevli bağımsız denetçiler nezdinde faaliyetten men etme gibi bir takım idari müeyyide yetkileri de bulunmaktadır.

## **II.2 Bankalarda Bağımsız Denetim**

Bankacılık alanında bağımsız denetimin düzenlenmesi, bankaların öteden beri kamusal sorumluluğu bulunan işletmeler olarak değerlendirilmesi nedeniyle sermaye piyasalarında olduğu gibi önem ve özellik arzeden bir husus olagelmıştır. Ülkemizde bankacılık sisteminin düzenlenmesi ve denetiminden sorumlu otorite olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) oluşturulması sonrasında bankacılık alanında bağımsız denetimin düzenlenmesi bu kurumumuzun yetki alanı içerisinde belirlenmiştir.

Mevcut durumda, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na dayanılarak, bankaların<sup>4</sup> bağımsız denetimi düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>5</sup>. Bunun yanında, yine 5411 sayılı Kanun'dan alınan yetkiyle, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerine ilişkin olarak daha önce Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan gözetim ve denetim yetkisi BDDK'ya devredilmiş ve bu şirketlere yönelik bağımsız denetimin de yine bankacılık düzenlemeleri çerçevesinde gerçekleştirileceği mevzuatla tespit edilmiştir.<sup>6</sup> Bankacılık mevzuatı uyarınca, bağımsız denetim faaliyetinde bulunma

<sup>4</sup> Banka Tanımı 5411 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde yapılmıştır.

<sup>5</sup> 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik".

<sup>6</sup> 10 Ekim 2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik.

şartlarını taşıyan kuruluşlar başvuru üzerine BDDK tarafından yetkilendirilmektedir. Mevcut durumda bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisini haiz 43 adet kuruluş bulunmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin bankacılık mevzuatında, bağımsız denetimin amaç ve kapsamı, yürütülmesi ve kuruluşlar nezdinde uygulanacak müeyyideler hakkında ayrıntılı belirlemeler yapıldığı görülmektedir. BDDK'nın ayrıca söz konusu kuruluşlar nezdinde denetim yapma yetkisi de bulunmakla birlikte söz konusu yetkinin yoğun bir şekilde kullanıldığını söylemek mümkün olmamaktadır. Diğer taraftan, 2002 yılında, söz konusu dönem öncesinden başlayarak bankacılık sisteminde yaşanan ve bir takım bankaların faaliyetlerine el konulmasını sonucunu doğuran süreçte, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin kalitesinin tespiti amacıyla, "özel denetim" adı altında, literatürde peer review/meslektaş gözüyle inceleme olarak da adlandırılan bir yöntemle başvurularak, bankacılık alanında bağımsız denetim yapma yetkisi bulunan kuruluşların, birbirlerinin çalışmalarını incelemeleri yönünde kısa süreli bir uygulamaya da başvurulmuştur. Ancak mevcut durumda, bağımsız denetim kalitesinin tespitine yönelik olarak söz konusu uygulamaya son verilmiştir.

### **II.3 3568 sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Denetim**

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

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile Türkiye'de ilk defa meslek unvanları, meslek odaları ve odalar birliği belirlenmiş olup muhasebe mesleği yasal zemine oturtulmuştur. Anılan Kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğlerle de denetleme standartları, vergi denetimlerinde kullanılacak raporlama formatları, meslek mensubu olabilme şartları gibi hususlar statüye bağlanmıştır.

Söz konusu Kanun ile TÜRMOB teşekkül ettirilmiş ve muhasebe ve mali denetim mesleği ile ilgili olarak yasal statüye sahip tek meslek odası oluşturulmuştur. TÜRMOB, meslek mensublarına ilişkin olarak kayıt ve sicil tutma, meslek ile ilgili faaliyet ve etik kurallarını belirleme ve meslek mensubları nezdinde disiplin uygulama gibi yetkilerle donatılmıştır. Bu kapsamda TÜRMOB'un, mesleğin kendi kendini düzenlemede etkin bir rol oynadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bunun yanında, 1994 yılında TÜRMOB nezdinde ulusal muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak üzere kurulan TMUDESK bünyesinde 19 adet muhasebe standartları, 1 adet denetim standartları komisyonu oluşturulmuştur. Bunun yanında, kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir.

## **II.4 Diğer düzenlemeler**

Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak, yukarıda belirtilenlerden başkaca düzenlemeler de bulunmaktadır. Özellikle konuyla ilgili olarak yetkilendirilen üst kurul formundaki yapıların bağımsız denetim alanında faaliyet gösterecek kurum ve kişilere ilişkin olarak yaptıkları bir takım düzenlemeler mevcuttur.

Sigortacılık sektörünün bağımsız denetimi Devlet Bakanlığının “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği” hükümleri çerçevesinde Hazine Müsteşarlığı tarafından yürütülmektedir.

Enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin ve mali tablolarının bağımsız denetimi ise EPDK'nın “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ve ilgili Tebliğler ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

## **II.5 Değerlendirme**

Ülkemiz mali piyasalarında bağımsız denetim faaliyetinin düzenlenmesi ve gözetimine genel olarak bakıldığında, birbirinden farklı yetkili otoritelerin kendi görev ve yetki alanları ile ilgili olarak düzenleme ve gözetim yetkilerinin bulunduğu ve bu itibarla bağımsız denetim faaliyetinde çok başlı bir yapının mevcut olduğu görülmektedir.

Bunun yanında, ülkemizde özellikle vergi mevzuatı etrafında şekillenen muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları çerçevesinde, söz konusu durum bağımsız denetim faaliyetini de etkilemiş ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan kişilerin de daha çok vergi mevzuatı ağırlıklı donanım ve uygulama birikimlerine sahip olanlardan oluşmasına sebebiyet vermiştir. Nitekim, SPK ve BDDK düzenlemelerine bakıldığında, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilecek kişilerin 3568 sayılı Kanun çerçevesinde yetkilendirilen kişilerden olmaları gerektiği belirtilmiştir.

Bağımsız denetim alanındaki en köklü düzenlemelerin ve en etkin gözetim faaliyetlerinin ise Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirildiği de bir vakıa olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira 1980'li yıllarda başlayan söz konusu süreç bugün uluslar arası standartlarla uyumlu bağımsız denetim standartlarının sermaye piyasası mevzuatına kazandırılması ile devam etmekte bunun yanında, uzun yıllardır kuruluşlar nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülerek, mevcut standartların uygulanması sağlanmakta ve bağımsız denetimin kalite ve güvenilirliğinin artırılmasına katkıda bulunmaktadır. Kurul tarafından gerçekleştirilen son düzenlemeler çerçevesinde, bağımsız denetim faaliyetinin, muhasebecilik ve/veya vergi danışmanlığı faaliyetlerinden ayrıca bir uzmanlık olarak kabul edilmesini amaçlayan ve bu kapsamda doğrudan bağımsız denetim yapabileceklerin yeterliliğini tescil amacını taşıyan sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansı da, SPK

tarafından ülkemiz bağımsız denetim sektörüne yapılan katkılardan bir tanesi olarak değerlendirilmelidir.

## **BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİM VE DENETİMİNİNDE ÇEŞİTLİ YAKLAŞIMLAR VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI**

### **III.1 Bağımsız Denetimin Denetimi Kavramı, Bağımsız Denetimin Denetiminde Yaklaşımlar**

Bağımsız denetimin gözetimi ifadesi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve faaliyetin standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmedğinin çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir. Söz konusu gözetim faaliyeti, gerek yerinde denetim çalışmaları ile gerekse faaliyette bulunanlardan edinilen çeşitli bilgilerle gerçekleştirilebilir. Bu kapsamda, gözetim faaliyeti, içinde pek çok yöntem ve aracı barındıran genel bir faaliyet olarak nitelendirilebilir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin denetimi ifadesi, gerek konunun kurumsal düzeyde ele alınarak bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerekse kuruluşlarda veya herhangi bir kuruluştan bağımsız olarak faaliyet gösteren denetçiler tarafından faaliyetin genel kabul görmüş bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı ve bu kapsamda söz konusu faaliyetin yeterli kalite ve güvenilirlikte olup olmadığı hususunun, bağımsız denetimi kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi faaliyetine yönelik olarak kullanılmaktadır. Genellikle kalite kontrol incelemeleri olarak da adlandırılan faaliyetler, yürütülen bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu test eder. Bu amaçla, değişik denetim ve inceleme stratejilerinin oluşturulduğu kalite kontrol incelemelerinde, genel olarak, yürütülen faaliyetlerin kuruluş ve denetçi bazında standartlara uygunluğu ile kuruluşlar tarafından müşterileri nezdinde yürütülen bağımsız denetim çalışmalarından seçilen örnekler incelenip, müşteri finansal tablo ve raporlarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ikinci defa gözden geçirilerek, bu konuya ilişkin yapılan bağımsız denetim çalışması, uygulanan bağımsız denetim teknikleri ve toplanan bağımsız denetim kanıtlarının kalitesi ele alınmakta; yapılan bağımsız denetim çalışmaları sonucu varılan denetçi yargılarının uygunluğu kontrol edilmekte, sonuç olarak örnek çalışmaların bütün halinde bağımsız denetim ve kısmen de olsa muhasebe/finansal raporlama standartlarına uygunluğu incelenmektedir.

Bağımsız denetimin denetimi konusunda, genel uygulamalara bakıldığında söz konusu denetim veya kalite kontrol işinin yürütülmesinde izlenen yöntem ve uygulanan kapsamın aşağı yukarı bir önceki paragrafta ifade edildiği gibi olduğu görülmekle beraber özellikle denetimin gerçekleştirilmesinde yetkili otorite bağlamında bir ayrıma gitmek mümkün olabilmektedir.

Bağımsız denetim mesleğinin gelişmeye başladığı ve dünyaca kabul gördüğü 20.yy başlarından itibaren, mesleğin gözetim ve denetiminin daha çok meslek mensuplarının kendi arasında ve mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde meslek kuruluşları tarafından yapıldığı görülmektedir. Özellikle, gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde, mesleki kurum ve kuruluşlar yakın zamana kadar bağımsız denetim mesleğinin gerek düzenlenmesi ve bağımsız denetim standartlarının oluşturulması, gerekse de faaliyete yönelik gözetim ve denetim çalışmalarının yürütülmesinde etkili olmuşlardır.

Mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı çerçevesindeki denetim faaliyetleri içerisinde en kapsamlı örnek ABD’de görülmüştür. Amerikan meslek örgütü AICPA önderliğinde 1970’li yıllarda isteğe bağlı olarak, 1980’li yılların ortalarından itibaren ise SEC düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu olarak, kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu faaliyetlerin bir kısmı AICPA’nın ilgili birimine bağlı olarak çalışan bir inceleme ekibi tarafından yürütülmekte ancak önemli bir kısmı ise bir bağımsız denetim kuruluşunun bir başka bağımsız denetim kuruluşu tarafından kalite kontrole tabi tutulması şeklinde gerçekleşmektedir (AICPA, 2006). Peer review olarak adlandırılan söz konusu yöntemde, AICPA’nın kalite kontrol programına dahil olan kuruluşlar, belli periyodlarla, nasıl ki halka açık şirketlerin bağımsız denetim zorunluluğu varsa, kendilerini bir başka bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol incelemesine tabi tutmaları zorunlu kılınmıştır. Kalite kontrol incelemesi talep eden kuruluş, kendisini denetleyecek diğer kuruluşu yine kendisi belirlemektedir. Yapılan kalite kontrol incelemesi sonucunda, bağımsız denetim görüşüne benzer bir rapor oluşturularak, aynen bağımsız denetim raporlamasında olduğu gibi şartlı, olumlu veya olumsuz görüşler verilmektedir.

Peer review çalışmalarının odak noktası, incelenen kuruluşların iç kalite kontrol sistemleridir. Bunun yanında genel bağımsız denetim standartları ile beraber seçilmiş örnek bağımsız denetim çalışmaları nezdinde çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarına uyum da ele alınmaktadır.

2000’li yıllara doğru peer review mekanizması işlevsel olmadığı ve bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artırılmasına çok bir katkıda bulunmadığı gerekçe gösterilerek eleştirilere uğramıştır (Anantharaman, 2007). Özellikle ABD’de gerçekleşen muhasebe ve bağımsız denetim skandalları, peer review sistemine ilişkin eleştirileri had safhaya çıkarmış ve 2002 yılında yapılan düzenlemeler ile mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde yer edinen peer review uygulaması ABD sermaye piyasalarındaki etkinliğini büyük ölçüde kaybetmiştir (Gunther ve Moore, 2002).

Peer review sistemine getirilen eleştirilerin en önde geleni; söz konusu faaliyetin meslek örgütü tarafından yürütülmüş olmasının bağımsız bir inceleme/denetim sürecini zaafa uğratacağı noktasından hareket etmektedir (Hillary ve Lennox, 2005). Buna göre, bağımsız denetim kuruluşu olan üyeler tarafından finanse edilen ve yönetiminin de yine üyeler tarafından yürütüldüğü söz konusu yapı içerisinde gerçekleştirilen çalışmalar, çeşitli çıkar çatışmalarına konu olabilecek ve



bağımsızlıktan uzak kalacaktır. Özellikle, meslek kuruluşlarının piyasada hakim bağımsız denetim kuruluşları tarafından domine edildiği ve örgüt yönetiminde bunların etkinliğinin bu defa yapılan kalite kontrol incelemelerinin kalite ve güvenilirliğine etkide bulunacağı ifade edilmektedir. Bunun yanında, kendi nezdinde kalite kontrol incelemesi yaptırmak isteyen kuruluşların, bu incelemeyi yapacak diğer kuruluşu kendilerinin seçmesinin de aynı sektörde faaliyet gösteren kuruluşlar için olumsuz bir husus olduğu ileri sürülmektedir. Bu durumda, eğer kuruluşlar rekabet halinde ise söz konusu rekabet yapılan kalite kontrol incelemesini olumsuz etkileyecek, eğer rekabet halinde değillerse, bu durumda kuruluşların birbirleri için her hal ve karda olumlu raporlar düzenlemesi gibi etik bir sorunla karşılaşılabilir. Bir diğer eleştiri ise, peer review sistemindeki raporlamadan kaynaklanmaktadır. Buna göre, olumlu görüş içeren bir kalite kontrol incelemesinde, esasen tespit edilen ancak görüş sayfasında yer almasını gerektirecek kadar önemli veya dikkate değer bulunmayan hususlar mevcut olabilecektir. Halbuki, önemli veya dikkate değerlik hususu denetçi yargısına bırakılmayacak unsurları içerebilir (Casterella ve Başk., 2006). Dolayısıyla, peer review sistemindeki raporlama hususu da, söz konusu çalışmaların genel olarak bağımsız denetim kultüresine ne kattığı sorusunu gündeme taşımıştır.

Mesleğin kendi kendini düzenlemesi yaklaşımının tam karşısına oturtulabilecek diğer yaklaşım ise, kamusal gözetim veya kamu otoritesi gözetiminde yapılan kalite kontrol çalışmaları olmaktadır. 2002 yılında Amerika'da kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası ile bu yaklaşım önce ABD'de, daha sonra bu ülke örnek alınarak diğer ülkelerde benimsenmiştir. Bu yaklaşımda, bağımsız bir idari otorite, kuruluşların yetkilendirilmesi, sürekli gözetimi ve kuruluşlar nezdinde kalite kontrol çalışmalarını yapmakla görevlendirilip, yine bunlar üzerinde çeşitli yetkilerle donatılmaktadır. Yaklaşımın teması ise bağımsız denetim faaliyetinin daha etkin, kaliteli ve güvenilir bir şekilde yürütülmesine katkı sağlanması olarak belirlenmiştir. Öncelikle bağımsız denetimin düzenlenmesi, gözetimi ve denetimini yapacak bu kuruluşların bağımsız olması en başta aranan husustur. Öyleki, her ne kadar bu kuruluşlarda görevlendirilecek kişilerin pek çoğunun meslekten olması zaruret olsa da, bağımsızlıklarının zedelememesi açısından mesleki faaliyet içinde bulunmaya devam etmeleri bile olumsuz görülmektedir. Kamu gözetiminin bir faydası da, bu kuruluşlar adına inceleme yapacak kişilerin çeşitli yetkilerle donatılarak, yapılan incelemelerde yeterli derinliğe ulaşmalarını mümkün kılmaktır. Zira, peer review sisteminde kuruluşlar know-how olduğu gerekçesiyle kendi denetim plan ve programlarını veya çalışma kağıtlarını inceleme yapan diğer kuruluşun bilgisine sunmayabilmekte; ya da incelemeye konu kuruluş haricinde üçüncü şahıslardan bilgi edinilmesinin zorunlu olduğu durumlarda bu bilgilere erişilmesi mümkün olmayabilmektedir. Kamu otoriteleri tarafından yapılan denetimlerde de peer review sistemindekine benzer şekilde faaliyetin standartlara uygunluğu kontrol edilemekte ve bu incelemeler esnasında benzer yöntemler kullanılmaktadır. Diğer taraftan, kamu otoritelerince yapılan raporlama ayrıntılı görüş ve önerileri içermekte, risk bazlı ve risk görülen durumların ortaya çıkarılmasını amaçlamakta; bu anlamda sektörün zaaf içeren taraflarının giderilmesine katkıda bulunmaktadır.

## **III.2 Bağımsız Denetimin Gözetim ve Denetiminde Seçilmiş Ülke Uygulamaları**

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, bağımsız denetim alanında, finans ve sermaye piyasasına sahip hemen her ülkede yasal zemine oturtulmuş veya meslek mensuplarınca genel kabul görmüş standartlar ile bağımsız denetim sisteminin genel işleyişine ilişkin düzenlemeler ve bir takım gözetim ve denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Özellikle 2000’li yılların başından itibaren ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile başlayan süreçte başta ABD olmak üzere, Avrupa ülkeleri ve yine gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip Kanada, İngiltere Japonya gibi ülkelerde gerek faaliyetin düzenlenmesi gerekse gözetim ve denetimi adına yoğun çalışmalar içine girildiği görülmektedir. Bu çalışmaların içerisinde en göze çarpan husus ise, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesine yönelik inceleme çalışmalarını yürüten özerk veya bağımsız kurullar/komisyonlar oluşturulmasıdır. Söz konusu kurul/komisyonlar, ya çeşitli yetkilerle donatılarak bağımsız denetim sisteminin, standartların belirlenmesi, kuruluşların yetkilendirilmesi vb. genel gözetimine ilişkin bir takım faaliyetlerinin yanında yürütülen faaliyetlerin kalitesinin ve güvenilirliğinin tespitine yönelik inceleme/denetim çalışmaları yapmakta ya da sadece inceleme ve denetim çalışmalarına odaklanmaktadır.

Çalışmamızın temel konusu olan bağımsız denetimin kalitesinin ve güvenilirliğinin tespitine ilişkin inceleme/denetleme çalışmaları kapsamında, aşağıda konuya ilişkin seçilmiş ülke uygulamaları ele alınarak; söz konusu uygulamalarda bağımsız denetimin denetimine ilişkin çeşitli yaklaşımlar ve stratejiler incelenmeye çalışılacaktır.

### **III.2.1 Amerika Birleşik Devletleri**

2001 yılında Enron ile başlayan ve daha sonra 2002 yılında World-Com, Tyco International ve Adelphia Communications gibi büyük şirketlerle arka rakaya devam eden muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucu başlayan süreçte, sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla ABD’de yeni bir dönemin habercisi olan Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir.

23 Ocak 2002’de yürürlüğe giren SOX Kanunu ile 1929 Büyük Bunalımdan sonra sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında en kapsamlı ve köklü düzenlemeler yapılarak, ABD’deki bağımsız denetim sistemini derinden etkileyecek yeniliklerin yapılması gündeme gelmiştir. Söz konusu yeniliklerin en başında ise hiç kuşkusuz, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve inceleme/soruşturmalara tabi tutulması görev ve yetkilerini haiz Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) gelmektedir. Söz konusu kurul, ABD’li sermaye piyasası otoritesi olan Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler Komisyonu-SEC) onay ve inisiyatifi ile Nisan 2003 tarihinden bu yana faaliyet göstermektedir.

Kurulun görevleri ise yukarıda belirtildiği üzere üç temel unsur üzerine kurulmuştur. İlk olarak PCAOB, ABD’de halka açık şirketler nezdinde bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirilmesi ve söz konusu kuruluşlara ilişkin sicil tutma görevini üstlenmiştir. İkinci olarak PCAOB, SOX Yasasından aldığı yetkiyle gerek mevcut bağımsız denetim standartlarının revize edilmesi gerekse SOX Yasasında bağımsız denetim uygulamalarının geliştirilmesi için öngörülen tedbirlerin alınabilmesini teminen yeni standartlarının oluşturulmasından sorumlu olacaktır. Üçüncü olarak ise, belki de ABD’de SOX Yasasına kadar uzunca bir süredir yapılan uygulamanın aksine, PCAOB, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde inceleme/kalite kontrol çalışmaları yürütecek ve cezai müeyyidelerin uygulanması gerektiği yerde ise soruşturma adı altında faaliyet göstererek sektörün zayıf ve risk içeren yönelerini tespit ederek faaliyetin daha kaliteli ve güvenilir yapılmasına katkıda bulunacaktır.<sup>7</sup>

Mevcut durumda PCAOB tarafından yetkilendirilen yaklaşık 1.750 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (PCAOB, 2006a). Standart oluşturma çalışmalarında ise genel olarak daha önce AICPA tarafından ortaya konulan genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarının birçoğu yürürlükte olsa da, PCAOB özellikle SOX Yasasının öngördüğü tedbirler çerçevesinde kapsamlı ve ayrıntılı bir takım düzenleme çalışmaları gerçekleştirmiş, bunun yanında mevcut standartların da yeniden ele alınmasına devam etmektedir (PCAOB, 2003).

PCAOB, faaliyetlerine başladığı 2003 yılında bu yana özellikle bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yoğun bir inceleme/kalite kontrol faaliyetine girişmiştir. Esasında PCAOB’nin temel faaliyeti ve SOX Yasası ile kamuda sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesisi bu kapsamlı inceleme ve denetim faaliyetlerinden geçmekte; Amerikan Kongresinin PCAOB’dan beklediği de daha çok bağımsız denetim kuruluşların sıkı bir gözetim altında bulunmaları olmaktadır. Bu faaliyetlerinde öncelikle SOX 104(b) uyarınca, yıllık olarak 100’den fazla ihraççının bağımsız denetimini yapan kuruluşlarla, 100 veya daha az ihraççının bağımsız denetimini yapan kuruluşlar arasında bir ayırım yapılmaktadır. Buna göre 100’den fazla ihraççının bağımsız denetimini yapan kuruluşlar yıllık olarak PCAOB incelemesine tabi olacaklar, diğerleri ise en az üç yılda bir PCAOB incelemesinden geçirileceklerdir (PCAOB, 2003).

2003 yılı ortalarında faaliyet geçen PCAOB, bu yılda sınırlı incelemeler yapmış ve söz konusu sınırlı incelemelerden sadece büyük bağımsız denetim firmaları olan Deloitte&Touche, Ernst&Young, KPMG ve Pricewaterhouse Coopers nezdinde yapılanların sonuçları kamuya açıklanmıştır. 2004 yılına gelindiğinde, yukarıda SOX Yasasında belirtilen yöntem doğrultusunda, büyük ve küçük ölçekli olarak belirlenen kuruluşlar nezdinde belli bir strateji ile hazırlanan plan doğrultusunda inceleme ve denetim faaliyetlerini sürdürmüştür. 2005 yılına gelindiğinde ise PCAOB toplam 281 yetkili kuruluşu incelemeye tabi tutulmuştur. Bunlardan dokuz tanesi, 100’den fazla ihraççının bağımsız denetimini yapan büyük bağımsız denetim kuruluşlarıdır ki 8 adedi Amerikan menşeli 1 tanesi ise Kanadalı bir kuruluştur. Kalan 272 firmanın -257’si Amerikan menşeli, 15’i yabancı- hepsi 100

---

<sup>7</sup> SOX Bölüm 102, 103 ve 104.

veya daha az ihraççının bağımsız denetimini yapan kuruluşlardır. 2005 yılında yapılan inceleme/denetim çalışmalarında, söz konusu 9 kuruluş tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlerden 365 tanesi incelenmiştir. 100 veya daha az ihraççının bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşların yürüttükleri bağımsız denetimlerden ise 623 tanesi incelenmiştir (PCAOB, 2005). 2006'da da 2005 yılında yapılan benzer yoğun bir faaliyet göze çarpmaktadır. Bu dönemde PCAOB tarafından toplam 172 kuruluş nezdinde inceleme yapılmıştır. Bunlardan 9 tanesi 2005'te olduğu gibi 100'den fazla ihraççının bağımsız denetimin gerçekleştiren kuruluşlardır. 2006 yılında yapılan incelemelerde, söz konusu 9 büyük bağımsız denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlerden 360'ı incelenmiştir. Kalan 163 kuruluşun gerçekleştirdiği bağımsız denetimlerden ise 720'si inceleme kapsamına alınmıştır (PCAOB, 2006).

PCAOB'nin yaptığı denetimlerde izlediği yöntem ve denetim yaklaşımının da ele alınmasında fayda görülmektedir.

PCAOB'nin bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak yaptığı kapsamlı inceleme/denetim çalışmaları esas olarak üç temel unsur üzerine bina edilmiştir. Bunlardan birincisi; bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan bağımsız denetim çalışmalarından örnekler seçilerek söz konusu çalışmaların her yönüyle ayrıntılı bir şekilde bağımsız denetim ve finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının incelenmesi gelmektedir. İkinci olarak PCAOB tarafından Mart 2004 tarihinde yürürlüğe konan ve SOX Yasasının<sup>8</sup> özel bir önem atfettiği "Finansal Raporlama Sürecine İlişkin İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetimi" başlıklı 2 No'lu Bağımsız Denetim Standardına (AS No:2)<sup>9</sup> uyumun ele alınmasıdır. Üçüncü temel unsur ise bağımsız denetimde 8 temel fonksiyonel alan başlığını taşımaktadır (Lennox ve Başk., 2007).

Bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin inceleme/denetim çalışmalarında ele alınan seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesinde PCAOB denetim elemanları bağımsız denetime tabi ihraççının finansal tabloları ile muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin sair SEC bildirimlerini ele almaktadırlar. Örnek olarak seçilen bu çalışmalara konu finansal tabloların yüksek risk içerdiği düşünülen kısımları ise bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden derinliğine incelenmektedir. Söz konusu alanların içinde –hepsini içermemekle birlikte- hâsılâtın oluşumu ve finansal tablolara alınması, aktif karakterli karşılıklar (şüpheli alacak karşılığı, değer düşüklüğü karşılığı vb.) veya borç karşılıkları (aktif kalemlerde bir değişiklik yapmamakla beraber yükümlülük doğuran karşılıklar), finansal araçlar (özellikle türev araçların muhasebeleştirilmesi), vergi karşılıkları, ilişkili taraf işlemleri ve bağımsız denetim çalışmasında riskin tanımlanması ve değerlemesinin bağımsız denetim elemanlarınca ne şekilde yapıldığı hususu dikkat ve hassasiyetle gözden geçirilmektedir. PCAOB denetim ekibi bu çalışması esnasında herhangi bir olumsuz durumla karşılaşıldığı kannatine varırsa, konu bağımsız denetim çalışmasını yürüten ekiple birebir tartışmaya açılmaktadır. Eğer

---

<sup>8</sup> SOX Bölüm 404/(b)

<sup>9</sup> PCAOB Auditing Standard No:2 An Audit Of Internal Control Over Financial Reporting Performed In Conjunction With An Audit Of Financial Statements.

PCAOB denetim ekibi konuyu tam olarak çözümlenememişse, yine bağımsız denetim ekibi ile istişare edebilmekte ve bu süreç sonunda nihai bir karara varılmaktadır. Pek çok durumda, bağımsız denetim kuruluşları PCAOB denetim ekibinin tespitlerini onaylamakta ve gerek bağımsız denetime tabi ihraççılar gerekse bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerekli görülen düzeltmeleri yapmaktadırlar (Roybark, 2007).

PCAOB incelemelerinin ikinci önemli unsuru olan 2 No'lu Bağımsız Denetim Standardına uyumun kontrolü ise Mart 2004 tarihinde PCAOB tarafından yayımlanan söz konusu standardın bağımsız denetim kuruluşları tarafından ne derecede uygulanıp uygulanmadığı hususunun yine bağımsız denetimi kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinde ele alınmasını içermektedir. Söz konusu çalışmanın PCAOB incelemelerinde önemli bir yer işgal etmesi, anılan standarda SOX tarafından özel bir önem atfedilmesinden kaynaklanmaktadır.

PCAOB incelemelerinin üçüncü önemli unsuru ise, incelemeye konu bağımsız denetim kuruluşlarının genel bağımsız denetim standartlarına uygunluğunun tespiti amacını taşımaktadır. Burada PCAOB'nin kullandığı yöntem, 8 temel konu başlığı belirleyip, kuruluşların incelemesinin bu başlıklar altında yürütülmesi olmuştur. Söz konusu 8 alandan birincisi, peer review/meslektaş gözüyle inceleme metodunun da ana unsurlarından bir tanesi olan kuruluştaki üst düzey ve imzaya yetkili yöneticilerin terfi, ücretlendirme, kuruluşa ortak alınması, sorumlulukların verilmesi ve kuruluştaki disiplin tedbirlerinin ne şekilde işletildiği konularındadır.

İkinci alan ise denetçi bağımsızlığı ve bağımsızlığın teminine ilişkin kuruluş politikalarıdır. Söz konusu alana ilişkin incelemede PCAOB denetim ekibi, kuruluşun bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin politika ve prosedürlerini ele alarak bunların uygulanış biçimini ele almakta; kuruluş içi iletişimle beraber bağımsız denetim esnasında kuruluş dışı iletişimi test etmekte; genel olarak kuruluşun bağımsız denetim dışı faaliyetleri mercek altına alınmakta; bağımsız denetçilerin kişisel olarak başkaca ticari faaliyetlerini ve varsa finansal durumlarını bağımsızlık kavramı açısından ele almaktadır.

Üçüncü alan müşteri kabulü ve mevcut müşteriyle faaliyete devam sürecinin incelenmesinde oluşmaktadır. Burada PCAOB'nin önemle durduğu nokta yeni müşteri kabulünde, müşterinin bir önceki bağımsız denetim firması ile ilişkisinin neden sona erdiğinin incelenen kuruluşça yeterli bir şekilde ele alınıp alınmadığı ve faaliyete devam edilen müşterilere ilişkin olarak faaliyetin devam edilmesinde etik açıdan bir mahzurun bulunup bulunmadığının gereğince araştırılıp araştırılmadığı hususları oluşturmaktadır. PCAOB'nin bu alandaki çalışmalarında, müşteri kabulü ve mevcut müşteriyle olan faaliyetin devamı kararına ilişkin dokümantasyon çalışmaları incelenmekte, bağımsız denetim sözleşmelerinin standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı ele alınmakta ve kuruluşların konuya ilişkin politika ve prosedürlerinin tam olarak anlaşılmasını teminen kuruluş yöneticileri ile mülakatlar gerçekleştirilmektedir.

Dördüncü alan kuruluş içi ve kuruluş dışı danışma, istişare ve konsültasyon faaliyetlerinin bağımsız denetim standartları ile uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının kontrolü amacını taşımaktadır.

Beşinci alan, bağımsız denetim kuruluşundaki iç denetim sistemine ilişkindir. Burada sözü edilen husus, kuruluş tarafından bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin kontrolüne dair kuruluş içinde yapılan faaliyetlerin değerlendirilmesidir. PCAOB denetim ekibi söz konusu alan ile ilgili olarak; kuruluş içinde yapılan kalite kontrol çalışmalarından örnekler seçerek incelemekte ve bu iç denetim çalışmalarının ilgili bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu test etmektedir.

Altıncı alan, kuruluşların bağımsız denetim politika, prosedür ve metodolojilerinin oluşturulması, tartışmaya açılması ve değiştirilmesine ilişkin ne tür sistemlerin bulunduğuna dair süreç odaklı bir çalışmadır. Söz konusu çalışmada ayrıca kuruluş içi sürekli eğitim konuları da ele alınmakta ve standartlara uygunluğu değerlendirilmektedir.

Yedinci alan, varsa kuruluşların yabancı iştirak ve anlaşmalı kuruluşlarınca ABD yasalarına tabi müşterilerin bağımsız denetiminin yine ABD yasalarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesinden oluşmaktadır. Dünyaca bilinen pek çok bağımsız denetim şirketinin ABD menşeli olduğu bir vakıadır. Söz konusu durum ABD’de bağımsız denetim sektöründeki özellikli bir durumu ifade etmektedir.

Sekizinci ve son alan ise, kuruluş liderliğinin liderlik politikasının ele alınmasıdır. Yine süreç odaklı ve gözlem üzerine bina edilen bu çalışmada PCAOB, kuruluşun tepe yönetiminin bağımsız denetim kalitesine verdiği önemi ve bunun için sarfettiği çaba ve gayreti, PCAOB ve SEC düzenlemelerine uyum için alınan önlemleri ve ortaya konulan uygulamaları incelemektedir. Söz konusu çalışmanın yürütülmesinde PCAOB denetim ekibince, varsa kuruluşun esas sözleşme unsurları ile etik kuralları; üst yönetimin görev, yetki ve sorumluluk dağıtımında izlediği politika ve uygulamaları; kuruluşun organizasyonel ve fonksiyonel yapılanmasında üst yönetimce yapılan belirlemeler ve gerekçeleri ve yönetim kurulu kararları gibi pek çok bilgi ve belge ele alınarak bir görüş oluşturulmaktadır.

PCAOB’ce yapılan inceleme/denetim sonuçlarının bir kısmı SOX Yasası uyarınca belli esas ve ilkeler çerçevesinde kamuya açıklanmaktadır.<sup>10</sup> Mevcut durumda 2003 yılında başlayarak yapılan denetim çalışmalarından kesin olarak sonuçlandırılanları kamuya açıklanmış bulunup ilgililerine PCAOB’nin resmi internet adresinde sunulmaktadır.

PCAOB denetimlerinin sonuçları ayrıca belli başlık ve kriterlerde toplulaştırılarak adeta akademik çalışmalar halinde kamu menfaati gözetilmek suretiyle açıklanmaktadır. Bunlardan en göze çarpanı ise 100 ve ya daha az ihraççının bağımsız denetimini yapan ve PCAOB tarafından en az 3 yılda bir

---

<sup>10</sup> SOX Bölüm 104 (g)

denetime tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Söz konusu kuruluşlar da kendi içerisinde bir bölümlenmeye tabi tutularak orta ölçekli yerel/bölgesel kuruluşlar ve küçük ölçekli (yıllık 1-10 arasında ihraççının denetimini yapanlar) kuruluşlar adı altında sınıflandırılmış; 2003 yılında bu yana yapılan denetim faaliyetlerinde bu kuruluşlara ilişkin inceleme sonuçları toplulaştırılarak bir rapor haline getirilmiş ve sektörün zayıf ve riskli alanlarına genel bir bakış imkanı sunulmuştur.

### **III.2.2 Avrupa Birliği Düzenlemeleri**

Avrupa Birliğinin (AB) üye ülkelerde bağımsız denetimin kalitesinin artırılması çabaları, öncelikle mevzuat düzeyinde 8'nci direktifin değiştirilmesi ve eşzamanlı olarak IOSCO, Bankacılıkla ilgili Basel komitesi, Dünya Bankası vb. kuruluşların önderliğinde IFAC'ın kamu çıkarlarını ilgilendiren konulardaki faaliyetlerinin gözetiminin yapılması görevini yapmak üzere Public Interest Oversight Board (PIOB) un kurulması yönünde gelişmiştir (Elgin. 2006).

AB'nin 8'nci direktif taslağında, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, gözetim faaliyetleri kapsamında bağımsız denetim faaliyetinde bulunanların sicilinin oluşturulması, sürekli eğitim ve yeterlilik şartlarının izlenmesi vb. hususlar ile kalite ve güvenilirliklerinin denetlenmesi konuları genel bir çerçeve içerisinde ele alınmıştır. Taslakta, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak bir kalite güvence sisteminin oluşturulabilmesi için üye ülkeler tarafından bağımsız denetim kuruluşlarının ve meslek kuruluşlarının gözetimini yapacak teşkilatların kurulmasının gerektiği vurgulanmıştır. Taslakta yer alan kalite güvence sistemi ifadesi, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının kalite ve güvenilirliklerinin tescil edilmesi amacını matuftur. Kalite güvence sistemleri, denetçilerden ve denetim firmalarından bağımsız ve kamu gözetimine tabi olmalıdır. Diğer bir ifade ile, oluşturulacak gözetim sistemlerinin meslekten bağımsız olması ve aynen ABD sisteminde olduğu gibi bağımsız denetim faaliyetinin gözetiminin kamu otoritesince yürütülmesi amaçlanmaktadır. Mevcut durumda AB üye ülkelerinde, bağımsız denetimin gözetimine yönelik teşkilatlanmaların yapısı farklılık göstermekle beraber, söz konusu kalite güvence sistemleri AB'nin anılan 8'inci direktifinde yer verilen usul ve esaslar uyarınca dizayn edilecektir.

Taslak uyarınca, kalite kontrol çalışmalarını yapan kişilerin yasal denetim ve finansal raporlama alanında uygun mesleki eğitimi almış ve bu kapsamda gerekli mesleki deneyime sahip ve aynı zamanda kalite kontrol incelemesi hakkında özel eğitim almış olmaları gerekmektedir. Yine taslakta, yapılacak kalite kontrollerin niteliğinin çerçevesi de çizilmiştir. Buna göre, kalite kontrol incelemeleri objektif usullere göre yapılacaktır. Diğer bir ifade ile kalite kontrol incelemesinin, bağımsız denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş standartlara uygunluğunun kontrolü olduğu hususu vurgulanmaktadır. Kalite kontroller, bağımsız denetim kuruluşunun kuruluş içi kalite kontrol değerlendirmesini ve kuruluş tarafından gerçekleştirilen seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesini kapsamaktadır. Bunun yanında, incelenen bağımsız denetim çalışmalarına harcanan kaynakların kalite ve miktarı ve alınan denetim ücreti ile

gerek seçilen çalışmalar kapsamında gerekse genel olarak bağımsızlık şartına uyulup uyulmadığını da içerecektir.

AB direktifi ile genel çerçevesi çizilen kalite güvence sistemi ve bu kapsamdaki kalite kontrol incelemelerinin halka açık olmayan işletmelerin bağımsız denetimini yapan kuruluşlar için en az 6 yılda bir, halka açık işletmeler ve sair kamu menfaati gözetilen kurum ve kuruluşların bağımsız denetimin yapan kuruluşlar için ise en az 3 yılda bir yapılması öngörülmektedir. Bir başka anlatımla, AB düzenlemelerinde de yukarıda ABD sistemindekine benzer şekilde, bağımsız denetiminin denetiminde ikili bir ayrıma gidilmiş ve halka açık olan veya kamu menfaati bulunan (bankalar, sigorta şirketleri vb.) kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini yapan denetim kuruluşlarının daha yoğun bir gözetim ve denetim faaliyeti kapsamına alınması öngörülerek, bunların en az 3 yılda bir kalite kontrol incelemesine tabi tutulması uygun görülmüştür.

Direktif ile getirilen gözetim esasları, mevcut bağımsız denetim mesleğinin kendi kendini düzenleyici nitelikteki yapısına yüklenen fonksiyonları önemli ölçüde azaltarak daha kaliteli hizmet sunumunu sağlayan bir sistemin temellerini oluşturmayı amaçlamaktadır.

### **III.2.3 İngiltere**

Bir AB üye ülkesi olan İngiltere’de, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler ve yetkili otoriteler bulunmaktadır. İngiltere’de bağımsız denetim faaliyetine ilişkin düzenleme ve gözetim mekanizmalarının en yenisi, finansal raporlama ve kurumsal yönetim alanında bağımsız bir yetkili otorite olan Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC) bünyesinde 2003 yılında kurulan Profesyonel Gözetim Kuruludur (Professional Oversight Board-POB). POB, bağımsız denetim mesleğinin etik ve mesleki standartlar içerisinde yürütülüp yürütülmediğinden sorumlu ve söz konusu hususa ilişkin gözetim ve denetim faaliyetlerinde bulunarak bağımsız denetimin kalite ve güvenilirliğini artırmak ve bu sayede kamu güvenini tesis etmek amacıyla kurulmuş bağımsız bir yapıdır.

POB’un temel görevi gözetim ve denetim faaliyetidir. Esasen bu gözetim ve denetim faaliyeti de iki alt başlık altında ele alınabilmektedir. İngiltere’de yerleşik hukuk düzenine özgü finansal raporlama ve bağımsız denetimin düzenlenmesine ilişkin yaklaşım çerçevesinde, muhasebe ve finansal raporlama ile bağımsız denetime ilişkin standart oluşturucu yapıların gözetim ve denetimi POB’un ilk görev ve yetki alanını oluşturmaktadır. Söz konusu yapılara, standartların oluşturulması ve uygulanmasından sorumlu meslek örgütleri ile diğer düzenleyici kurum ve kuruluşlar girmektedir.<sup>11</sup> İkinci asli görev ve yetki alanı ise, doğrudan bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontroller gerçekleştirmektir. Bu amaçla POB içerisinde Bağımsız Denetim Teftiş Birimi (Audit Inspection Unit-AUI) adından bir birim

---

<sup>11</sup> Özellikle FRC’nin içinde muhasebe standartlarının düzenlenmesinden sorumlu ASB, bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinden sorumlu APB ve değerlendirme standartlarının düzenlenmesinden sorumlu BAS bu kapsamda değerlendirilmektedir.



oluşturularak, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan kalite kontrol çalışmalarının yürütülmesi bu birimin sorumluluğuna verilmiştir.

POB tarafından bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen inceleme ve denetim faaliyetlerine esas olarak 2004 yılında başlanmıştır. 2004 yılındaki ilk denetimler İngiltere'deki 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu üzerinde odaklanmış<sup>12</sup> ve bunlara yönelik kapsamlı bir inceleme faaliyetine girilmiştir. 2004 yılında İngiltere'de faaliyet gösteren ve 4 büyük kuruluş olarak adlandırılan söz konusu kuruluşlar, FTSE 100 ve FTSE 250 kotunda yer alan şirketlerin yaklaşık olarak %85'inin bağımsız denetimini gerçekleştirmektedir. Söz konusu 4 büyük kuruluşun gerçekleştirdiği 27 bağımsız denetim çalışması seçilerek inceleme kapsamına alınmıştır.

2005 ve 2006 yıllarında, 2004 yılındaki benzer şekilde, inceleme kapsamında alınacak kuruluşlar büyüklük ve yaptıkları faaliyetin hacmine göre gruplandırılmışlardır.<sup>13</sup> Burada yine 4 büyük kuruluş FTSE kotundaki şirketlerin yaklaşık olarak %90'ının bağımsız denetimini yapmaktadırlar. Faaliyet hacimlerine göre sıralanan diğer kuruluşların da inceleme kapsamına alındığı 2005/2006 döneminde 4 büyük kuruluşun yanı sıra, orta büyüklükte oldukları değerlendirilen başkaca 5 kuruluş daha inceleme kapsamına alınmıştır. Bu dönemde yapılan incelemelerde, incelemeye konu kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarından 77 tanesi seçilerek incelemeye tabi tutulmuştur (FRC, 2006).

2006/2007 döneminde de benzer yaklaşımını sürdüren POB, bu dönemde yine 4 büyük kuruluşu, 2005/2006 döneminde orta ölçekli olarak sınıflandırılan aynı 5 bağımsız denetim kuruluşunu ve bunun yanında 7 adet küçük ölçekli bağımsız denetim kuruluşunu inceleme kapsamına almıştır. Söz konusu kalite kontrol çalışmalarında, inceleme kapsamına alınan kuruluşların gerçekleştirdiği bağımsız denetim çalışmalarından 103 tanesi seçilerek incelemeye tabi tutulmuştur (FRC, 2007).

POB'un kalite kontrol incelemelerine yaklaşımı ve inceleme prosedürünün ele alınmasında da fayda görülmektedir.

Bilindiği üzere, kalite kontrol çalışması bağımsız denetim faaliyetinin mevcut bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülüp yürütmediğini kontrol etme amacını taşımaktadır. Bu kapsamda, inceleme kapsamına alınan bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin yeterli kalite ve güvenilirlikte olup olmadığını tespit amacıyla, POB incelemeleri temel iki alan üzerine bina edilmiştir. Bunlardan

---

<sup>12</sup> Söz konusu 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Tousche, Ernst&Young ve KPMG firmalarının İngiltere'de faaliyet gösteren şirketleridir.

<sup>13</sup> POB, her yıl inceleme kapsamına alınacak bağımsız denetim kuruluşların genel niteliklerini belirlemektedir. Burada esas alınan kriterler gerçekleştirilen bağımsız denetim sayısı olduğu kadar, yapılan denetimlere konu şirket veya kuruluşların faaliyet hacimleri, aktif büyüklükleri veya bu şirket ve kuruluşlardaki kamu menfaati (halka açık şirketler, yatırım fonları, bankalar vb.) hususları da dikkate alınmaktadır.

birincisi bağımsız denetim kalitesi olarak ifade edilen ve genel olarak kuruluşun üst yönetimi, insan kaynakları politikası, etik kurallar, müşteri kabulü ve mevcut müşteriyle devam prosedürleri, genel bağımsız denetim planlaması programlaması, uygun bağımsız denetim metodolojileri kullanılması ve bağımsız denetim riski ile mesleki şüphecilik anlayışı, kuruluşların ve denetçilerin bağımsızlığı gibi çoğunlukla genel ve bir kısım genel nitelikli çalışma alanı standartlarına uyulup uyulmadığının ele alınmasıdır. İkinci alan ise, seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenerek, müşteri işletmelerin finansal tablo ve raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama ilkelerine ne kadar uygun olduğunu kontrol amacı taşıyan söz konusu bağımsız denetim çalışmalarının, yine gerek yukarıda ele alınan genel standartlar gerekse çalışma alanı ve raporlama standartları çerçevesinde gözden geçirilmesi oluşturmaktadır.

POB tarafından yapılan incelemeler sonuçlandırıldıktan sonra gerek müşterilerle gerekse ilgili bağımsız denetim kuruluşları ile irtibata geçilerek varsa finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetim çalışmaları nezdinde gerekli düzeltmeler yaptırılmaktadır. Finansal tablo ve raporların düzeltilmesinden daha çok, inceleme kapsamına alınan bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri üzerine odaklanan incelemeler sonucunda tespit edilen aykırılıklar veya risk ve zaafklar da kuruluşlara bildirilerek gerekli tedbirlerin alınması istenmekte bunun yanında bir önceki dönem talep edilen tedbirlerin alınıp alınmadığı da içinde bulunulan dönemde yapılan incelemelerde tekrar ele alınarak ne derece ilerleme sağlandığı sürekli gözetime tabi tutulmaktadır.

### **III.2.4 Japonya**

2000'li yılların başından itibaren tüm dünyada sermaye ve finans piyasalarında meydana gelen olumsuz gelişmelere tepki olarak ortaya konulan yoğun düzenleme ve faaliyetin yeniden teşkilatlandırılması çalışmalarının bir örneğine de Japonya'da rastlanmaktadır. Japonya'da sermaye piyasası otoritesine bağlı olarak Nisan 2004'te, bağımsız denetim ve muhasebecilik mesleğinin etkin bir gözetim ve denetim mekanizmasına kavuşturulmasını teminen Kamu Muahsebecileri ve Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPA AOB) kurulmuştur.<sup>14</sup> Esasında Japonya'da bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik kalite kontrol çalışmaları ilk elden Japon muhasebe meslek örgütü olan JICPA tarafından yürütülmektedir. Mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde yürütülen bu faaliyetin de gözetiminin gerekliliğinden hareketle CPA AOB, JICPA tarafından yapılan kalite kontrol incelemelerinin tekrar incelenmesi ve kendi faaliyet planı doğrultusunda JICPA, bağımsız denetim kuruluşları ve hatta müşteriler nezdinde inceleme/denetim yetkisi ile donatılmıştır. Bunun yanında, CPA AOB'nin kurulmasıyla, bağımsız denetimin denetimi konusundaki meslek örgütünün etkinliği asgariye indirilerek faaliyet üzerindeki gözetim ve denetimin bağımsız bir kamu otoritesi tarafında gerçekleştirilmesinin

---

<sup>14</sup> Japonya'da, aynen ülkemizde olduğu gibi, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak ancak yetkili muhasebecilik, yeminli mali müşavirlik unvanının elde edilmesine bağlıdır. Bu kapsamda burada kullanılan muhasebeci, yetkili muhasebeci veya bu unvandaki kişilere yönelik düzenlemelerin hepsinde esasen bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak yapılan düzenlemeler anlaşılmalıdır.

yasal zeminini oluşturmak için konuya ilişkin mevzuatta da kamu gözetimi odaklı bir sistem anlayışı ortaya konmuştur. Böylelikle Japonya'da bağımsız denetimin denetiminde ikili bir yapı varmış gibi görülmekte ise de, esasında bağımsız denetimin gözetim ve denetimi en üst düzeyde yetkili bir kamu otoritesi tarafından yürütülmekte, meslek kuruluşları ise bu kamu otoritesine yardımcı ve muvazaaf bir konuma yerleştirilmektedirler. Faaliyetin denetimi konusunda, kalite kontrolleri gerçekleştiren JICPA, söz konusu incelemelerini CPAAOB'nin belirlediği esaslar üzerinde yaparak, daha önce kuruluşların sadece iç kalite kontrol sistemine odaklı kalite kontrol anlayışını terk etmiştir. CPAAOB ise JICPA tarafında yapılan kalite kontrolleri tekrar inceleyerek genel kalite kontrol stratejisi ile birlikte yapılacak kalite kontrollerin kapsam ve odaklarını belirlemekte, gerekli gördüğünde de ise denetim kuruluşları nezdinde kendisi yerinde denetim ve soruşturma çalışmaları yapmaktadır (CPAAOB, 2004).

CPAAOB'nin inceleme ve denetim faaliyetlerine başladığı 2005 yılında, yukarıda ele alınan diğer ülke uygulamalarındaki benzer şekilde ilk olarak Japonya'da faaliyet gösteren 4 büyük denetim kuruluşu nezdinde bizzat CPAAOB tarafından incelemeler yapılmıştır (CPAAOB, 2006c).<sup>15</sup> Söz konusu çalışmanın amacı ise Japonya'da bağımsız denetim faaliyetinin büyük bir kısmını yürüten söz konusu kuruluşların ele alınmasının, Japon bağımsız denetim sektörünün bir profilini ortaya çıkaracağı öngörüsü olmuştur. Gerçekten de yapılan denetimler sonucunda 4 büyük kuruluşun faaliyetlerine ilişkin olarak gerek muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum konusunda gerekse kuruluşların iç kalite kontrol sistemleri ve uygulanan bağımsız denetim teknikleri gibi hususlarda ciddi zaafılar tespit edilerek, anılan kuruluşlardan söz konusu eksiklik ve aykırılıkların giderilmesi istenmiştir.<sup>16</sup> 2006 yılında ise 70 tane kuruluş ve 70 tane herhangi bir kuruluştan bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensubuna ilişkin yapılmış kalite kontrol incelemeleri tekrar incelemeye tabi tutularak, bunlarla ilgili tespit edilen eksiklik ve aykırılıklar rapora bağlanmıştır (CPAAOB, 2006a ve 2006b).

CPAAOB incelemelerinde üzerinde durulan noktalar da belli başlıklar altında toplanabilmektedir. Söz konusu noktaları; denetçi bağımsızlığı, kuruluşların genel denetim politikaları ve uygulamalarında risk bazlı bir anlayışın olup olmadığı, kuruluş içi kalite kontrol sistemlerinin yeterliliği, seçilmiş denetim çalışmaları çerçevesinde uygun denetim teknikleri ve yeterli denetim kanıtı toplanıp toplanmadığı hususları oluşturmaktadır.

Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi, CPAAOB incelemeleri sonucu tespit edilen hususlar kuruluşlara bildirilerek gerekli tedbirlerin alınması talep edilmekte, bir sonraki dönem çalışmalarında ise CPAAOB taleplerinin yerine getirilip getirilmediği konusunda dikkat ve hassasiyet gösterilmektedir.

---

<sup>15</sup> Söz konusu 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Tousche, Ernst&Young ve KPMG firmalarının Japonya'da faaliyet gösteren şirketleridir.

<sup>16</sup> Quality Control of Audits of the Four Largest Japanese Audit Firms, 30 Haziran 2006 tarihli bildirme.

### III.2.5 Kanada

Kanada'da da finansal krizler sonrası ABD'de yapılan çalışmalara benzer faaliyetler yürütülerek, kurumsal yönetim, muhasebe ve denetim konularında yetkili bir gözetim mekanizmasının oluşturulması amaçlanmış ve 2003 yılında halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin gözetimi amacıyla Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurulmuştur.

CPAB'nin temel amacı, halka açık şirketlerin mali tablolarının denetiminin şeffaflaştırılarak bağımsız ve yüksek kaliteli bir bağımsız denetimin sağlanması ve kamunun güveninin artırılmasına katkıda bulunmaktadır.

CPAB'nin görevleri arasında bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve bunların sürekli gözetim ve denetimi başta gelmektedir. Kanada'da bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmek için bu kuruldan yetki almak ve kurulun denetim programına dahil olmak gerekmektedir.

CPAB denetim faaliyetlerine 2004 yılında başlamıştır. Diğer tüm örneklerde olduğu gibi bu denetimler ilk olarak 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu nezdinde gerçekleşmiştir.<sup>17</sup> Bunun yanında daha küçük ölçekli 8 kuruluşun denetimi de bu yıl içerisinde tamamlanmıştır.

Söz konusu 4 büyük denetim kuruluşuna yönelik denetim faaliyetlerinden sonra ise, Amerikan uygulamasına benzer şekilde, 50 veya daha fazla ihraççının bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşlar nezdinde yıllık olarak, diğer kuruluşlar nezdinde ise üç yılda bir denetim yapılması planlanmıştır. 2005 ve 2006 yıllarında bu kritere uygun olarak CPAB'ye kayıtlı 250 civarındaki bağımsız denetim kuruluşunun yaklaşık 40 tanesi nezdinde inceleme yapılmıştır (CPAB, 2006).

CPAB'nin bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirdiği kalite kontrol çalışmalarında benimsediği yöntem, diğer ülke uygulamalarına benzer şekilde dizayn edilmiştir. Buna göre, kuruluş üst yönetiminin denetime bakışı ve algılayışı, bağımsızlık ve etik standartların uygulanıp uygulanmadığı, müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile faaliyete devam edilmesi, insan kaynakları ve mesleki yeterlilik hususlarının kuruluş içerisinde ele alınışı, seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi ve son olarak kuruluş içi kalite kontrol sisteminin işleyişi hususları CPAB denetimlerinin ana temasını oluşturmaktadır.

CPAB yapılan denetimler sonucunda ulaştığı tespitleri kuruluşlara bildirmekte ve gerekli tedbirlerin alınması talep etmekte, tedbirlerin alınmasını sürekli gözetime tabi tutmakta ve bunun yanında bir sonraki denetim döneminde taleplerin ne derece yerine getirildiği hususunu ayrıntısı ile incelemektedir.

---

<sup>17</sup> Söz konusu 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Tousche, Ernst&Young ve KPMG firmalarının Kanada'da faaliyet gösteren şirketleridir.

### III.2.6 Ülke Uygulamalarına İlişkin Değerlendirme ve Sonuçlar

Yukarıda ele alınan ülke uygulamalarına genel olarak bakıldığında, söz konusu uygulamalarının ortak ve öne çıkan özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Öncelikle, *bağımsız denetimin gözetimi ve denetimi anlamında mesleğin kendi kendini düzenleme anlayışından kamusal gözetim anlayışına doğru bir geçişin yaşandığı gözlenmektedir.*

Çeşitli yetkilerle donatılmış kamusal bağımsız otoriteler tarafından gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmaları, sektörün bütününe yönelik ve belli bir stratejinin belirlenmesi sonucu planlanarak yürütülmektedir. Buna göre, *öncelikle, finansal sistemin riskini en çok üstlenen büyük bağımsız denetim kuruluşları denetlenmekte ve faaliyet planı kuruluşların yaptıkları işin gerek niteliği gerekse niceliği esas alınarak oluşturulmaktadır.*

Yapılan kalite kontrol çalışmaları sadece idari ve cezai tedbirlerin alınması amacını taşımamakta, *daha çok sektörün içinde bulunduğu durumun anlaşılacak bağımsız denetim faaliyetinin kalite ve güvenilirliğinin artırılmasını hedeflemektedir.* Bu kapsamda, denetim çalışmaları sadece şikayet ve ihbarlara münhasır kılınmamış işte tam da bu yüzden sektöre ilişkin genel bir inceleme/tarama faaliyeti şeklinde dizayn edilmiştir.

Yapılan kalite kontrol çalışmalarında, *incelenen kuruluşların faaliyet süreçlerine odaklı ve risk bazlı bir inceleme yaklaşımının belirlendiği; kuruluşların hemen her konuda geliştirdikleri süreç ve politikaların mercek altına alındığı ve böylelikle kuruluşların faaliyet anlayışının bütünüyle kavranmaya çalışıldığı görülmektedir.* Kalite kontrol çalışmaları esnasında örnek olarak seçilen bağımsız denetim çalışmaları ve bunlara konu müşteri finansal bilgilerinin incelenmesinde, finansal tablo revizyonu veya muhasebe denetimi anlayışının ikinci plana itilerek, daha çok uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin, toplanan bağımsız denetim kanıtlarının, denetçi yargılarının uygunluğu hususlarının öne çıktığı tespit edilmektedir.

Kalite kontrol çalışmalarının sadece sonuçlara yönelik değil aynı zamanda, faaliyetin yürütülmesinde potansiyel risk içeren ve bu anlamda zayıf noktaların da bulunup ortaya çıkarılması amacıyla olduğu anlaşılmakta olup; böylelikle mevcut risklerin bertaraf edilerek faaliyetin kalitesinin anılan risklerden kaynaklanacak olumsuz sonuçlar henüz ortaya çıkmadan önlenbilmesinin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

## IV. ÜLKEMİZ SERMAYE PİYASALARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE DENETİMİ

#### **IV.1. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve UDS ile Uyumlu Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğ**

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde değinildiği üzere sermaye piyasalarında bağımsız denetime ilişkin olarak 1980'li yılların ortalarından itibaren yoğun bir düzenleme çabası görülmektedir. 1990'lı yıllarda ise daha önce yapılan düzenlemeler uluslar arası gelişmeler doğrultusunda revize edilerek Kurul'un Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'i yayımlanmış ve uzunca bir süre faaliyet söz konusu Tebliğ çerçevesinde yönlendirilmiştir.

Muhasebe standartları alanındaki gelişmelere paralel olarak; özellikle 2000'li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda halka açık şirketlerin yönetimlerine olan güvenin sarsılması, söz konusu şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal tabloların bağımsız denetimi için kaliteli bağımsız denetim standartlarının oluşturulması gerekliliğini daha da ön plana çıkarmıştır. Bunun yanında, Kurul'un muhasebe ve finansal raporlama standartları alanındaki çalışmaları da sonuç vererek, sermaye piyasalarındaki muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları büyük bir dönüşüm geçirmiş ve 2003 yılı sonundan itibaren kademeli olarak UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının uygulanmasına geçilmiştir. Söz konusu dönüşüm sadece muhasebe standartlarının uygulanması ile kalmamış aynı zamanda Kurumsal Yönetim İlkeleri uygulamaları da gerek finansal raporlama gerekse bağımsız denetim alanında ciddi bir şeffaflaşma ve kalite artırıcı tedbirleri beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, kamunun aydınlatılması alanındaki söz konusu yeni düzenleme çalışmaları, finansal tabloların yine yüksek kalitede bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetime tabi tutulması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.

Bu çerçevede; Kurulun mevcut düzenlemelerinin bağımsız denetimin etkinliğinin sağlanması ve bağımsız denetim kuruluşlarının uymaları gereken esasların gözden geçirilerek, UDS ile tam uyumunun temini amacıyla hazırlanan Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ, 12 Haziran 2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğin yürürlüğe konulması ile birlikte, finansal tablolarla kamuya açıklanan bilgilerin doğruluğu konusunda önemli bir güvence oluşturan bağımsız denetimin daha kaliteli olarak yerine getirilmesi ve ayrıca, *uygulamacıların daha kapsamlı ve uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu bir rehber kavuşmaları* sağlanmıştır.

Önceki standartlara nispetle, hayli kapsamlı ve ayrıntılı olan söz konusu standartlarla beraber, aynen muhasebe ve finansal raporlama düzenlemelerinde olduğu gibi kural bazlı düzenleme yaklaşımdan ilke bazlı düzenleme yaklaşımına geçiş yaşanmıştır. Buna göre, bağımsız denetime ilişkin hususlar bir kavramsal çerçeveye oturtularak, meseleler öze odaklı ve şekilcilikten uzak bir anlayış ile ele alınmaktadır.

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'de finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin UDS'lerin hepsi mevcut olup bunun yanında, ülkemizde bağımsız denetim sektörünün düzenlenmesine ilişkin genel nitelikli bir takım hususlar ele alınmakta;

bu kapsamda kuruluşların bağımsızlığı, mesleki özen ve tizilik ilkesi, mesleki yeterlilik gibi bir takım genel bağımsız denetim standardı olarak adlandırılan hususları ile beraber denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi veya yetkilerinin iptali ile kuruluş ve denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarına da yer verilmektedir.

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in sistematığına genel olarak bakıldığında, toplam 35 kısımdan oluşan Tebliğ'de iki kısım hariç diğer kısımların birebir UDS'ler esas alınarak hazırlanan bağımsız denetim standartları olduğu görülmektedir. Buna göre, genel standartlar kapsamında bağımsız denetimin amacı ve ilkeleri ile faaliyet şartları, bağımsız denetim sözleşmeleri ve kayıt belge düzeni hakkında genel esaslar, hile ve usulsüzlükler, müşteri yönetimiyle iletişim (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ Kısım 1-8); çalışma alanı standartları kapsamında ele alınabilecek planlama, denetim kanıtı ve uygulanacak denetim teknikleri, bağımsız denetimde üçüncü kişi çalışmalarından yararlanılması (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ Kısım 9-28) ve raporlama standartları kapsamında finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi, şartlı, olumsuz veya olumlu görüş bildirilmesinden uyulacak esaslar karşılaştırmalı bilgiler (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ Kısım 29-32); bütün standartlarla ilişkilendirilebilecek ancak özel durumlara ilişkin özel bağımsız denetim çalışmaları ve ara dönem finansal tabloların incelenmesi hususları (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ Kısım 32-33) ve son olarak Tebliğ uygulamasını yönlendiren geçiş hükümlerini içeren Tebliğ'in 35'inci Kısım Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in genel çerçevesini oluşturmaktadır.

#### **IV.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi ve Sürekli Gözetimi**

Kurul tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin yapılmasına başlandığı tarihten itibaren, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyette bulunabilmeleri için belli yeterlilik kriterleri oluşturularak, bu kriterleri taşıdığı kanıtlanabilen kuruluşlar yetkilendirilmektedir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşların başvuruları Kurulumuzca değerlendirilerek, gerekli şartları taşıyanlar Kurulumuzun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'ne (Liste) alınmaktadır. Mevcut durumda sermaye piyasalarında faaliyet gösteren 96 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır.

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

### **IV.3 Bağımsız Denetim Kalitesinin Tespitine Yönelik Yerinde Denetim çalışmaları: Kalite Kontroller**

Bağımsız denetim faaliyetinin kalitesini artırmaya yönelik düzenleme ve sürekli izleme faaliyetlerinin yanında bu kuruluşlar nezdinde yapılan kalite kontrol incelemeleri de, Kurul tarafından sektöre yönelik yapılan çalışmalarda önemli bir yeri işgal etmektedir. Sermaye piyasalarında bağımsız denetime ilişkin standartların gelişim seyri içerisinde, kalite kontrol incelemeleri de bu standartlarla uyumlu bir şekilde değişim ve gelişim göstermiştir.

Kurul tarafından uzunca bir süredir yapılan kalite kontrol çalışmalarına genel olarak bakıldığında 2003 yılı başından bu yana 25 bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol çalışması yapılmıştır. Yapılan kalite kontrol çalışmaları neticesinde çeşitli idari veya cezai tedbirlere başvurulabilmektedir. Kurul tarafından, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerine yönelik olarak 2006 yılında toplam 7 adet kalite kontrol çalışması gerçekleştirilmiş olup bunlardan 6 tanesi yıl içerisinde sonuçlandırılmıştır. Söz konusu kalite kontrol çalışmaları sonucunda, bir kuruluş Liste'den çıkarılmış, üç kuruluşa idari para cezası uygulanmış, bir kuruluş mevzuata uyum konusunda uyarılmış ve bir kuruluş da kendi isteği ile Liste'den çıkmıştır. Önceki dönemlerde gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarının ise 8 tanesi 2006 yılı içerisinde sonuçlandırılmıştır. Söz konusu çalışmalar sonucunda, iki kuruluş listeden çıkarılmış, üç kuruluşa idari para cezası uygulanmış, iki kuruluş mevzuata uyum konusunda uyarılmış ve iki kuruluş kendi isteği ile Liste'den çıkmıştır.

2000 yılının başından bu yana yapılan kalite kontrol çalışmalarına bakıldığında, bu çalışmaların hepsinin sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin bire önceki genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları olan Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ çerçevesinde gerçekleştirildiği görülmektedir.

Söz konusu kalite kontrol çalışmaları, sektöre yönelik genel bir inceleme/tarama faaliyetinden çok şikayet ve ihbar odaklı yürütülmekte; Kurul'un muhasebe standartlarına aykırı olduğu tespit edilen uygulamalara ilişkin bağımsız denetim çalışmaları ve bu bağımsız denetim kuruluşları inceleme kapsamına alınmaktadır.<sup>18</sup>

Kural bazlı bir anlayış ile konuya yaklaşan ve bunun yanında yeni standartlara nispetle oldukça dar ve ayrıntıdan uzak bir yapıya sahip söz konusu standartlar çerçevesinde gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarında, kuruluşlar yine bu Tebliğ'de yer alan genel, çalışma alanı ve raporlama standartları esas alınarak incelenmekte; Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ uyarınca kuruluşların yetkilendirme şartlarını kaybedip etmediği, bağımsızlık ve mesleki yetrliklik gibi genel standartlara uyulup uyulmadığı ele alınmakta; çalışma alanı ve raporlama standartları ise seçilmiş bağımsız denetim çalışmaları nezdinde incelenmektedir.

<sup>18</sup> Nitekim, AB'nin ülkemize ilişkin 08.11.2006 tarihli İlerleme Raporunun şirketler hukuku faslında konuya değinilerek, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan incelemelerin rastgele veya raporların niteliği temelinde yapıldığı belirtilmekte; bunun yanında söz konusu incelemeli gerçekleştiren Kurul biriminin personel yetersizliği de bu duruma sebep olarak gösterilmektedir.



Çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin incelemelerde özellikle, seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarına konu müşteri finansal tablolarının özellikle Kurul'un muhasebe standartlarına<sup>19</sup> uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin incelemeler ön plana çıkmakta bunun yanında ikincil bir önemi haiz olmak üzere uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin uygunluk ve yeterliliği ele alınmaktadır. Özellikle çalışma alanı standartlarına uygunluğun kontrolünde, o dönemdeki bağımsız denetim standartlarının doğası gereği, kalite kontrol incelemelerinin süreç odaklı olmaktan çok sonuç odaklı olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile, kalite kontrol incelemelerinde, incelemede örnek olarak seçilen bağımsız denetim çalışmalarına konu finansal tablolarda yer alan eksiklik ve aykırılıkların tespiti ön plana çıkmakta, ancak uygulanan bağımsız teknikleri ile beraber bir bağımsız denetim çalışmasının planlanmasından, yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına kadar olan sürecin derinliğine analizi ikinci planda kalmakta, bu itibarla finansal tablolardaki eksiklik ve aykırılıkların oluşmasına neden olan temel hususların ortaya konması ve ileride ortaya çıkabilecek sorunların risk bazlı bir yaklaşımla önceden öngörülebilmesi zorlaşmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere söz konusu durum, konuya kural bazlı ve tanımlar çerçevesinde yaklaşan önceki hem muhasebe hem de bağımsız denetim standartlarının doğasından kaynaklanmaktadır. Halbuki mevcut standartlarda, bir bağımsız denetim esnasında karşılaşılabilecek temel olaylara değinilerek bunlara ilişkin hangi yöntem ve metodların kullanılması gerektiğinin çerçevesi etraflıca çizilmekte, bu kapsamda, söz konusu standartlar, kalite kontrol incelemesini gerçekleştirenlere de bir rehber olduğu gibi, faaliyet sürecinin hemen her safhasının ayrıntılı ve derinlik bir analiz zeminine oturtulmasını sağlamaktadır. Kaldı ki mevcut muhasebe ve finansal raporlama standartları da, denetçilere yoğun, dikkatli ve hassasiyet gerektiren bir denetim çalışmasını gerektirmektedir.

Bugüne kadar, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artırılmasında önemli bir işlevi ifa etmiş ve edecek olan kalite kontrol çalışmalarının, sermaye piyasalarında bağımsız denetime ilişkin en yeni ve en kapsamlı düzenleme olan Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ çerçevesinde yapılmaya başlanması ile birlikte nitelik olarak bir önceki dönem çalışmalarından farklı bir anlayış ve yaklaşımla ele alınması gerekecektir. Zira, bağımsız denetim faaliyetini bir süreç olarak hemen her safhası ile ele alan ve ayrıntılı bir şekilde çerçevesini çizen söz konusu standartlar ile, bağımsız denetim kuruluşlarının uyguladıkları metod ve yöntemlerin ayrıntılı analizleri yapılarak söz konusu analizler mevzuat temeline dayandırılabilir; aynı zamanda, faaliyetin risk ve tehlike içeren yönleri incelenen kuruluşlar nezdinde tespit edilerek, bu risklerin bertaraf edilmesine yönelik tedbirler, olumsuz sonuçlar gerçekleşmeden önce alınabilecektir.

---

<sup>19</sup> Bu dönemde yapılan kalite kontrol incelemelerinde ele alınan bağımsız denetim çalışmaları ve müşteri finansal tabloları büyük bir çoğunlukla Kurul'un UMS/UFRS'ye uygun yeni standartlarından bir önceki standartlar uyarınca hazırlanan finansal tabloları içermektedir.

#### **IV.4 UDS Kapsamında Bağımsız Denetim Kuruluşları Nezdinde Yapılacak Kalite Kontrol Çalışmalarına İlişkin Strateji ve Planlama Önerileri**

Çalışmamızın üçüncü kısmında yer verilen diğer ülke uygulamalarına tekrar dönülecek olursa, özellikle 2000’li yıllardan itibaren değişen ve yeniden dizayn edilen gözetim ve denetim çalışmalarında;

- Bağımsız denetim faaliyetinin gözetim ve denetiminin, meslekten ayrı ve bağımsız yapılarca ve genellikle kamu otoriteleri tarafında yapılması gerektiği anlayışının geliştiği,
- Yapılan kalite kontrol çalışmalarında ilk önce sektörün geneline yönelik bir stratejinin belirlenerek faaliyet planının oluşturulduğu,
- Kalite kontrol incelemelerinin sadece şikayet ve ihbarlarla sınırlandırılmayarak, sektörün bütününe kapsayacak şekilde planlandığı
- Planlamada, bağımsız denetim sektöründeki büyük kuruluşların denetimine öncelik verildiği ve böylelikle finansal sisteme ve piyasa katılımcılarına ilişkin riskin büyük kısmını içeren kesimin öncelikle denetim kapsamına alındığı,
- Kalite kontrol incelemelerinin süreç odaklı ve risk bazlı olduğu; bu kapsamda incelemelerin bir soruşturma anlayışı ile değil faaliyetin genel durumu ile beraber risk ve tehlike içeren taraflarının anlaşılacak, kalitesinin artırılması amacıyla matuf olduğu; esasında buna imkan veren hususun da ülke mevzuatlarındaki ayrıntılı ve kapsamlı bağımsız denetim standartlarından kaynaklandığı,
- İncelemeler ve denetim çalışmalarının yoğun bir şekilde devam ederek bu hususta ciddi bir kararlılık gösterildiği,

tespit edilmiştir.

Ülkemizdeki duruma tekrar dönecek olursak, gelişmiş ülkelerde henüz keşfedilen bir husus olan bağımsız denetimin denetiminin kamu otoritesince yapılması ve genel olarak faaliyete ilişkin kamusal gözetimin gerekliliği hususu, Kurul’ca yıllardır süregelen bir uygulamadır. Diğer taraftan, Kurul tarafından gerçekleştirilen kalite kontrol incelemelerinin çeşitli sebeplerden ötürü sektörün bütününe ilişkin bir inceleme/tarama faaliyetinden çok şikayet ve ihbarlar üzerine yapılan bir nevi soruşturma şeklinde gerçekleştiği gözlenmektedir. Bunun yanında, bugüne kadarki kalite kontrol çalışmaları, gerek bağımsız denetime gerekse muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin doğası gereği sonuç odaklı ve bu kapsamda, faaliyetin risk ve tehlike içeren taraflarının etraflıca ve derinliğine analizini mutlaka barındırmakla beraber bunu göreceli olarak ikinci planda bırakan bir yöntemle gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede, uluslararası gelişmeler doğrultusunda, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren tüm bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin genel bir kalite kontrol stratejisinin oluşturularak bunun planlanmasının yapılmasının, ülkemiz bağımsız denetim sektörünün kalite ve güvenilirliğini artırmada önemli katkılarının bulunacağı görülmektedir. Mevcut durumda, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarından 4 tanesi İMKB kotunda bulunan şirketlerin yaklaşık %75’ini denetlemektedirler. Bu durumda, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi kalite

kontrollere öncelikle bunlardan başlamak ve bu kalite kontrolleri belli periyodlarla icra etmek bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Sonrasında ise, bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin bir envanter çalışmasının yapılarak, kuruluşların ve bunların faaliyetlerinin önemlilik derecesine göre sıralanması ve faaliyet stratejisinin buna göre planlanması önemli bir husustur. Bu bahisten olmak üzere, ülkemizin AB'ye giriş sürecinde, AB mevzuatına uyum çalışmaları çerçevesinde, kamu menfaatini ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşlara ilişkin en az 3 yılda bir kalite kontrol incelemesi yapılması gerekliliği de üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Bu kapsamda, söz konusu faaliyetin yürütülebilmesi için gerekli kaynağın temin edilmesi de ayrıca bir zaruret olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapılacak kalite kontrol çalışmalarının niteliğinde de bir takım değişmelere gidilmesi kaçınılmaz görülmektedir. Zira, 2003 yılından itibaren sermaye piyasalarında muhasebe ve finansal raporlama çerçevesi bir önceki standartlara nazaran nitelik itibarıyla ciddi bir değişime uğramış ve UMS/UFRS ile uyumlu ilke bazlı yeni standartlar, bir önceki kural bazlı standartların yerini almıştır. Bunun yanında, bağımsız denetim faaliyetini ayrıntılı bir kavramsal çerçeveye oturtan ve faaliyetin her aşamasını derinliğine izah eden yeni bağımsız denetim standartları da, yapılacak kalite kontrol çalışmalarına yeni bir açılım getirecektir. Söz konusu standartlar esas alınarak yapılacak çalışmalarda, dünya uygulamalarına paralel olarak, bağımsız denetim faaliyeti süreç odaklı bir yaklaşımla ele alınarak her bir süreçte standartların öngördüğü gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediği incelenebilecek, ayrıntılı düzenlemelerin sunduğu fırsat ile faaliyetin yürütülmesinde karşılaşılan risk ve tehlikeler tespit edilebilecek ve gerekli önlemlerin önceden alınabilmesi sağlanacaktır.

Ülkemiz sermaye piyasalarında muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla beraber bağımsız denetim standartlarının da büyük bir değişim göstererek, önceki kural bazlı yaklaşımın tersine ilke bazlı uluslararası standartlarla uyumlu hale getirildiği bu dönemde yapılacak kalite kontrollerin ana temalarına da aşağıda temas edilmeye çalışılacaktır. Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ çerçevesinde ele alınan aşağıdaki hususlar, bağımsız denetim faaliyetinin mevcut bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği konusunu açıklığa çıkaracak bir kalite kontrol çalışmasında önemli görülen kavram ve olgulara işaret etmektedir.

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde ele alınan ülke uygulamaları ve bugüne kadarki Kurul uygulamaları kapsamında, bir kalite kontrol çalışmasının faaliyet şartları ve genel standartlara uyumun kontrolü ile seçilmiş bağımsız denetim çalışmaları nezdinde çalışma alanı standartları ile raporlama standartlarına uyumun kontrolü olarak ele alınmasında fayda görülmektedir.

#### **IV.4.1.Faaliyet Şartları ve Genel Standartlar**

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in 2'nci kısmı bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartlarına ilişkindir. Yapılacak kalite kontrollerde, daha önceki kalite kontrol incelemelerinde olduğu gibi, bir kuruluşun yetkilendirme şartlarını halen taşıyıp taşımadığının anlaşılması önemlidir. Zira, faaliyet şartları da zaten kuruluş ve denetçilerde belli yeterlilikler arayarak bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde ifa edilmesini amaçlamaktadır.

Tebliğ'in ikinci kısmında, genel olarak kuruluşların ve denetçilerin uyması gereken esaslara yer verilmiştir. Bunlar mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim ve refakat, tam zamanlılık, bağımsızlık, ticari ve mesleğe aykırı faaliyet, reklâm yasağı, sır saklam yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet ilkeleri olarak sıralanabilir.

Söz konusu ilkelere genel olarak uyumun incelenmesi, ise çeşitli kaynaklardan sağlanan bilgilerle mümkün olabilmektedir. Örneğin mesleki yeterlilik Kurulca denetçiler nezdinde tutulan sicil bilgilerinden, hizmet içi refakat ve eğitim kuruluşça gerçekleştirilen faaliyetlerin sorgulanmasından, tam zamanlılık kuruluş personelinin iş hukuku bağlamında kuruluşla olan ilişkisinden; bağımsızlık, kuruluşun müşterileri ile olan diğer faaliyetleri ve kuruluş çalışanlarının sorgulanmasından, bunun yanında seçilmiş denetim çalışmalarında konunun ele alınıp alınmadığı ve konuyla ilgili varsa herhangi bir dokümantasyon çalışmasından kontrol edilebilir. Bu genel ilkelere uyumun incelenmesinde, kuruluşların bunlara uyum için ne gibi önemleler aldığı, hangi politika ve prosedürler geliştirdiği, bu politika ve prosedürlerin uygunlama örnekleri kanımızca önem arz etmektedir. Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi bu tip hususlara aykırı durumların olup olmadığını birebir araştırmaktan ziyade uyumsuzlukların önlenmesinde kuruluşça alınmış tedbirlerin uygunluk ve yerindeliğinin araştırılması, kalite kontrol incelemesini yürüten kişilere makul bir güvence düzeyi sağlayabilecektir.

Yine genel standartlar kapsamında sayılacak mesleki özen ve titizlik ile mesleki şüphecilik konularındaki yargıların ise daha çok faaliyetin bütününcü incelenmesinden sonra varılabilecek yargılar olduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda, kuruluşlar nezdinde seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi dahil bütün bir çalışmanın tamamlanmasından sonra mesleki özen ve titizlik ile mesleki şüphecilik ilkesine uyulup uyulmadığı anlaşılabilir.

#### **IV.4.2.Bağımsız Denetim Sözleşmeleri**

Bağımsız denetim sözleşmeleri Tebliğ'in 3'ünü Kısımında ele alınmıştır. Sözleşmelerde, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülüşüne ilişkin çeşitli nitelikte önemli addedilebilecek bilgiler bulunmaktadır. Bunların başında denetimde görevlendirilen ekip, denetim için ayrılan zaman ve ücretlendirme gelmektedir. Bu bilgiler, yukarıda sayılan bazı genel nitelikli hususların (örneğin, bağımsızlık, denetimde görevlendirilenlerin mesleki yeterliliği vb.) aydınlatılmasında yardımcı olabildiği gibi, müşteri kabulü ve mevcut müşteriyle faaliyete devam kararlarına da esas teşkil eden belgeler mahiyetindedir. Bu kapsamda, Tebliğ'de sözleşme öncesi

kuruluşlar tarafından dikkat edilecek hususlar ve sözleşmenin asgari unsurlarına riayet edilip edilmediği ve ayrıca söz konusu müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile devam kararının ne şekilde alındığı ve bu sürece ilişkin kuruluş politika ve prosedürleri ile varsa dokümantasyonun etüd edilmesi gerekmektedir.

#### **IV.4.3.Belge ve Kayıt Düzeni**

Bağımsız denetim çalışmaları esas olarak denetçi tarafından hazırlanan çalışma kağıtları ve eki bilgi ve belgeler üzerinden gerçekleştirilir. Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde esas olan ve yapılan bağımsız denetimi kanıtlayan en önemli bilgi kaynağı şüphesiz çalışma kağıtları olmaktadır. Çalışma kağıtlarına ilişkin genel nitelikli bir inceleme, bir bağımsız denetimin kimler tarafından gerçekleştirildiği, hangi yöntem ve metodların ve bu kapsamda hangi bağımsız denetiklerinin uygulandığı, hangi bağımsız denetim kanıtlarının toplandığı, uygulanan denetim teknikleri ile beraber toplanan kanıtlar sonucu hangi yargılara varıldığı, tüm bu hususların birbiri ile ilişki içerisinde, sağlıklı ve anlaşılabilir şekilde dokümantasyonunun yapıp yapılmadığı hususlarında bilgi vermektedir. Bu çerçevede, çalışma kağıtlarına ilişkin genel bir incelemenin, bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma ilke ve prensipleri hakkında yine genel nitelikli bir fikir edinilmesine katkıda bulunacağı açıktır. Belge ve kayıt düzenine ilişkin genel nitelikli incelemede dikkate alınabilecek bir diğer husus ise, genel nitelikli bir bağımsız denetim planlaması ve programlamasının bulunup bulunmadığı; varsa bunun kapsam, içerik ve yeterliliği, çalışmalar esnasında kullanılması öngörülen ve daha önce kuruluş tarafından hazırlanmış yönerge, checklist vb. denetim işini yönlendiren belgeler ile bunların çalışma kağıtları ile ilişkilendirecek bir sisteminin mevcut olup olmadığı hususları da incelenmeye değer görülmektedir.

#### **IV.4.4.Seçilmiş Bağımsız Denetim Çalışmaları**

Kalite kontrollerde öteden beri yapılagelen uygulama özellikle seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi olmuştur. Seçilmiş çalışmalar üzerinden yapılan inceleme sonucu gerek yukarıda ele alınan genel nitelikli hususların örnekler bazında derinliğine incelenmesi mümkün olmakta gerekse çalışma alanı standartlarına uyulup uyulmadığı hususu mevcut finansal raporlama standartları da göz önünde bulundurularak ele alınabilmektedir.

Seçilmiş çalışmaların incelenmesine en başta müşteri kabulü müşteriyle bağımsız denetim sözleşmesi imzalanması hususlarından başlamak doğru olacaktır (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ 3. Kısım).

Bundan sonraki aşamada, bağımsız denetimi yapmış işletmenin tabi olduğu mevzuatın denetçi tarafından dikkate alınıp alınmadığı hususu araştırılmalıdır (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ 7. Kısım). Söz konusu husus, bağımsız denetimin planlanması ve programlanması aşamasında yahut genel olarak bağımsız denetimin yürütülmesi aşamasında elde edilen bilgilerden teyit edilebilecektir.

### *Bağımsız denetimin planlanması*

Bağımsız denetimin planlanması, denetçiler tarafından gerçekleştirilecek bir bağımsız denetimin denetim öncesinde bütün ayrıntısı ve denetim unsurlarıyla ortaya konmasını, yapılacak işlemlerin ve uygulanacak yöntem ve metodların belirlenmesini, önceliklerin sıralanmasını, müşteri işletme için özellik arzeden durumların tespit edilerek faaliyetin ona göre dizayn edilmesini, harcanacak kaynakların miktar ve niteliğinin belirlenmesini, ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımını, denetim esnasında müşteri yönetimi ile iletişimde uyulacak usul ve esasları içermektedir. Bağımsız denetim planı ayrıca müşteri işletmenin iç kontrol sistemi ve faaliyet ortamının anlaşılması ile bağımsız denetim riskinin ve önemlilik kriterinin belirlenmesini sağlayacak şekilde dizayn edilmelidir.

Tebliğ bağımsız denetim planlanmasına ilişkin ayrıntılı bir dokümantasyon çalışması yapılması gerektiğini belirtmektedir (Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ 9. Kısım md.9). Söz konusu dokümantasyondan Tebliğ'in ilgili kısmındaki esaslar dâhilinde bir planlamanın yapılıp yapılmadığının anlaşılması incelenmesi gerekmektedir.

### *İç Kontrol Sisteminin Anlaşılması ve Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi*

Bağımsız denetimde müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması ve hata ve hilelerin önlenmesinde önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesinin büyük önemi bulunmaktadır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, bağımsız denetçi tarafından öncelikle işletmenin faaliyet koşullarının daha sonra da iç kontrol ortamının anlaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda örneğin işletmenin organizasyonel yapısı, görev ve yetki dağılımı, muhasebe ve finansal raporlama birimleri ve sorumlu kişiler, işletme faaliyetine ilişkin genel riskler, işletmenin faaliyet hacmi ve işletme faaliyetlerine ilişkin genel nitelikli finansal bilgiler, müşterileri olan ilişkiler, tedarik zincirleri, dışarıdan alınan değerlendirme v hukuki danışmanlık gibi hizmetler, iç denetim sistemi, iç denetim raporlamaları ve süreci ile bunların yeterliliği, iç kontrol sisteminin anlaşılması kapsamında işletme içi iletişim ve varsa kullanılan bilgi işlem sistemler (özellikle muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin olanları) gibi hususların analitik inceleme, faaliyet çeşitlerinden örnekler seçilerek kontrol etme, gözlem vb. çeşitli denetim teknikleri ile irdelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sisteminin anlaşılmasına ilişkin çalışmalarının incelenerek, konuya ilişkin gerekli ve yeterli bağımsız denetim tekniklerinin oluşturulup uygulandığı hususunun teyit edilmesi lazımdır.

İşletmenin iç kontrol sisteminin ve faaliyet koşullarının anlaşılması ile birlikte finansal tablolarda ve işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili açıklamalarında hangi hususların önemli yanlışlık riski içerebileceği tespit edilebilir. Söz konusu risk, işletmenin faaliyet koşullarından ve iç kontrol ortamında kaynaklanan olumsuzluklar sonucu belli işlem ve hesap türleri üzerinde

yoğunlaşıyorsa, söz konusu alanlarda bağımsız denetimin daha bir dikkat ve özenle yürütülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşunun söz konusu hususa ilişkin bir risk değerlendirmesi yapıp yapmadığı ve bunun yeterliliğinin kalite kontrol incelemelerinde ele alınması gerekmektedir.

Bu aşamada önemli olduğu düşünülen bir diğer husus ise bağımsız denetimde önemlilik kriterinin denetçi tarafından belirlenmesidir. Önemlilik kriteri ancak işletmenin iç kontrol ortamı ve faaliyet koşullarının anlaşılacak riskin nerelerde yoğunlaştığı tespit edildikten sonra, belirlenebilecektir.

Son olarak, denetçinin risk algıladığı yerlerde, belirlenmiş önemlilik kriterini dikkate alarak, gerekli ve yeterli bağımsız denetim tekniklerini uygulaması ve yine gerekli ve yeterli denetim kanıtlarını tedarik etmesi gerekmektedir. Riskin belirlendiği alanlarda, iç kontrol sisteminin öngördüğü kontrollerin tekrar test edilmesi veya bu alanlara ilişkin bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma, yeniden hesaplama ve değerlendirme gibi detay testlerin uygulanması gerekebilir. Planlamada bunun ortaya konulması bağımsız denetimin kalitesi açısından önem arz etmektedir.

#### *Bağımsız Denetim Kanıtı ve Uygulanan Bağımsız Denetim Teknikleri*

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in 11-28. Kısımları tamamen bağımsız denetim kanıtı toplanması ve bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve bu kapsamda bağımsız denetim işinin fiilen ne şekilde yürütüleceği hususuna ayrılmıştır.

Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir.

Denetim çalışmalarında toplanan bağımsız denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olması gerekmektedir. Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise bağımsız denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup, bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olur.

Genel bağımsız denetim teknikleri ise; kayıtların veya belgelerin incelenmesi, maddi duran varlıkların incelenmesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme teknikleri olarak ele alınabilir.

Kalite kontrol çalışmalarında Kurul tarafından öteden beri uygulanmakta olan yöntem muhasebe ve finansal raporlama standartları ile bağımsız denetim standartlarının beraber ele alınması şeklindedir. Daha önce de belirtildiği üzere, sermaye piyasalarında muhasebe ve finansal raporlama standartları kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır Kurulca yapılacak kalite kontrol çalışmalarında, toplanan bağımsız denetim kanıtları ve uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin incelenmesinde, aynen PCAOB denetimlerinde olduğu gibi, önceden kimi finansal raporlama alanlarının belirlenerek, bu alanlardaki raporlamaya ilişkin bağımsız

denetim kanıtlarının ve uygulanan tekniklerinin yeterliliği, uygunluğu ve yerindeligi kontrol edilmelidir. Yeni finansal raporlama standartlarının özellikle finansal tablolara alınma ve finansal tablo kalemlerinin değerlenmesi noktasında işletme yonetimine ciddi inisiyatif imkanı tanidigi bir vakıadır. Yine, sermaye piyasalarındaki bir oncelki finansal raporlam standartlarında mevcut olmayan veya kismen mevcut olan bir takim standartlarla da karşılaşılmaktadır. Kimi standartların ise uygulaması karışık ve çeşitli teknik hesaplamalara dayanmaktadır. Bu çerçevede, yapılacak kalite kontrol çalışmalarında hasılat, varlıkların değerlemesi (bilhassa makul değer hesaplamaları) ve değer dūřuřleri, borç karşılıkları, vergi karşılıkları, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, finansal araçların muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, konsolidasyon işlemleri, ilişkili taraf işlemleri, muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması ve muhasebe tahminlerinin tutarlılığı, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar ve işletmenin sürekliliği gibi alanlar oncelikli alanlar olarak belirlenebilir. Bunun yanında, kalite kontrol incelemesi yapanlar tarafından seçilen örnek çalışmaya konu müşteri işletmenin özellikle faaliyetleri de dikkate alınmalıdır. Son olarak, bağımsız denetçi tarafından yukarıda planlama bölümünde belirtilen risk değerlemesi sonucu risk algılanan noktaların da tekrar incelenerek bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu ile bağımsız denetim tekniklerinin yerindeligi test edilmelidir.

Kaldı ki söz konusu alanların bir kısmına ilişkin olarak Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'de ayrı kısımlar açılarak bu alanlara ilişkin toplanacak bağımsız denetim kanıtları ve uygulanacak denetim tekniklerinin genel çerçevesi çizilmiştir. Bunların içinde, Tebliğ'in 15. Kısımındaki "Öellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar", 16.Kısımındaki "Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama", 17.Kısımındaki "İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri", 20.Kısımındaki "Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi", 21.Kısımındaki "Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 22.Kısımındaki "İlişkili Taraflar", 23.Kısımındaki "Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar" ve 24.Kısımındaki "İşletmenin Sürekliliği" konuları örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu kısımlarda, bu alanlarda yapılacak bağımsız denetimin niteliği, değerlendirilmiş önemli yanlışlık riski de göz önüne alınmak suretiyle genel şekliyle belirlenmektedir.

Kalite kontrol açılışmalarında, örnek olarak seçilen bağımsız denetim çalışmalarına konu müşteri finansal tablolarının doğruluğunun tespiti ve bu anlamda mali tablo revizyonu yapılması ikinci planda tutularak, toplanan bağımsız denetim kanıtları ve uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin standartlara uygunluğu ile, finansal raporlama standartları çerçevesinde, söz konusu bağımsız denetim çalışması sonucu varılan denetçi yargılarının uygunluğuna odaklanmanın daha doğru bir yaklaşım olacağı düşünölmektedir.

Toplanan bağımsız denetim kanıtları içerisinde, yonetimin teyit mektupları, diğer bağımsız denetçi ve uzman çalışmalarından yararlanılması (özellikle ilk bağımsız denetimler ile iştirak ve bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi ve işletme birleşmeleri durumunda) ayrıca önem taşımaktadır. Takdir edileceği üzere, diğer çalışmaların doğruluğu ve güvenilirliği bağımsız denetçinin sorumluluğu içinde



değildir. Ancak bunlardan yararlanılması ve bunlara istinaden yargılara varılması durumunda, konuya ilişkin bağımsız denetçinin asgari yükümlülükleri bulunmakta olup, bunların yerine getirilip getirmediğinin de kalite kontrol çalışmalarında incelenmesi gerekmektedir.

Seçilmiş örnekler üzerinden yapılan kalite kontrol çalışmalarında son olarak, yapılan bağımsız denetim sonucu oluşturulan bağımsız denetim raporunun, raporlama standartlarına uygunluğunun kontrol edilmesi gerekmektedir. Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in 29-32 nolu Kısımları bağımsız denetim raporlamasına ilişkindir.

Burada üzerinde durulması gereken noktalar, yapılan bağımsız denetim çalışması sonucu, uygun bir görüşe varılıp varılmadığı ve raporlarda sunulması gereken asgari bilginin seçilmiş örnek raporlarda bulunup bulunmadığı hususlarıdır. Görüşün uygunluğu, ancak bağımsız denetim çalışmasının, özellikle çalışma alanı standartlarına ilişkin faaliyetin standartlara uygunluğu derecesinde ölçülebilir. Bir başka anlatımla özellikle çalışma alanı standartlarına uygun yapılmamış bir denetim sonucu oluşturulan görüşün yanlış bir görüş olması ihtimali çok yüksektir. Bu çerçevede, kalite kontrollerde bağımsız denetimin planlanmasından yürütülüp sonuçlandırılmasına kadar olan sürecin iyice etüd edilmesi ve anlaşılması, denetim sonucu bağımsız denetçi tarafından oluşturulan görüşün sıhhatinin tespit edilmesinde ciddi önemi haiz bulunmaktadır. Bunun yanında, yapılan denetim çalışmasının sonucunda raporlama standartları çerçevesinde bağımsız denetçi tarafından olumsuz veya şartlı bir görüş bildirilmesi gerekirken olumlu görüş bildirilmiş olması da pekala mümkündür.

Diğer taraftan, bağımsız denetim raporlarında yer alacak asgari bilgiler Tebliğ'de belirlenmiştir. Buna göre, hazırlanan raporların Tebliğ'de belirtilen asgari unsurları taşıyıp taşımadığının da kontrolü gerekmektedir.

#### *Kuruluş İçi Kalite Kontrol Prosedürü*

Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in 4. Kısımında kuruluş içi kalite kontrol prosedürü ele alınmaktadır. Kuruluş içi kalite kontrol; bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin süreci ifade etmektedir.

Kuruluş içi kalite kontrol prosedürleri iki temel unsur üzerine kuruludur. Bunlardan birincisi denetimle görevlendirilen denetim ekibinin lideri pozisyonundaki sorumlu ortak başdenetçinin kalitenin sağlanması kapsamında diğer denetçiler nezdinde, etik ilkelere ve bağımsızlık, tarafsızlık, meslek şüphecilik ve mesleki özen gibi genel nitelikli hususlara uyumu gözetme sorumluluğunun yanında denetime başlamadan ve denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında yine ekip lideri tarafından ekip çalışmasını bağımsız denetim standartları uyarınca yönlendirilmesi, yetki, sorumluluk ve görev paylaşımının kalite unsuru gözetilerek gerçekleştirilmesi, bağımsız denetimin tüm safhalarının ve diğer denetçi çalışmalarının sorumlu ortak

başdenetçi tarafından gözetilmesi gibi diğer sorumluluklarını kapsar. İkinci unsur ise, kuruluş içinde, kalite kontrole konu bağımsız denetimde görev almamış sorumlu ve yetkili kişilerce, yapılan işin bağımsız ve tarafsız bir şekilde gözden geçirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Söz konusu ikinci unsur, ancak kuruluş içinde yeterli ve etkin bir kalite kontrol gözetim sisteminin oluşturulması ile mümkün olabilecektir.

Bu kapsamda, kalite kontrol incelemelerinde, bağımsız denetim kuruluşların yeterli ve etkin bir kalite kontrol gözetim sistemlerinin bulunup bulunmadığı hususu ile, seçilmiş bağımsız denetim çalışmaları nezdinde sorumlu ortak başdenetçilerin kalite kontrole ilişkin sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediği hususunun ele alınması gerekmektedir.

## **V. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE DENETİM MEKANİZMASINA İLİŞKİN BEKLENTİLER**

Çalışmamızın ikinci bölümünde değinildiği üzere, Türk mali piyasalarında bağımsız denetim faaliyeti gerek düzenlemelerin farklı ve çok oluşu gerekse pek çok düzenleyici otoritenin varoluşu; bunun yanında genel olarak muhasebe denetimi mesleğinin vergisel uygulamalar çerçevesinde gelişmesi hususları sonucunda çok başlı bir yapı arzettiği ve hatta bağımsız denetim faaliyetinin ayrı ve bağımsız bir meslek olarak dahi kabul gördüğünü söyleyebilmenin bu aşamada pek mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu kapsamda, yetkili otoriteler, kendi ihtiyaçları ile görev ve yetkileri çerçevesinde kısmi de olsa bağımsız denetim ile ilgili düzenleme, gözetim ve denetim çalışmaları yürütmekte olup bu faaliyetlerin öncüsü konumunda ise Sermaye Piyasası Kurulu'nun bulunduğu ifade edilmiştir. Bunun yanında, esasen vergi uygulamalarına ilişkin meslek mensuplarının kuruluşu niteliğindeki TURMOB'un da görev ve yetkisi çerçevesinde bağımsız denetime ilişkin bir takım çalışmalarının mevcut olduğu, ancak söz konusu kuruluşun çalışmalarının, mali piyasaların genelini şamil olacak mahiyette yasal bir statüsünün de bulunmadığı ve bu çalışmaların akademik dünyaya bir takım kazanımlar sağlamaktan öte bir faydasının pek bulunmadığı görülmektedir.

Diğer taraftan, yukarıda ele alınan seçilmiş ülke uygulamalarında görüldüğü üzere, 2000'li yılların başından itibaren bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda, faaliyetin düzenlenmesi, gözetimi ve denetimi hususlarında bağımsız veya özerk, kamusal idari otoritelerin tesis edilerek bunların çeşitli yetki ve görevlerle donatıldığı görülmektedir. Söz konusu otoritelerin meslek kuruluşlarından bağımsız olduğu da ayrıca bir vakıa olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülke uygulamaları birbirinden farklılık arz etmekle beraber, söz konusu idari otoritelerin sermaye piyasasında faaliyet gösteren bağımsız denetçilerle daha yakın ilişki içerisinde bulunduğu; örneğin ABD'deki yetkili otorite olan PCAOB, sadece halka açık şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gözetim ve denetim faaliyetinde bulunurken, bütün AB üyesi ülkeleri bağlayıcı mahiyetteki AB direktifinde öngörülen gözetim sisteminde ise sermaye piyasaları ile ilgilisi olan olmayan bütün bağımsız denetim kuruluşları için bir tek gözetim ve denetim sistemi takdir edilmiş ancak yine halka açık olan veya

kamu menfaatinin olduğu düşünölen –banka, sigorta şirketleri vb.- şletmelerde bağımsız deentim yapan kuruluşlara yönelik gözetim ve denetime ayrıca önem atfedilmiştir. Bu kapsamda, mali sektörün bütününü kapsayacak bir bağımsız denetim gözetim mekanizması kurulmasında; sermaye piyasalarının ayrı tutulması veya tutulmaması bir politika tercihi olarak ortaya çıkmakta ancak, her durumda sermaye piyasalarında bağımsız denetim konusuna ayrıca bir dikkat ve hassasiyetle yaklaşıldığı da gözden kaçmamaktadır.

Ölkemizdeki mevcut durumda, sermaye piyasaları ile ilgili yetkili ve görevli otorite olan Kurul’un yukarıda öлке uygulamalarında belirtilen kapsamda faaliyetlerinin bulunduğu ve mali sektörde en yoğun faaliyetin de yine Kurul tarafından gerçekleştirildiği görölmekle beraber, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak mali sektörün bütününü kapsayacak şekilde bir gözetim ve denetim mekanizması veya salt sermaye piyasalarında sadece bağımsız denetimi gözetim ve denetimi hususunda faaliyet gösteren bir idari otorite mevcut durumda bulunmamaktadır. Ancak, mevzuat anlamında ölkemizde son dönemde yaşanan gelişmeler; AB üyelik başvurusu çerçevesindeki mevzuat çalışmaları, özellikle yeni Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı’nda bağımsız denetim kavramının mevzuata kazandırılacak olması ve yeni Sermaye Piyasası Kanunu Yasa Tasarısı’nda bağımsız denetçilerin oluşturacağı bağımsız “Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Kuruluşları Birliği”nin oluşturularak, faaliyetin ayrı bir meslek dalı olarak yasal statüsüne kavuşturulması, ilerleyen dönemlerde mali sektörün bütününü kapsayacak şekilde bağımsız denetim faaliyetinin gözetim ve denetimini gerçekleştirecek otoritelerin oluşturulmasında bir fırsat olarak görölmektedir. Bu kapsamda, mali sistemde bir takım değişiklikleri ve yeni anlayışları getirmesi beklenen söz konusu mevzuat çalışmalarında bağımsız denetimin gözetim ve denetimi konusuna ayrıca yer verilmesinin önemli olduğu düşünölmektedir. Özellikle, yeni TTK tasarısında, muhasebe standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasında bağımsız bir yetkili otorite<sup>20</sup> belirlenmesi hususuna benzer şekilde, ulusal denetim standartlarının oluşturulması –ki bunların uluslararası standartlarla uyumlu olması tarafımızca bir gereklilik olarak görölmektedir- ve uygulanmasının gözetim ve denetiminde yine bir yetkili otorite oluşturulması alternatifi üzerinde düşünölebilir. Yine SPKn tasarısında, bağımsız deentçilerin oluşturduğu meslek örgütünün yanı sıra veya bunun yerine, daha önce muhasebe standartları alanında ayrı bir idari otorite belirlenmesi<sup>21</sup> hususuna benzer şekilde, sermaye piyasalarında bağımsız denetime ilişkin düzenleme, gözetim ve denetim faaliyetlerini yürütecek ayrıca bir idari otoritenin kurulması ve işletilmesi de üzerinde düşünölmesi gereken bir alternatif olarak değerlendirilmektedir.

---

<sup>20</sup> Söz konusu hususa ilişkin olarak TTK tasarısında, daha önce SPKn’na 4487 sayılı Kanun’la eklenen bir madde ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, yetkili otorite olarak belirlenmiştir.

<sup>21</sup> Bkz. Dipnot 20.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Finans ve sermaye piyasalarının temeli bilgiye dayanmaktadır. Söz konusu bilginin doğru ve güvenilir olması ise piyasaların işleyişi bakımından bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Piyasadaki bilgi güvenliğinin sağlanmasında dünyaca genel kabul görmüş mekanizmaların en başında ise şüphesiz bağımsız denetim gelmektedir.

2000’li yıllarında başından itibaren önce ABD’de daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde ard arda ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile beraber, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yendien tesisi amacıyla bir takım köklü düzenlemelere dünya ülkelerinin hemen hepsinde rastlanmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerin temel odağı ise bağımsız denetim alanı olmuştur. Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen bağımsız denetim standartlarının kalitesinin artırılması çalışmalarının yanı sıra yeni gözetim ve denetim mekanizmaları tasarlanmış ve bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetim altında olması genel tercih konusu olmuştur.

Dünya uygulamalarına genel olarak bakıldığında, daha önce mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde, bağımsız denetim faaliyetinin yeterli kalite ve güvenilirlikte yürütülmediğinin tespitine ilişkin kalite kontrol ve inceleme çalışmaları, artık kamu otoritelerince veya kamusal gözetim mekanizmaları içerisinde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu kalite kontrollerin, sektörün bütününe kapsayacak şekilde ve belli öcelik kıstasları oluşturularak planlandığı; bu çalışmalarda, bağımsız denetim kuruluşlarınca yürütülen faaliyetlerin bağımsız denetim standartlarına uygunluğunun kontrol edildiği görülmektedir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu’nun gözetim ve denetimindeki bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin olarak uzun yıllardır süregelen kalite kontrol çalışmaları yapılmaktadır. Diğer taraftan, ülkemiz sermaye piyasalarında son dönemde muhasebe ve finansal raporlama standartları ile beraber bağımsız denetim standartlarında da ciddi bir değişim gerçekleşerek, kural bazlı düzenleme anlayışından, uluslar arası standartlarla uyumlu ve ilke bazlı ayrıntılı düzenlemeler mevzuatımıza kazandırılmıştır.

Bu kapsamda, Kurulun devam eden çalışmaları çerçevesinde, yeni muhasebe ve finansal raporlama standartları ile birlikte yeni bağımsız denetim standartları doğrultusunda, bağımsız denetim sektörünün bütününe kapsayacak bir denetim mekanizmasının oluşturulması; bunun için yine sektörün bütününe kapsayacak ve sermaye piyasalarındaki bağımsız denetim alanına ilişkin riskin bertaraf edilmesini sağlayacak bir strateji ve faaliyet planının uygulanmaya geçilmesinin gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin gözetim ve denetiminde mali sektörün bütününe kapsayacak bir mekanizmanın ülkemizde halihazırda mevcut olmadığı;

bağımsız denetim faaliyetinin, düzenleme, gözetim ve denetim konularında çok başlı bir yapı içerisinde bulunduğu hatta bağımsız denetimin henüz bir meslek olarak dahi algılanmadığı gerçeği ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ancak, yeni Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu yasa tasarıları bu konuda bir fırsat olarak değerlendirilmekte ve bu mevzuat çalışmalarında, bağımsız denetim faaliyetinin düzenlenmesi ile gözetim ve denetiminin daha ayrıntılı ve kapsamlı olarak ele alınarak, bağımsız denetim alanında gerek düzenleme gerekse gözetim ve denetimi icra edecek mekanizmaların tasarlanması ile birlikte mevcut durumun aşılması diğer ülke uygulamalarına yakınsanabileceği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”.

10 Ekim 2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete’de yayımlan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

AICPA

2006 Peer Review in an Era of transparency: A Position Paper (<http://www.aicpa.org>)

ANANTHARAMAN, Divya

2007 How Objective is Peer Review? Evidence from Self-Regulation of the Accounting Profession. (<http://ssrn.com/abstract=1015810>)

ATAMAN Ümit, ve Başk.

2001 Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Basın Yayım, İstanbul.

CASTERELLA, Jeffrey ve Başk.

2006 Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? (<http://ssrn.com/abstract=937368>)

CPAAOB

2004 "Oversight Plan and Policy" 29 Haziran 2004 tarihli bildirge (<http://www.fsa.go.jp/cpaaob>)

2006a "Overview of the Results of Quality Control review for the Year Enden March 31, 2006" 4 Temmuz 2006 tarihli Rapor (<http://www.fsa.go.jp/cpaaob>).

2006b "Regarding Quality Control of Audits by Small Scale Audit Firms" 8 Kasım 2006 tarihli bildirge (<http://www.fsa.go.jp/cpaaob>).

2006c Quality Control of Audits of the Four Largest Japanese Audit Firms, 30 Haziran 2006 tarihli bildirge. (<http://www.fsa.go.jp/cpaaob>).

CPAB

2006 Public Reports On Inspections of the Quality of Audits Conducted by Public Accounting Firms ([http://www.cpab-ccrc.ca/CPAB\\_English\\_Publications\\_annualReports.htm](http://www.cpab-ccrc.ca/CPAB_English_Publications_annualReports.htm))

ELGİN, İnci

2006 Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları, İşletme Finans Dergisi. Ağustos Sayısı.

FRC Audit Inspection Unit,

2006 2005/2006 Audit Quality Inspections Public Report (July 2006) (<http://frc.org>)

2007 2006/2007 Audit Quality Inspections Public Report (June 2007)  
(<http://frc.org>)

GUNTHER, J. W. ve MOORE, R.R.

2002 Auditing the Auditors: Oversight or Overkill, Federal Reserve Bank of Dalls Economic and Financial Policy Review, Volume 1, Number 5.

GÜRBÜZ Hasan,

1995 Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.

HILLARY, G. ve LENNOX, C.

2005 The Credibility of Self Regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program, Journal of Accounting and Economics 40, 211-229.

IOSCO

2002, Principles for Auditor Oversight Technical Committee.

LENNOX, Clive Steven ve Başk.

2007 Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB's Inspections of Audit Firms (<http://ssrn.com/abstract=1020183>)

PCAOB

2003 Annual Report (<http://www.pcaob.org>).

2004a Annual Report (<http://www.pcaob.org>).

2004b Statement Concerning the Issuance of Inspection Reports (PCAOB Release No. 104-2004-001 August 26, 2004) (<http://www.pcaob.org>)

2005 Annual Report (<http://www.pcaob.org>).

2006a Annual Report (<http://www.pcaob.org>).

2006b Process for Board Determinations Regarding Firms' Efforts to Address Quality Control Criticisms in Inspection Reports (PCAOB Release No. 104-2006-077 March 21, 2006) (<http://www.pcaob.org>)

2007 Report on the PCAOB's 2004, 2005, and 2006 Inspections of Domestic Triennially Inspected Firms (PCAOB Release No. 2007-010 October 22, 2007) (<http://www.pcaob.org>)

ROYBARK, Helen M.

2007 An Analysis of Audit Deficiencies Based on PCAOB Inspection Reports Issued During 2005. (<http://ssrn.com/abstract=1008206>)

Sarbanes-Oxley Act of 2002

Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"

Seri:X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"

Yeni Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı.