

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİME AİT SORUMLULUKLAR VE
YAPTIRIMLARIN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Atakan ÖZTÜRK

Eskişehir 2020

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME AİT SORUMLULUKLAR VE
YAPTIRIMLARIN İNCELENMESİ**

Atakan ÖZTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos 2020

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Atakan ÖZTÜRK'ün "Türkiye'de Bağımsız Denetime Ait Sorumluluklar ve Yaptırımların İncelenmesi" başlıklı tezi 13 Ağustos 2020 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Üye :Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR

Üye :Dr.Öğr.Üy. Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY

Doç. Dr. A. Emre DEMİRCİ
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

ÖZET

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİME AİT SORUMLULUKLAR VE YAPTIRIMLARIN İNCELENMESİ

Atakan ÖZTÜRK

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2020

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Tarih içerisinde denetim, insan faaliyetlerinin artmasına paralel olarak gelişim göstermiştir. Günümüzde denetimin önemli bir alanını mali tabloların bağımsız dış denetimi oluşturmaktadır. Türkiye’de ve dünyada mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili standartları ve koşulları kamu gözetim kurumları belirlemektedir.

Bu çalışmada bağımsız denetim sistemi üzerinde düzenleyici otorite olan kamu gözetim kurumlarının idari yaptırımlarının incelenmesi amaçlanmıştır. Yapılan inceleme ile ülkemizde uygulanan idari yaptırımların durumunun tespit edilmesi ve cezaların yeterliliği hakkında bir fikir oluşturulması hedeflenmiştir.

Bu hedef doğrultusunda Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık’tan kamu gözetim kurumlarının 2017,2018, 2019 yıllarında uygulamış oldukları idari yaptırımlar ve idari ceza mevzuatları karşılaştırılmıştır.

Sonuç olarak ülkelerin ceza yaptırımları incelenmiş, ülkemizdeki cezaların caydırıcı etkisinin yeterli olmadığı kanaatine ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Hukuku, Kamu Gözetimi

ABSTRACT

Independent Audit in Turkey, Responsibilities and Sanctions

Atakan ÖZTÜRK

Department of Business Administration

Programme in Accounting

Anadolu University Graduate School of Social Science, August 2020

Advisor: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

In history, audit has developed in parallel with the increase in human activities. Today , an important area of audit is independent external audit of financial statements .In Turkey and in the world the standards and conditions relating to the audit of financial statements are determined by public oversight bodies.

In this study, it is aimed to examine the administrative sanctions of public oversight bodies, which are regulatory authorities on the audit system. With the review, it was aimed to determine the status of administrative sanctions applied in our country and to create an idea about the adequacy of the penalties.

In line with this purpose, administrative sanctions and administrative penal legislation which were applied in 2017,2018,2019 by public oversight bodies of Turkey, The United State of America and United Kingdom were compared.

As a result, the penal sanctions of the countries were examined, and it was concluded that the deterrent effect of the penalties in our country was not sufficient.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Law, Public Oversight

TEŞEKKÜR SAYFASI

Tez alıőması döneminde ve niversite öğrenimim döneminde üstün katkılar sunan, yol gösterici olan tez danıőmanım Prof. Dr. Necdet SAĞLAM'a en içten teőekkürlerimi sunarım.

Tez alıőması gerçekleőtirdiėim dönem içerisinde sorularımı cevaplayarak bana yardımcı olan Araştırma Görevlisi Abdullah ORHAN'a tezime sağladığı katkılar için teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca sürekli olarak beni her yönden destekleyen aileme gösterdikleri emekler ve sağladıkları imkanlar için minnetle teşekkür ederim.

Atakan ÖZTÜRK

Eskişehir – 2020

20/08/2020

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığımı ve hiçbir şekilde “intihal içermediğimi” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Atakan ÖZTÜRK

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR SAYFASI	vi
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xvi
KISALTMALAR DİZİNİ	xix
SİMGELER DİZİNİ.....	xxi
GİRİŞ	1
1. DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ....	3
1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Türleri	5
1.2.1. Denetimi Gerçekleştirenin Statüsüne Göre Denetim Türleri	5
1.2.2. Bağımsız Denetim	5
1.2.3. İç Denetim	6
1.2.4. Kamu Denetimi	6
1.2.5. Denetimin Amacına Göre Denetim Türleri.....	7
1.2.6. Bağımsız Denetim	7
1.2.7. Özel Amaçlı Denetim	9
1.2.8. Uygunluk Denetimi	10
1.2.9. Faaliyet Denetimi	10
1.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci.....	11
1.4. Denetimin Türkiye'deki Gelişimi	15
2. DÜNYADA VE TÜRKİYEDE KAMU GÖZETİMİ	18
2.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	23
2.1.1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	23
2.2. Avrupa Ülkeleri.....	24
2.2.1. Avrupa Denetim Gözetim Kuruluşları Komitesi	24
2.2.2. Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe).....	25
2.2.3. Avusturya	25

2.2.4.	Belçika.....	26
2.2.5.	Bulgaristan	27
2.2.6.	Hırvatistan	27
2.2.7.	Güney Kıbrıs Rum Yönetimi.....	28
2.2.8.	Çek Cumhuriyeti	28
2.2.9.	Danimarka	29
2.2.10.	Estonya.....	29
2.2.11.	Finlandiya.....	30
2.2.12.	Fransa	30
2.2.13.	Almanya	30
2.2.14.	Yunanistan.....	31
2.2.15.	Macaristan	32
2.2.16.	İzlanda	33
2.2.17.	İrlanda	33
2.2.18.	İtalya.....	34
2.2.19.	Letonya.....	34
2.2.20.	Litvanya.....	35
2.2.21.	Lüksemburg.....	35
2.2.22.	Malta	36
2.2.23.	Hollanda	36
2.2.24.	Norveç	37
2.2.25.	Polonya.....	38
2.2.26.	Portekiz	39
2.2.27.	Romanya	39
2.2.28.	Slovakya.....	40
2.2.29.	Slovenya.....	40
2.2.30.	İspanya	41
2.2.31.	İsveç	41
2.2.32.	Birleşik Krallık	42
2.3.	Türkiye.....	42
2.3.1.	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).....	42
2.3.2.	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	44
2.3.3.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	45
3.	TÜRK MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM	
	KURUMLARININ SORUMLULUĞU.....	46
3.1.	Sermaye Piyasası Kanunu, İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi.....	47
3.1.1.	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.....	47

3.1.2.	2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (mülga)	53
3.1.3.	Sermaye Piyasası Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Esasları Yönetmeliği	55
3.1.4.	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/24 Karar Sayısı: 2013/133 Karar Günü: 14.11.2013)	55
3.2.	660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi	56
3.2.1.	6300 Sayılı Bazı Kanunlar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	60
3.2.2.	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik	61
3.3.	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ilgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi.....	63
3.3.1.	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu	63
3.3.2.	7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuatın incelenmesi	67
3.3.3.	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	68
3.3.4.	4389 Sayılı Bankalar Kanunu (mülga).....	68
3.3.5.	4743 Sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	69
3.3.6.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği.....	70
3.3.7.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği 28.12.2005 (mülga) 71	
3.3.8.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği 21.5.2000 (mülga) 72	
3.4.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi.....	72
3.4.1.	6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	72
3.4.2.	6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	78
3.4.3.	6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi .78	
3.4.4.	6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/66 Karar Sayısı: 2014/19 Karar Günü: 29.1.2014)	79
3.5.	3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun incelenmesi	80
3.6.	5684 Sayılı Sigortacılık Kanununun İncelenmesi.....	81
3.7.	1211 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun İncelenmesi	81

3.8.	6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	82
3.8.1.	6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4 ve 8. Maddesi Hakkında Karar (Anayasa Mahkemesinin Esas Sayısı: 2016/180 Karar Sayısı: 2018/4).....	83
3.9.	6085 Sayılı Sayıştay Kanununun İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi	85
3.9.1.	6661 Sayılı Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve ilgili mevzuatın incelenmesi.....	85
3.9.2.	6661 Sayılı Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Talebi Hakkında Karar Esas Sayısı: 2016/21 Karar Sayısı: 2016/199 Karar Günü: 28.12.2016.....	86
3.10.	492 Sayılı Harçlar Kanunu İlgili Kanunlar ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	86
3.10.1.	492 Sayılı Harçlar Kanunu	87
3.10.2.	6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	87
3.10.3.	6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. Maddesinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2012/91 Karar Sayısı: 2013/86 Karar Günü: 10.7.2013	88
3.11.	5502 Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi	88
3.11.1.	5597 sayılı yurt dışına çıkış harcı hakkında kanun ile çeşitli kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun.....	89
3.12.	4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi.....	90
3.12.1.	6455 sayılı gümrük kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun	90
3.12.2.	6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/66 Karar Sayısı: 2014/19 Karar Günü: 29.1.2014)	91
3.13.	5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun ve İlgili Kanunların İncelenmesi	92
3.13.1.	5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun	92
3.13.2.	3813 sayılı Türkiye futbol federasyonu kuruluş ve görevleri hakkında kanunun (mülga) incelenmesi	92
3.13.3.	5719 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	92
3.14.	5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	93
3.14.1.	5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun.....	93
3.14.2.	5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar.....	93

3.14.3.	Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (kararname numarası: 4) incelenmesi	94
3.15.	6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanununun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	95
3.15.1.	6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanunu	95
3.15.2.	6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanunu'nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar	95
3.16.	2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi.....	96
3.16.1.	2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu	96
3.16.2.	7155 Sayılı Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun.....	97
3.16.3.	7101 İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	98
3.16.4.	5092 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	98
3.17.	4603 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	99
3.17.1.	4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun.....	99
3.17.2.	4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanununa bazı maddelerinde değişiklik yapılması hakkında karar	99
3.18.	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi	100
3.18.1.	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu.....	100
3.18.2.	6327 sayılı bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanunu	100
3.19.	1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun İncelenmesi.....	101
3.20.	6493 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ile İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi	101
3.20.1.	6493 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun	101
3.20.2.	7192 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	102
3.21.	5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'nun İncelenmesi.....	103
3.22.	7147 Sayılı Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanunun İncelenmesi.....	104
3.23.	5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu	104
3.24.	5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi.....	105

3.24.1.	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Teşkilât Yönetmeliği	107
3.25.	5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun İncelenmesi	108
3.26.	5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun İncelenmesi	108
3.27.	5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nun İncelenmesi	108
3.28.	4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi	109
3.28.1.	Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu	109
3.28.2.	Organize sanayi bölgeleri uygulama yönetmeliklerinin incelenmesi	110
3.29.	6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ve Mevzuatın İncelenmesi	111
3.29.1.	6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu	111
3.29.2.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik	111
3.30.	7183 Sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanunu'nun İncelenmesi	112
3.31.	5335 Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un İncelenmesi.....	114
3.32.	Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Kararname Numarası: 1'in İncelenmesi.....	114
3.33.	5369 Sayılı Evrensel Hizmet Kanununun İncelenmesi	115
3.34.	6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun İncelenmesi.....	116
3.35.	Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliğin İncelenmesi.....	117
3.36.	Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin İncelenmesi	117
3.37.	Türkiye Kızılay Derneği Tüzüğü'nün İncelenmesi	118
3.38.	Ulaştırma Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü (Mülga) İncelenmesi.....	118
3.39.	Bağımsız Denetim ile İlgili Yargıtay Kararları.....	119
3.39.1.	Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2013/9102 Karar 2014/13636 sayılı 11.9.2014 tarihli kararın incelenmesi	119
3.39.2.	Yargıtay 1. Hukuk Dairesi Esas 2013/18345 Karar 2014/6983 sayılı 9.4.2014 Tarihli Kararın incelenmesi	120
3.39.3.	Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2016/880 Karar 2017/7610 sayılı 26.12.2017 Tarihli Kararın incelenmesi	120
3.39.4.	Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2018/1518 Karar 2019/6858 sayılı 5.11.2019 Tarihli Kararın incelenmesi	121
3.39.5.	Yargıtay 19. Ceza Dairesi Esas 2017/6538 Karar 2018/2202 sayılı 28.2.2018 Tarihli Kararın incelenmesi	121
3.39.6.	Yargıtay 23. Hukuk Dairesi Esas 2016/806 Karar 2018/4580 sayılı 8.10.2018 Tarihli Kararın incelenmesi	121
3.39.7.	T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2015/2528 Karar sayılı 2015/8038 10.6.2015 Tarihli Kararın incelenmesi	122

3.39.8.	T.C. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi Esas 2005/10054 Karar 2005/12339 sayılı 9.12.2005 Tarihli Kararın incelenmesi	122
3.40.	Bağımsız Denetim ile İlgili Danıştay Kararları	123
3.40.1.	Danıştay 13. Daire Esas 2016/3695 Karar 2016/4353 sayılı 23.12.2016 Tarihli Kararın incelenmesi.....	124
3.40.2.	Danıştay 10. Daire Esas 2010/1636 Karar 2014/1040 sayılı 21.2.2014 Tarihli Kararın incelenmesi.....	124
3.40.3.	Danıştay 13. Daire Esas 2006/5920 Karar 2008/2617 sayılı 22.2.2008 Tarihli Kararın incelenmesi.....	125
3.40.4.	Danıştay 13. Daire Esas 2010/1278 Karar 2017/1245 sayılı 28.4.2017 Tarihli Kararın incelenmesi.....	126
3.40.5.	Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu Esas 2006/1008 Karar 2010/911 sayılı 6.5.2010 Tarihli Kararın incelenmesi.....	126
3.40.6.	Danıştay 10. Daire Esas 1998/1317 Karar 2000/672 sayılı 22.2.2000 Tarihli Kararın incelenmesi.....	127
3.40.7.	T.C. Danıştay 1. Daire Esas 1995/194 Karar 1995/197 sayılı 29.9.1995 Tarihli Kararın incelenmesi.....	127

4. TÜRKİYE’DE VE DÜNYADA KAMU GÖZETİMİ KURUMLARI TARAFINDAN VERİLEN YAPTIRIMLAR VE KARŞILAŞTIRMA 128

4.1.	Finansal Raporlama Konseyi Birleşik Krallık (Financial Reporting Council)	129
4.1.1.	İdari cezalarının incelenmesi	129
4.1.2.	Denetçilere verilen cezaların incelenmesi.....	131
4.1.3.	Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Uygulanan Cezaların İncelenmesi	134
4.2.	Amerika Birleşik Devletleri Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)	137
4.2.1.	İdari cezalarının incelenmesi	137
4.2.2.	Denetçilere verilen cezaların incelenmesi.....	138
4.2.3.	Denetim şirketlerine verilen cezaların incelenmesi.....	141
4.3.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	145
4.3.1.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uygulanan yaptırımların incelenmesi.....	145
4.3.2.	Denetçilere uygulanan yaptırımların incelenmesi	146
4.3.3.	Denetim firmalarına uygulan yaptırım cezaları	148
4.4.	FRC, PCAOB ve KGK Yaptırım Kararlarının Karşılaştırılması	152
4.4.1.	Yaptırım Araçlarının Karşılaştırılması.....	152
4.4.2.	Yaptırım sürecinin karşılaştırılması.....	159
4.4.3.	Para cezası yaptırımlarının karşılaştırılması	159
4.4.4.	Yaptırımların süre olarak karşılaştırılması.....	161
4.4.5.	PCOAB’nin Türkiye’de uyguladığı cezalar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun uyguladığı cezaların karşılaştırılması	165

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	168
KAYNAKÇA.....	172
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1 Denetimin Tarihi Gelişimi	11
Tablo 1.2 Denetimin Dönemsel Gelişimi (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009)	14
Tablo 2.1 ABD, AB ve Türkiye’deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması .	18
Tablo 2.2 AB Müzakerelerinde 6. Fasılın Durumu	43
Tablo 3.1 Bağımsız denetim ile ilgili Yargıtay kararları	119
Tablo 3.2 Bağımsız denetim ile ilgili Danıştay kararları	123
Tablo 4.1 FRC denetçi cezalarının yıllara göre adetsel dağılımı	131
Tablo 4.2 FRC denetçi cezaların yıllara göre yüzdesel dağılımı	131
Tablo 4.3 FRC denetçi cezalarının ceza türlerine adetsel ve yüzdesel dağılımı	132
Tablo 4.4 FRC tarafından 2016-2019 yılları arasında denetçilere uygulanan para cezaları tablosu	133
Tablo 4.5 FRC tarafından 2016-2019 yılları arasında denetçilere uygulanan indirimli para cezaları tablosu	133
Tablo 4.6 FRC’nin bağımsız denetim kurumlarına uyguladığı cezaların yıllara dağılımı	134
Tablo 4.7 FRC’nin denetim kurumlarına uyguladığı cezalarının ceza türlerine göre dağılımı	134
Tablo 4.8 FRC denetim kurumlarına uyguladığı para cezaları	135
Tablo 4.9 FRC bağımsız denetim kuruluşu cezalarının ceza türlerine yüzdesel dağılımı	135
Tablo 4.10 Cezalarının ceza alan firma sayısına oranı	136
Tablo 4.11 FRC denetim kurumlarına uyguladığı ceza indirimlerinin nedeni ve indirim sayıları.....	136
Tablo 4.12 PCAOB’nin denetçilere uyguladığı cezaların yıllara adetsel dağılımı	139
Tablo 4.13 PCAOB’nin denetçilere uyguladığı cezalarının yıllara yüzdesel dağılımı	139
Tablo 4.14 PCAOB denetçi cezalarının ceza türlerine ve yıllara göre adetsel dağılımı	139
Tablo 4.15 PCAOB’nin denetçi cezalarının ceza türlerine ve yıllara yüzdesel dağılımı	140
Tablo 4.16 PCAOB’nin ceza verdiği denetçilerin ülkelere ve yıllara göre dağılımı ...	141

Tablo 4.17 PCAOB tarafından denetim firmalarına verilen cezaların yüzdesel ve adetsel olarak yıllara dağılımı.....	142
Tablo 4.18 PCAOB tarafından cezalandırılan denetim kuruluşlarının ülkelere ve yıllara göre dağılımı.....	142
Tablo 4.19 PCAOB tarafından denetim firmalarına uygulanan cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve uygulanan cezaların ceza alan firma sayısına oranı.....	143
Tablo 4.20 PCAOB denetim kuruluşları geçici men cezaları	144
Tablo 4.21 PCAOB denetim kuruluşu askıya alma cezaları.....	144
Tablo 4.22 KGK tarafından bağımsız denetçilere uygulanan cezaların yıllara ve ceza türlerine göre dağılımı	147
Tablo 4.23 KGK tarafından bağımsız denetçilere uygulanan cezalarının yıllara göre yüzdesel ve adetsel dağılımı	147
Tablo 4.24 KGK bağımsız denetçi cezalarının ceza türlerine oransal dağılımı ve cezaların ceza sayısı ile ceza alan oranı	148
Tablo 4.25 KGK denetim firmalarına uygulan cezalarının yıllara göre adetsel dağılımı	149
Tablo 4.26 KGK denetim kuruluşlarına uygulanan cezaların türlere ve yıllara göre dağılımı.....	149
Tablo 4.27 KGK tarafından denetim kuruluşlarına uygulanan cezalarının yıllara göre yüzdesel dağılımı.....	150
Tablo 4.28 KGK bağımsız denetim kuruluşu cezalarının ceza türüne ve yıllara göre yüzdesel dağılımı	150
Tablo 4.29 KGK tarafından denetim kuruluşlarına verilen cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve ceza sayısının ceza olan denetim kuruluşu sayısına oranı	151
Tablo 4.30 KGK tarafından denetim firmalarına uygulanan cezaların dağılımı	151
Tablo 4.31 FRC, PCAOB ve KGK tarafından uygulanan temel yaptırımlar.....	155
Tablo 4.32 FRC, PCAOB VE KGK'nin denetim raporları ile ilgili diğer cezaları	156
Tablo 4.33 FRC, PCAOB ve KGK'nin denetçilere uyguladığı diğer cezalar.....	157
Tablo 4.34 FRC, PCAOB ve KGK tarafından denetçi ve denetim kurumlarına uygulanan diğer cezalar.....	158
Tablo 4.35 KGK, FRC ve PCAOB kullanılabilir yaptırım sayıları	159
Tablo 4.36 KGK, FRC ve PCAOB tarafından denetçilere uygulanan en düşük ve en yüksek para cezaları.....	161

Tablo 4.37 KGK, FRC ve PCAOB tarafından denetim kurumlarına uygulanan en yüksek ve en düşük para cezaları	161
Tablo 4.38 KGK, PCOAB ve FRC'nin denetçilere uyguladığı süre bazlı cezalarının karşılaştırılması.....	163
Tablo 4.39 KGK, PCOAB ve FRC tarafından denetim kuruluşlarına uygulanan süre cezaların karşılaştırılması	164
Tablo 4.40 KGK, FRC ve PCOAB tarafından uygulanan kalıcı men cezaları	165

KISALTMALAR DİZİNİ

- AB : Avrupa Birliği
- AB. : Muhasebe Kurulu (Malta)
- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- ACCA: İrlanda Uzman Muhasebeciler
- AFM : Finansal Piyasa Kurumu (Hollanda)
- ANR : Denetim Üzerine Kamu Gözetim Ajansı (Slovenya)
- AOB: Denetim Gözetim Kurulu (İzlanda)
- AOU : Fin Patent ve Kayıt Birimi (Finlandiya)
- APAB : Kamu Gözetim Kurulu Avusturya
- APAS: Denetçi Gözetim Komisyonu (Almanya)
- AVNT: Denetim Muhasebe Emlak Değerleme ve İflas Yönetimi Kurumu (Litvanya)
- BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
- CEAOB: Avrupa Denetim Gözetim Kuruluşları Komitesi
- CMVM: Portekiz Borsa Regülatörü
- CONSOB: İtalya Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
- CSSF: Finansal Denetleyici Komisyonu (Lüksemburg)
- DBA : Danimarka İş Kurumu
- ESMA: Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu
- FAR : İsveç Muhasebe Profesyonelleri Enstitüsü
- FEE : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- FFMS: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları
- FRC : Finansal Raporlama Konseyi (Birleşik Krallık)
- FSAN : Norveç Finansal Denetleyici Kurumu
- H3C : Kanuni Denetim Yüksek Konsülü (Fransa)
- HAASOB : Yunan Muhasebe ve Denetim Standartları Gözetim Kurulu
- IAASA : İrlanda Denetim ve Muhasebe Denetleyici Kurumu
- ICAC: Muhasebe ve Denetim Enstitüsü (İspanya)
- ICAEW : İngiltere ve Galler Uzaman Muhasebeciler Enstitüsü
- ICAI : İrlanda Uzaman Muhasebeciler Enstitüsü
- IDW : Kamu Denetçileri Enstitüsü (Almanya)

KAYİK : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KKH : Denetçiler Kamu Gözetim Kurumu (Macaristan)
KNA : Denetim Gözetim Komisyonu (Polonya)
KSW : Vergi Danışmanları ve Denetçiler Odası (Avusturya)
LAR : Litvanya Denetçiler Odası
LZRA : Letonya Yeminli Denetçiler Birliği
MKVK : Macaristan Denetçiler Odası
NBA : Hollanda Kraliyet Uzaman Muhasebeciler Enstitüsü
NIPA : Norveç Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
OROC : Portekiz Kanuni Denetim Enstitüsü
OSB : Organize Sanayi Bölgeleri
PCAOB : Amerikan Kamu Gözetimi Kurumu
PIBR : Polonya Kanuni Denetçiler Odası
QUA : AB Kalite Güvence Birimini
RGS : Devlet Genel Muhasebe Ofisi (İtalya)
SIA : İsveç Denetçiler Denetim Kurulu (SIA)
SKAU : Slovak Denetçiler Odası
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
SRL : Muhasebe Firmaları Birliği (Hollanda)
TDS : Türkiye Denetim Standartları
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF : Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
UDVN : Denetim Gözetim Kurumu (Slovakya)
Vb. : Ve benzeri
WPK : Almanya Kamu Denetçileri Odası

SİMGELER DİZİNİ

- % : Yüzde
\$: Amerikan doları

GİRİŞ

Denetim ve bağımsız denetim kavramları yıllar içinde gelişme göstermiştir. Tarih içerisinde ekonomik aktivitelerin başlamasıyla bu faaliyetlerin denetlenmesi gündeme gelmiştir. Ekonomik aktivitelerin denetiminde öncelikle kamu kaynaklarının denetimi, denetimin ana konusunu oluşturmuştur. Ekonomik gelişim ile özel sermayenin ve mülkiyetin oluşması özel kaynakların denetimini de ön plana çıkarmıştır. Özel kaynakların denetimi ile denetlenen kaynakla ilgili paydaşların da konu hakkında bilgi sahibi olmaya başladığı görülmüştür.

Denetim mesleği, zaman içerisinde örgütlenmeye başlamış ve meslek örgütleri kurulmuştur. Meslek örgütlenmelerini takiben meslek ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmış faaliyetler standart uygulamalarla bir sistematige oturtulmak istenmiştir. Günümüzde sermayenin global olarak dağılması, uluslararası ticaret ve iş ilişkilerinin gelişimi denetimi dünya çapında bir faaliyete dönüştürmüştür. Bu çerçevede uluslararası uygulamalar hayata geçirilmiş ve evrensel standartlar belirlenmiştir. Yaşanan ekonomik krizler ve muhasebe skandalları denetimin günümüze geliş sürecinde önemli bir rol oynamıştır. Bu olaylardan sonra denetim üzerine kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır.

Dünyada ve Türkiye’de mali tabloların bağımsız denetimi kamu gözetim kurumları tarafından düzenlenmektedir. Kamu gözetim kurumları denetim firmalarını ve denetçileri yetkilendirmekte, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemektedir. Bunların yanında kamu gözetim kurumları belirlenen meslek ilklerine ve standartlara uymayan denetim firmalarına ve denetçilere karşı idari yaptırım uygulamaktadır.

Denetim ve kamu gözetimi kavramları ile mevzuattan kaynaklanan sorumlulukların incelendiği bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın amacı; ülkemizdeki ve yurtdışı kamu gözetim kurumlarının uyguladığı yaptırımların incelenmesi ve bu inceleme sonucunda ulaşılabilecek sonuçlar ile ülkemizdeki denetim sisteminin gelişmesi için öneriler sunmaktır. Çalışmanın gerçekleştirilmesinde denetçileri ve denetim kurumlarını ilgilendiren ulaşılabilen mevzuat taranmıştır. Yapılan tarama sonucunda denetçilerin ve denetim firmalarının uyması gereken yükümlülükler tespit edilmiştir. Bu yükümlülükler temel alınarak ülkemizde uygulanan hukuki ve idari yaptırımlar incelenmiştir.

Birinci bölümde bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetimin gelişim süreci ele alınmıştır.

İkinci bölümde dünyada ve Türkiye'deki kamu gözetim sistemleri incelenmiştir. Bu bölümde denetim sistemi üzerinde düzenleyici otorite olan kamu gözetim kurumlarının yetkilerinin Türkiye, Avrupa ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri özelinde incelenmesi hedeflenmiştir. Bu inceleme çalışmanın dördüncü bölümünde ele alınan kamu gözetim kurumlarının uyguladığı yaptırımların incelenmesine temel teşkil etmektedir.

Üçüncü bölümde Türk mevzuatında bağımsız denetim ve denetim kurumlarının sorumluluğu ele alınmıştır. Bu bölümde bağımsız denetim ile ilgili ulaşılabilen Türk mevzuatı derinlemesine incelenmiştir. İncelemenin ana amacı denetçi ve denetim firmalarının güncel yükümlülüklerinin tespit edilmesidir. Bu inceleme sonucunda bir bütün halinde denetçilerin ve denetim firmalarının sorumlulukları ve yükümlülükleri tespit edilmiştir. İnceleme sonucunda elde edilen bilgiler çalışmanın dördüncü bölümünde ele alınan idari yaptırımların uygulanma nedenini oluşturmaktadır.

Dördüncü bölümde ise Türkiye'de ve dünyada kamu gözetimi kurumları tarafından verilen yaptırım cezaları karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırmadaki amaç ülkemizde uygulanan idari yaptırımların durumu ile idari yaptırımların yeterliliğinin tespit edilmesidir. Bu kapsamda Amerika Birleşik Devletlerindeki ve Birleşik Krallıktaki idari yaptırım cezaları ile ülkemizdeki idari yaptırımlar karşılaştırılmış ve yorumlanmıştır.

Sonuç ve öneriler kısmında çalışmanın tamamından elde edilen bulgularla, Türkiye'deki denetim sistemi üzerine önerilerde bulunulmuştur.

1. DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ

1.1. Denetim Kavramı

Denetim literatürde birçok kişi tarafından birçok kaynakta tanımlanmıştır. Bu tanıma ulaşmak için öncelikle kelimenin anlamından başlamak gerekmektedir.

“Oxford Üniversitesi Yayınlarından 1977 yılında çıkan Oxford sözlüğünde denetim, hesapların düzenli olduğunun anlaşılması amacıyla yapılan resmi inceleme olarak tanımlanmıştır. Aynı sözlüğün günümüz versiyonunda ise denetimin tanımı, işletmenin ve finansal kayıtların doğruluk ve gerçeklik açısından incelenmesi olarak geliştirilmiştir.

Thesaurus sözlüğüne göre denetim, ‘muhasabe prosedürlerinin ve kayıtlarının eğitimli bir muhasebeci ya da Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM) tarafından incelenmesidir’ şeklinde tanımlanmıştır.” (Kesimli, 2015)

Denetim yıllar itibari ile değişik anlamlarda kullanılmıştır. Literatür araştırması sırasında karşımıza çıkan bu durumu ekonomik ihtiyaçların değişikliğine bağlamak doğru olacaktır. Günümüzde ise bir üst başlık olarak kullanılan denetim kavramı için kapsadığı alanları tanımlamak için Daştan şu tanımlamayı yapmıştır.

“Denetim kavramının kontrol, murakabe, revizyon ve teftiş kavramlarının yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu kavramların anlamları birbirinden oldukça farklıdır. Denetim; kontrol, murakabe, revizyon ve teftiş gibi kavramları da kapsayan bir üst kavram niteliğindedir.

Kontrol, bir kuruluşun, birimin, işlemin veya davranışın amacına ulaşabilme gücü, diğer bir ifadeyle ulaşmak istenen amaçlarla uygulama sonuçlarının karşılaştırılması olarak ifade edilebilir. Murakabe, olması gerekenle fiilî durumun karşılaştırılması; revizyon, defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi; teftiş ise işlemlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilmesidir.” (Daştan, 2020)

Literatür incelendiğinde birçok akademik tanımın da denetim için yapıldığı görülmektedir. Bunlardan bir tanesi Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporundan aktarılan şu tanımdır.

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.” Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporundan aktaran (Erdoğan, 2018)

Başka bir tanım ise Türedi tarafından yapılan tanımdır.

Denetim, belli bir ekonomik birim veya döneme ait iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Türedi 2007'den aktaran (Daştan, 2020).

Akademik olarak ulaşılan bir diğer tanım ise Sağlam, Uyar ve Yolcu tarafından yapılmıştır. Bu tanım denetimi muhasebe ile ilişkilendiren bir tanımdır.

“Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Muhasebe mesleğinin kapsamı dikkate alındığında denetim başka bir ifade ile şöyle tanımlanabilir; belirli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacıyla, bağımsız uzman kişi tarafından denetim kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme çalışmasıdır. “ (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020, s. 14)

Uygulamada kullanılan tanımları inceleyecek olursak Amerika Birleşik Devletlerinden şu tanıma ulaşılmaktadır.

SOX Yasası (2002) çerçevesinde denetim; halka açık bir şirketin finansal tablolarının, bağımsız denetim firması tarafından, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) ya da Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission- SEC) mevzuat ve kurallarına uyumlu biçimde incelenmesi ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi olarak tanımlanmıştır. (Kesimli, 2015)

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 4. Maddesinin b bendine göre bağımsız denetim şöyle tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.4)

Denetim kavramı incelendiğinde, kendine çok geniş bir alanda yer bulmaktadır. Denetim kavramı sadece muhasebe ve finansal tablolar özelinde yer alan bir kavram olmayıp birçok alanda ve birçok farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1.2. Denetim Türleri

Denetim ve denetim türleri uygulamada ve teoride birçok farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Denetim türlerini birçok şekilde sınıflandırmak mümkündür. Denetim, denetimin amacına ve denetimi gerçekleştiren kişi veya kurumun durumuna göre sınıflanabilir. Literatürde yapılan araştırmada da bu iki şekilde yapılan sınıflandırmanın yaygın olduğu görülmektedir. Her iki sınıflandırma da önemli olduğu için denetim türleri incelenirken her iki sınıflandırmada ele alınacaktır.

1.2.1. Denetimi Gerçekleştirenin Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.2.2. Bağımsız Denetim

“Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.” (Sermaye Piyasası Kurumu, 2020)

Yukarıdaki tanım Sermaye Piyasası Kurumu tarafından yapılan bağımsız denetim tanımıdır. Bu tanımdan bağımsız denetim doğrudan finansal tablo denetimini ilgilendirdiği anlaşılmaktadır. Literatürde ulaşılan diğer kaynaklarda da bağımsız denetim muhasebe standartlarına uygunluk çerçevesinde mali tabloların denetimi olarak ele alınmaktadır.

Bağımsız denetim hizmeti kişi veya kurumlar tarafından standartlar çerçevesinde yürütülmektedir. Ülkemizde bu standartları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu belirlemekte ve bağımsız denetim standartları olarak ilan etmektedir.

Ülkemizde dış denetim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra hızlı bir gelişim süreci içine girmiştir.

1.2.3. İç Denetim

İç denetimin literatürde birçok tanımı olduğu görülmektedir. Bunlardan en çok kullanılanlarından birisi İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)' tanımıdır. Bu tanım şu şekildedir:

“Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” (The Institute of Internal Auditors, 2020)

Literatürde ulaşılan bir diğer akademik tanımda şu şekildedir:

“İç denetim, işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik işletmenin kendi elemanları tarafından yapılan denetimlerdir.” (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Tanımlardan yola çıkıldığında iç denetimin, kurumun gelişiminin sağlanması ve belirlenen hedeflere erişilme durumunu tespiti amacı ile yapıldığı görülmektedir. İç denetim faaliyet denetimi, uygunluk denetimi gibi denetim türlerini de kapsayıcı şekilde olabilir.

Ülkemizde son yıllarda iç denetimin önemi daha iyi anlaşılmaya başlanmıştır. Bunun sonucunda hem özel sektörde hem de kamu sektöründe iç denetim ile ilgili önemli çalışmalar yapılmaktadır.

1.2.4. Kamu Denetimi

“Kamu denetimi; görev ve yetkilerini yasa, yönetmelik ve genelgelerden alan ve kamu adına, kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti amacıyla kamu kurumları içerisinde oluşturulan birimler ve yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılan ya da yaptırılan denetimdir.” (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Kamu denetimi kamu kurumları tarafından belirli standartlar çerçevesinde icra edilen denetim faaliyetidir.

Kamu denetimi kavramı daha çok devlet kurumlarının kurum ve kişiler üzerinde uyguladığı dış denetimdir. Bu denetimde denetleyen kurumun uyulacak kriterleri zorlama yoluyla belirlediği, karşı tarafında buna uyumdan başka bir seçeneği olmadığı görülmektedir.

Kamu denetimi faaliyet denetimi, uygunluk denetimi gibi denetim konularına da kapsayan bir denetimdir.

Bu denetim türü iki ayrı örnek ile daha iyi anlaşılabilir.

İlk örnek bir demir çelik fabrikasında uygulanan iş sağlığı güvenliği uygulamalarının yeterliliğinin Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı yetkilileri tarafından denetlenmesi uygunluk denetimi kapsamında bir kamu denetimi örneğidir.

İkinci örnek ise Sayıştay tarafından mahalli idareler üzerinde yapılan denetimdir. Sayıştay'ın herhangi bir belediye üzerinde gerçekleştirdiği denetim uygunluk, faaliyet ve güvence denetim türlerini kapsayan bir kamu denetimidir.

1.2.5. Denetimin Amacına Göre Denetim Türleri

1.2.6. Bağımsız Denetim

“Muhasebe denetimi, finansal tablolar denetimi ve finansal denetim de denilen bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının, o işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını öngörülen muhasebe standartları çerçevesinde, doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını belirlemek amacıyla, finansal tablolar ve bu finansal tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer bulguların sistematik olarak incelenmesi ve elde edilen sonuçların yazılı olarak denetim raporunda açıklanmasıdır.” (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Bağımsız denetim kavramı literatürde incelendiğinde daha çok muhasebe denetimi olarak tanımlandığı görülmektedir. Uygulamada da bağımsız denetimin muhasebe denetimi olarak kullanıldığı görülmektedir.

Uygulamada özel amaçlı denetim ile bağımsız denetimin karıştırıldığı görülmektedir. Uygulamada harici değerlendiricilerinin gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin bağımsız denetim olarak yanlış bir şekilde ifade edildiği de araştırma safhasında anlaşılmıştır.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olacak kurum ve kuruluşlar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 26/3/2018 tarihinde kararlaştırılmıştır. Her sene bu kapsamda olan kurum ve kuruluşların kriterleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenmektedir.

26/3/2018 sayılı bakanlar kurulu kararına göre, kararın bir numaralı listesinde yer alan aşağıdaki kuruluşlar zorunlu denetim kriterlerine tabi olmadan zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

“1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler,

i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,
- g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı

şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumlar, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.

6) Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

a) Karasal ortamdaki ulusal televizyon yayını yapma hakkı.

b) Uydu televizyon yayını lisansı.

c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayını lisansı.”

(2018/11597 Karar Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı I Satılı Liste)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun 16/02/2019 tarihinde resmi gazetede yayınlanan kararına göre yukarıdaki listeye tabi olmayan firmalar için bilanço aktif toplamı 35 milyon lira ve üzeri, çalışan sayısı 175 veya üzeri, yıllık satış hasılatı 70 milyon lira veya üzeri olması şartlarını üst üste iki mali dönem sağlayanlar bağımsız denetime tabi kılınmıştır.

1.2.7. Özel Amaçlı Denetim

“Özel amaçlı denetim belirli bir konuda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarının, finansal tablolarının ve bunların dayandığı olan belgelerin incelenmesidir. Özel amaçlı denetimde genellikle finansal tablolardaki kalemler ve bunların dayanağı olan belgeler incelenir.” (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Bu denetim karşımıza genelde özel durumlarda çıkmaktadır. Bu denetim türünün örnekleri genelde mahkemeler için yapılan incelemelerde karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde yapılan konkordato başvurularında sunulan finansal tablolar ile ilgili denetim raporu bir özel amaçlı denetim raporu özelliği göstermektedir. Bunun yanında vergi incelemelerinde hazırlanan raporlarda sade özel bir amaca hizmet ettiği için özel amaçlı raporlardır.

Özel amaçlı denetimde esas olarak bir amaç için normal rutinde olmayan bir denetim hizmeti yapılmaktadır. Denetim amaçlanan hedefe özel olarak gerçekleştirilmektedir. Bu denetim türü hem kamu kurumlarında hem de özel kuruluşlarda çeşitli amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır.

1.2.8. Uygunluk Denetimi

“Sözleşmelere uygunluk denetimi ve usul denetimi de denen uygunluk denetimi yetkili bir üst makam (işletme yönetimi veya devlet) tarafından konulmuş olan kurallar ve belirlenmiş işletme politikalarına ne derecede uyulduğunun tespit edilmesidir.” (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Bu denetim türü hem kamu kurumlarında hem de özel kurumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bu denetim türünün amacı belirlenmiş olan ilkelere, standartlara, kanunlara, yönetmeliklere, iç yönergeler vb. ne uyumun denetlenmesidir.

Kamu kurumları bu denetimleri kendileri yapabilmekte veya dış kişi veya kurumlara yaptırabilmektedirler. Bağımsız denetçilere de mevzuat ile birçok alanda uygunluk denetimi yapma imkanı tanınmıştır.

Örnek vermek gerekirse Sağlık Bakanlığı'nın müfettişlerinin hastanelerin çalışma koşullarını mevzuata uygunluk yönünden denetlemesi bir uygunluk denetimidir.

1.2.9. Faaliyet Denetimi

“Performans denetimi ve verimlilik denetimi olarak da ifade edilen faaliyet denetimi, bir işletmenin muhasebe çalışmaları dışında kalan diğer (satın alma, üretim, pazarlama, Ar-Ge, personel gibi) faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesidir. “ (Sağlam, Uyar, & Yolcu, 2020)

Faaliyet denetimi ile organizasyonun verimlilik, hedeflere ulaşma başarısı gibi muhasebe dışında kalan ve muhasebesel olarak ölçülemeyen faaliyetlerinin denetimi yapılmaktadır. Faaliyet denetimi hem kamu kurumlarında hem de özel kurumlarda kendisine yer bulmaktadır.

Bu denetim türünde işletmenin faaliyet ve hedefleri, performans, verimlilik ve karlılık gibi objektif ölçütlerle değerlendirilmeye çalışılır. Böylece işletmenin önceden saptanmış hedeflere ulaşip ulaşmadığı yani yönetimin başarı düzeyi değerlendirilir.

Bir kamu idaresinin bir mal alımı için harcamış olduğu paranın, piyasa fiyatlarında mı gerçekleştiğinin kontrolü bir faaliyet denetimine örnektir.

1.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Denetimin tarihsel gelişimi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablo literatürdeki bilgiler ile bu çalışma için oluşturulmuş bir kronolojik sıralama tablosudur.

Tablo 1.1 Denetimin Tarihi Gelişimi

Yıl	Olay
M.Ö. 3000	Mezopotamya’da Tahıl Ambarlarının Sayımın
M.Ö 2686-573	Eski Roma ve Mısırdaki Kamu Maliyesi Denetimi
M.Ö 756 M.Ö 146	Eski Yunan Kamu Kaynakları Denetimi
M.Ö 1100	Çin’de Kısmi Denetim Kayıtlarına rastlanmıştır
M.S 7-12 Yüzyıl	İslam Uygarlığında Muhasebe Denetim Birimlerinin Oluşması
1289	İlk Denetçi Teriminin Kullanılması
1581	İlk Meslek Örgütü Venedik’te Kurulmuştur.
1845	Deloitte & Touch Firmasının Kuruluşu
1845	İngiltere’de Denetim İçin Yasal Düzenlemeler Oluşmuştur
1850	İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü Muhasebe Denetimini Yazılı Hale Getirmiştir
1886	Almanya Meslek Yasasının Çıkması
1870	İngiltere’de Meslek Yasasının Çıkması
1895	Hollanda’da Meslek Yasasının Çıkması
1896	Amerika Birleşik Devletleri’nde Meslek Yasasının Çıkması
1927	Fransa’da Meslek Yasasının Çıkması
1941	İsviçre Meslek Yasasının Çıkması
1945	Arjantin Meslek Yasasının Çıkması
1946	Brezilya’da Meslek Yasasının Çıkması
1949	Meksika’da Meslek Yasasının Çıkması
1949	Hindistan’da Meslek Yasasının Çıkması
1950	Yunanistan’da Meslek Yasasının Çıkması
1955	Nijerya’da Meslek Yasasının Çıkması
1955	İtalya’da Meslek Yasasının Çıkması
1982	Sermaye Piyasası Kurulu’nun Kuruluşu
1989	Türkiye’de Meslek Yasasının Çıkması
1999	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Kuruluşu
2002	Sarbanes-Oxley Yasası’nın Çıkması
2006	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
2011	6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Çıkması
2011	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Kuruluşu
2018	BOBİ Finansal Raporlama Standardının Uygulamaya Başlanması

Ekonomik faaliyetlerin insanoğlu tarafından icra edilmesini takiben, bu faaliyetlerinin denetlenmesi gündeme gelmiştir. Özel mülkiyetin gelişmemiş olduğu tarihsel dönemlerde daha çok devletin kaynaklarının kullanıldığı görülmektedir. Bundan dolayı da bu kaynakların denetiminin devlet eliyle yapılması söz konusu olmuştur. Denetimin amacı ve teknikleri yüz yıllar itibari ile değişmiştir. Denetimin çağlar içinde evrimleşerek günümüze geldiği ve halada değişim içinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

“Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya’da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijininini oluşturmaktadır.” (Güvemli & Özbirecikli, 1 Temmuz 2011, s. 573)

“Kaynaklar, Eski Roma ve Mısır Dönemlerinde kamu maliyesinin denetleme organları tarafından denetlendiği yönünde bilgilere yer vermektedir. Bu dönemlere ait denetim uygulamalarının, kamu maliyesine ait tahsilat ve ödemelerin bir uzmana anlatılması, uzmanın da bunları dinleyerek doğru olup olmadıkları hususunda karara varması şeklinde gerçekteleştiği tarihi bilgilerden anlaşılmaktadır. “ (Daştan, 2020)

“Eski Yunan’da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya’daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir. Şehir (Site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşla hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır. Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuş, ayrıca çapraz hesap kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiği görülmüştür. Keza, M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde, Çin’de denetime ilişkin kimi uygulamalar yapıldığı anlaşılmaktadır.” (China Audit Society ,1999’dan aktaran (Bezirci & Karasioğlu, 2011)

“İslam Uygarlığının geliştiiği VII. ve XII. Yüzyıllar arasındaki tarihsel dönemde, kamusal denetim anlayışı da yerleşmiş, İslam halifelerince, özel veya kamusal durum ayrımı yapılmadan muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur.” (Khan, 1995’ten aktaran Güvemli & Özbirecikli, 2011, S.573-574)

Yapılan denetim faaliyetinin tanımlanması ve bu faaliyeti icra eden kişilerin adlandırılması gerekmiştir. Mesleği icra edenlerin zaman içinde örgütlenme arayışına girdiği görülmektedir. Bu örgütlenme yine ticaretin yoğun olarak icra edildiği yerlerde ortaya çıkmıştır. Denetimin gelişim süreci ile denetim firmaları ortaya çıkmaya başlamıştır.

“Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere’de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte & Touch firmasını Londra’da kurmuştur.” (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 3)

Ticaretin ve ticaretin içinde yer alan kurumların kurumsal bir yapıya kavuşması ile muhasebe mesleği ve muhasebe denetimi yasal zemine oturtulmuştur. Bu yasal çerçeveye oturma süreci, her ulusta ve toplulukta aynı zamanda ve aynı dönem içerisinde gerçekleşmemiştir. Meslek yasalarının kullanılmaya başlaması ile meslek mensuplarının da örgütlenmeye başladığı görülmektedir.

“Örgütlenme açısından bakıldığında ise muhasebe denetçilerinin ilk olarak 1584 yılında Venedik’te örgütsel yapıya kavuştukları belirtilebilir. Özellikle 19. yüzyıl başlarından itibaren İngiltere’de büyük bir önem kazanan muhasebe denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerin 1845 yılında çıkartıldığı görülmektedir. Söz konusu yasalarla demir yolu şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi yanında İngiliz Şirketler Kanunu ile ayrıca şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Modern muhasebe denetiminin yazılı hâle getirilmesi ise 1850 yılında “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından gerçekleştirilmiştir.” (Daştan, 2020, s. 9)

“ABD’de ise mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve bunu diğer eyaletler takip etmiştir. ABD’de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants- CPA’ler) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır. (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 3-4)

Ülkemizde muhasebe mesleğinin önemli bir birikimi olmakla birlikte İngiltere’de 1870, Almanya’da 1886, ABD’de 1896, Fransa’da 1927, Hollanda’da 1895, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya’da 1946, Meksika ve Hindistan’da 1949, Yunanistan’da 1950, Nijerya ve İtalya’da 1955 yıllarında çıkarılan meslek yasası; bizde ancak 1989 yılında çıkarılabilmektedir ve gecikmişliğine karşın çok önemli bir gelişmedir.” (Erdoğan, 2018)

Zaman içerisinde denetim kavramının uygulama yöntemleri ve teknikleri değişim göstermiştir. Günümüzde denetim sonuçları işletmenin tüm paydaşlarını ilgilendirirken, geçmiş dönemlerde sadece işletme sahiplerinin ve borç verenlerin işletmede bulunan varlıklarının güvenceye alınması ile ilgilenmiştir.

Teknolojide yaşanan gelişmeler denetim yöntemlerinde ve tekniklerinde değişimlere neden olmuştur. Yeni yöntemler yıllar içerisinde geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Günümüzde örnekleme yolu ile denetim çalışmaları gerçekleştirilirken, daha önceki dönemlerde faaliyetlerde yüzde yüzlük bir kapsama anlayışı ile tüm işlemlerin denetlenmesi yaklaşımı hâkimdir.

Dönem ve ekonomik faaliyetlerin gelişmesine bağlı olarak denetimden beklenen sonuçların değiştiği de görülmüştür.

Denetimin ekonomik dönemler ile olan ilişkisi aşağıdaki tabloda açıklandığı şekilde oluşmuştur.

Tablo 1.2 Denetimin Dönemsel Gelişimi (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009)

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi	Hata ve Hilelerin Bulunması	İşletme Sahipleri
1900'lü Yıllar	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi	Hata ve Hilelerin Bulunması	Ortaklar ve Kredi Kuruluşları
1900-1930	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi/ Aynı Zamanda Örnekleme Yoluyla Denetim	Finansal Tabloların Doğruluğunu Tespit	Ortaklar, Kredi Kuruluşları ve Devlet
1930- 1960	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Görüş Sunma	Hissedarlar, Kredi Kuruluşları, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler ve Diğer İlgili Kesimler
1960- 1990	Örnekleme Yoluyla Denetim, İstatistikî Örneklemenin Yaygınlaşması	Finansal Tabloların Doğruluğunu Tespit	Ortaklar, Kredi Kuruluşları ve Devlet, Sendikalar, Tüketiciler ve Diğer İlgili Kesimler
1990 Sonrası	Risk Odaklı Denetim, Bilgi İşlem Sistemlerinin Denetimi	Finansal Tabloların Doğruluğunu Tespit	Ortaklar, Kredi Kuruluşları ve Devlet, Sendikalar, Tüketiciler ve Diğer İlgili Kesimler

Denetimin gelişme sürecinde muhasebe ve denetim skandallarının özellikle mali tablolar denetimin gelişimine etki ettiği görülmektedir. Ülkemizde ve yurtdışında gözlemlenen skandallar sonucunda genellikle yasal düzenlemeler yapılmış, denetleyici ve

düzenleyici kurumlar oluşturulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enrol ve Wordlcom gibi skandallar Sarbanes & Oxley yasasının oluşturulmasını sağlamıştır. Ülkemizde de bankacılık krizinden sonra bankaların denetimi konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden bir tanesi de Bankalar Kanunu'nda yapılan değişikliktir.

1.4. Denetimin Türkiye'deki Gelişimi

Ülkemizdeki denetim çalışmalarının Osmanlı döneminde başladığı ve daha çok kamu kaynakların denetiminin öne çıktığı literatürden anlaşılmaktadır. Osmanlı döneminde Ulus olarak gerek cumhuriyet döneminde gerekse öncesinde, uluslararası ekonomik münasebetlerin gelişmesi ile denetim faaliyetleri daha çok ortaya çıkmaya başlamıştır.

Günümüzde de varlığını sürdüren Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. Düyün'u Umumiye İdaresinin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğitimi alanında yeni akademisyenlerin yetiştirilmesine katkısı olmuştur. (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 4)

Cumhuriyet döneminde ise, cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe mesleği ve denetim kanun ile bir düzenlemeye tabi tutulmamıştır. Özel teşebbüslerin azlığı, devletin ekonomideki ağırlığının hâkim etkisi genç cumhuriyeti daha çok kamu kaynaklarının denetimine yönelmiştir.

Türkiye'de muhasebe denetimi konusundaki ilk uygulama örnekleri muhasebe konusunda uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi konuları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır. (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 4)

Literatürden anlaşıldığı kadarı ile zamanla muhasebe mesleğini icra eden kişiler, kendi aralarında mesleki örgütlenmelerde bulunmuşlardır. Bu oluşumların muhasebe ve denetim üzerinde çalışmalar yaptıkları anlaşılrsa da bu oluşumların hukuki bir meslek kurumu olmaması gelişim sürecinde çok önemli etkileri olmasını engellemiştir.

“1960'lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi gösterilebilir. Yine 1962 yılında, Türkiye Bankalar Birliği'nin kredi taleplerine ilişkin başvurularda öngördüğü bilanço ve gelir tablosu tipleriyle ilgili çalışmalar ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca (SPK) 1983 yılından itibaren halka açık anonim ortaklıklar için öngördüğü muhasebe sistemi, vergi mevzuatları dışında diğer mevzuat hükümlerinin de

muhasabe uygulamalarına etkili olduğunu gösterecek çalışmalar olarak değerlendirilebilir.”
(Güçlü, 2015, s. 15)

Ülkemizde ilk kez yasal bağımsız denetim zorunluluğu 1211 sayılı TCMB Kanunu'nun 43'üncü maddesinde değişiklik yapan 06.12.1984 tarih ve 3098 sayılı Kanun ile getirilmiş ve 1987 yılında yayımlanan yönetmelikte bankalara yönelik olarak uygulamaya ilişkin usul ve esaslar tespit edilmiştir. (Erçiçek, 2016, s. 12)

Finansal piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk Mali sisteminde düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir. (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 4)

Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler oluşmadan önce, anonim ortaklıklarda devlet organlarıncı yapılan denetim (TTK ve 1972 tarihli “Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü” çerçevesinde) ile TTK'de belirtilen bir denetim organı olan “Denetim Kurulu” tarafından yapılan dış denetim söz konusudur. (Erçiçek, 2016, s. 16)

Mesleki olarak örgütlenme çabaları birçok kez denenmiştir. İlk önce Ticaret Bakanlığı sonra da Maliye Bakanlığı tarafından 1932, 1938, 1949, 1956, 1960, 1966, 1980, 1984 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerden yeteri başarı sağlanamamıştır. Ancak 1989 yılındaki dokuzuncu girişim başarılı olabilmıştır. (Güvemli & Özbirecikli, 1 Temmuz 2011, s. 148)

Mesleki birlik oluşmadan önce kanunun koyucu tarafından Sermaye Piyasası Kurulu oluşturmuştur. Kurum özel bir statüde sermaye piyasalarının regülasyonlarını oluşturmak, piyasayı denetlemek ve sermaye piyasası ile ilgili gerekli işlemleri yapmak ile görevlendirilmiştir.

Kurul kendi sorumluluk alanı çerisine giren firmaların denetimine ilişkin olarak yasal düzenlemeler yapmıştır. 1996 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır. (Güvemli & Özbirecikli, 1 Temmuz 2011, s. 159)

Bu tebliğ ile ülkemizde ilk kez, bir düzenleyici kurum tarafından bağımsız denetimi düzenleyici bir tebliğ yayınlanmıştır. Mevzuatın devamında ise 2006 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) yayınlanmıştır. Bu tebliğ 2008,2009, 2011 (2 defa) ve 2013 yıllarında yapılan değişiklikler ile günümüze kadar gelmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) 1999 yılındaki bankacılık krizinden sonra kanunun koyucu tarafından kurulmuştur. Kurum, bankacılık alanında

düzenleme ve denetleme yetkisine sahip olup regülatör bir kurumdur. 4389 sayılı Bankalar Kanununun 13 maddenin 2. Fıkrasında kanun ile bankalara bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Buna ilaveten, bankaları denetleyecek olan bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş çalışma esaslarını belirleme konusunda, bankacılık denetleme ve düzenleme kurulu yetkili kılınmıştır.

Kanunda bu faaliyet ile ilgili kıstasların belirlenmesinde, muhasebe meslek örgütü olan, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasından da görüş alınması gerektiği belirtilmiştir.

Denetim üzerinde düzenleme getiren bir diğer kurum da yine düzenleyici ve denetleyici bir kurum olan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) dur. Kurum 2001 senesinde 4628 sayılı kanun ile kurulmuş bir regülasyon otoritesidir. EPDK kendi faaliyet alanına giren kurum ve kuruluşların denetimi ile ilgili düzenlemeler yapmaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 2011 yılında Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek, muhasebe ve denetim sektörlerinde gözetim yapmak amacı ile kurulmuştur.

KGK kurulmadan önce, bağımsız denetim standartlarının, denetim firmalarının kuruluş ve çalışma esaslarının belirlenmesinde çok merkezli bir yapı bulunmaktaydı. KGK’nin kurulmasından sonra enerji, sermaye piyasası gibi sektörlerdeki regülatör kuruluşlar, KGK tarafından yapılan düzenlemeler ile karşılanmayan kıstasları sağlamak üzere, bağımsız denetim hakkında değişiklik ve düzenlemeler yapmaktadırlar. Bunun yanında sektörel olarak denetim yapabilecek firmaların ilanı ve ek çalışma şartları yine regülatör kuruluşlar tarafından belirlenmektedir.

KGK kurulması ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) kabulü ile bağımsız denetim ve muhasebe uygulamaları son şeklini almıştır.

Günümüzde bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenmekte ve resmî gazetede kurul kararı olarak ilan edilmektedir. Sektör özelinde firmaların bağımsız denetime tabi olması kararını ve denetim usulünü SPK, BDDK, EPDK gibi regülasyon kurumları yapmaktadır.

KGK’nın 14 .02 2019 sayılı kararına göre ,yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme

kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla sermaye piyasası kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler, bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla sermaye piyasası kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler herhangi bir limit belirlenmeden tümünün bağımsız denetime tabi olduğu kararını almıştır.

2. DÜNYADA VE TÜRKİYEDE KAMU GÖZETİMİ

Bu bölümde ülkemizdeki kamu gözetim kurumları ile yurt dışında bulunan kamu gözetimi kurumlarının incelenmesi amaçlanmaktadır. İnceleme ile ilgili olarak ülkemizdeki düzenleyici otoriteler ile Avrupa ülkelerindeki ve Amerika Birleşik Devletlerindeki düzenleyici otoriteler incelenmiştir. Kurumların yetkileri incelemenin ana konusunu oluşturmuştur.

Türkiye, Avrupa ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri'nin kamu gözetim kurumlarının disiplin yaptırımı uygulama, denetim ve muhasebe standartları belirleme ve denetim firmaları ile denetçileri yetkilendirme yetkileri aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 2.1 ABD, AB ve Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Ülke- Kurum	Disiplin Yaptırımı Uygulama Yetkisi	Standart Kabul Etme Yetkisi	Denetçilere ve Denetim Firmalarına Çalışma İzni Verme Yetkisi
Amerika Birleşik Devletleri			
Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var
Avrupa Birliği ve Diğer Avrupa Ülkeleri			

Tablo 2.1 (Devamı) ABD, AB ve Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Avusturya			
Kamu Gözetim Kurulu Avusturya (APAB)	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Var
Belçika			
Belçika Gözetim Koleji (CSR-CTR)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var
Bulgaristan			
Yetkilendirilmiş Denetçilerin Kamu Gözetimi Komisyonu	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Hırvatistan			
Hırvatistan Maliye Bakanlığı	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Güney Kıbrıs Rum Yönetimi			
Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (CYPAOB)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Yok
Çek Cumhuriyeti			
Kamu Denetim Gözetim Kurulu (PAOB)	Yetkisi Var (Sadece KAYİK Kapsamı, Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
Danimarka			
Danimarka İş Kurumu (DBA)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Estonya			
Denetim Faaliyetleri Gözetim Kurumu (AAOB)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var
Finlandiya			
Fin Patent ve Kayıt Birimi (AOU)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Fransa			
Kanuni Denetim Yüksek Konsülü (H3C)	Yetkisi Var	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Yok

Tablo 2.1 (Devamı) ABD, AB ve Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Almanya			
Denetçi Gözetim Komisyonu (APAS)	Yetkisi Var (Sadece KAYİK Kapsamı)	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
Yunanistan			
Yunan Muhasebe ve Denetim Standartları Gözetim Kurulu (HAASOB)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)
Macaristan			
Denetçiler Kamu Gözetim Kurumu (KKH)	Yetkisi Var (Sadece KAYİK Kapsamı)	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
İzlanda			
Denetim Gözetim Kurulu (AOB)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
İrlanda			
İrlanda Denetim ve Muhasebe Denetleyici Kurumu (IAASA)	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok
İtalya			
Devlet Genel Muhasebe Ofisi (RGS)	Yetkisi Var (KAYİK Kapsamı Dışı)	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Var
Letonya			
Letonya Maliye Bakanlığı Ticari Şirketler Denetim Politikası ve Gözetimi Birimi (CCAPOU)	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
Litvanya			
Denetim Muhasebe Emlak Değerleme ve İflas Yönetimi Kurumu (AVNT)	Yetkisi Var	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Yok
Lüksemburg			
Finansal Denetleyici Komisyonu (CSSF)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var

Tablo 2.1 (Devamı) ABD, AB ve Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

Malta			
Muhasebe Kurulu (AB)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
Hollanda			
Finansal Piyasa Kurumu (AFM)	Yetkisi Var (Sadece Denetim Firmalarına)	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Norveç			
Norveç Finansal Denetleyici Kurumu (FSAN)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Polonya			
Denetim Gözetim Komisyonu (KNA)	Yetkisi Var (Sadece KAYİK Kapsamında)	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
Portekiz			
Portekiz Borsa Regülatörü (CMVM)	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Yok	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)
Romanya			
Kanuni Denetim Aktivitesi Kamu Gözetimi Kurumu (ASPAAS)	Yetkisi Var (Meslek Odası ile Birlikte)	Yetkisi Var	Yetkisi Var (Yetkisini Meslek Odasına Kullandırıyor)
Slovakya			
Denetim Gözetim Kurumu (UDVN)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var
Slovenya			
Denetim Üzerine Kamu Gözetim Ajansı (ANR)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Yok
İspanya			
Muhasebe ve Denetim Enstitüsü (ICAC)	Yetkisi Var	Yetkisi Var (Meslek Örgütü ile Birlikte)	Yetkisi Var

Tablo 2.1 (Devamı) ABD, AB ve Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırılması

İsveç			
İsveç Denetçiler Denetim Kurulu (SIA)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Birleşik Krallık			
Finansal Raporlama Konseyi (FRC)	Yetkisi Var (Sadece KAYİK Kapsamında)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok
Türkiye			
Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	Yetkisi Var	Yetkisi Var	Yetkisi Var
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	Yetkisi Var	Yetkisi Yok	Yetkisi Var

2.1. Amerika Birleşik Devletleri

2.1.1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu Sarbanes-Oxley yasası ile 2002 yılında oluşturulmuş bir kurumdur. Kâr amacı gütmeyen bu kurum, Amerika Birleşik Devletlerindeki halka açık şirketlerin paydaşlarının korunması amacını gütmektedir. Kurul 2010 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu 'na (SEC, Securities and Exchange Commission) kayıtlı olarak faaliyet gösteren borsa simsarlarının ve satıcılarının da gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. (Public Company Accounting Oversight Board, 2020)

PCAOB 20. yüzyılda sıklaşan ve çoğunun merkezinde Amerika Birleşik Devletleri'nde Faaliyet gösteren şirketlerin yer aldığı denetim ve muhasebe skandallarının ardından kurulmuştur.

Kurumunun internet sitesinden¹ elde edilen bilgiye göre kurumunun yönetim kurulu başkan dahil 5 üyeden teşekkül etmektedir. Kurulun tüm üyeleri Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından hazine sekreterinin ve Federal Merkez Bankaları Sistemi Governörler Kurulu'nun onayının ardından 5 yıllık süre için atanırlar. Kurulun Başlıca dört amacı bulunmaktadır.

- “1) Kayıtlı Kamu Muhasebe Firmalarının ve ilgili personellerinin belirlenmiş kanunları, kuralları ve mesleki standartları ihlal etmelerini inceleme ve kontrol altında tutmak.
 - 2) Kalite kontrol, etik ve bağımsızlık standartlarını hazırlamak ya da uyarlamak ve onaylamak.
 - 3) Kayıtlı firmaların denetim ve kalite kontrol sistemlerini denetlemek
 - 4) İhraççılar, borsa simsarları ve alım satımcılar için denetim raporları hazırlayan kamu muhasebe firmalarını kayıt altına almak olarak kurumunun internet sitesinde yer almaktadır.
- “ (Public Company Accounting Oversight Board, 2020, s. 4)

Kurul kendi gelir yapısına sahiptir. Verdiği hizmetler için hizmet alanlardan ücret almaktadır.

Kurulun gelirleri 2019 yılı itibari ile net operasyon geliri 2019 Yıllık Raporu'na (Public Company Accounting Oversight Board, 2020, s. 29) göre 228,521,500 \$ Amerikan dolarıdır. Operasyon gelirinin tamamı 3 kalemden oluşmaktadır. Bu kalemler; İhraççı

¹(<http-1>):<https://pcaobus.org/About/Board/Pages/default.aspx> (Erişim tarihi :20.04.2020)

Muhasebe Destek Ücretleri, Broker ve Dealer Muhasebe Destek Ücretleri ve Kurula Kayıt ve Yıllık Ücretlerden oluşmaktadır.

Bunun yanında diğer gelirler olarak ise para cezaları ve faiz gelirleri vardır. Diğer gelirler 2019 Yıllık Raporu'na (Public Company Accounting Oversight Board, 2020) göre 3,818,111 \$ Amerikan dolarıdır. Bu gelirin 2019 yılı için de 2,146,088\$ Amerikan dolarlık kısmı para cezalarıdır.

2.2. Avrupa Ülkeleri

2.2.1. Avrupa Denetim Gözetim Kuruluşları Komitesi

Avrupa Denetim Gözetim Kuruluşları Komitesi (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB) Avrupa Birliğinin No 537/2014 direktifi (The European Parliament and of The Council, 2020) ile kurulmuştur. 537/2014 direktiften (The European Parliament and of The Council, 2020) kurulun 2005/909/ EC kararı ile kurulmuş olan Denetim Gözetim Kurulu Avrupa Grubunun yerini doldurmuş olduğu anlaşılmaktadır.

CEAOB ulusal gözetim kurumlarının üzerinde uluslararası bir yapıya sahiptir. Avrupa birliğinde 2014 yılında yapılan denetim reformunun bir parçasını oluşturmaktadır.

Kurumun internet sitesinden² kurulun yapısının, her üye ülkeden bir yüksek temsilci ve Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu'nun (ESMA) atadığı bir temsilciden oluştuğu belirtilmiştir.

Kurulda yapılacak olan oylamalarda ESMA üyesinin başkan ve başkan yardımcısının oy hakkı bulunmamaktadır.

CEAOB'nin finansmanı Avrupa Komisyonu tarafından yapılmaktadır.

Kurul üye ülkeler arasında iş birliğini geliştirmek ve denetim standartlarının birlik içinde oluşturulması ve uyumlaştırılması konusunda çalışmalar yürütmektedir.

Kurul Avrupa birliğinde denetim faaliyetlerinin gözetimi için kurulmuş en üst düzey ve yetkili kurumdur.

² ([http-2](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en#meetings)): https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en#meetings (Erişim tarihi:28.04.2020)

2.2.2. Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe)

Avrupa Muhasebe Federasyonu 1987 yılında kurulmuş olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun (FEE) devamı niteliğindedir. Kurum 2016 yılında ismini Avrupa Muhasebe federasyonu olarak değiştirmiştir. Kurumunun standart belirleme, denetçileri denetim kurumlarını yetkilendirme veya yaptırım uygulama yetkisi yoktur. Kurumun muhasebe ve denetimi geliştirici muhasebecileri ve denetçileri destekleyici çalışmalar yapmaktadır. Muhasebe ve denetim üzerine Avrupa çapında bilgi toplayarak bu bilgilerin paylaşılmasını sağlamaktadır. Kurumun Mayıs 2020 itibari ile 35 ülkeden 51 üyesi (Accountancy Europe, 2020) vardır. Üyeler meslek örgütlerinden oluşmaktadır.

2.2.3. Avusturya

Avusturya'da denetim gözetimi faaliyetlerini Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) Kamu Gözetim Kurulu Avusturya tarafından gerçekleştirilmektedir. Kurumun internet sitesi ³ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yapılan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilen verilerle kurum hakkında aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

APAB 2016 yılında kurulmuştur. Avrupa'da yapılan denetim reformundan sonra ulusal yükümlülüklerin karşılanması için kurulmuştur.

Kurum Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların denetimi ve diğer kuruluşların denetimi için denetçileri ve denetim firmalarını kayıt altına almakta ve yetkilendirmektedir.

Yurtdışından kayıt altına alınmak isteyen denetçilerin de kayıt işlemleri kurum tarafından yürütülmektedir.

APAB Die Berufe der Wirtschaftstreuhände (KSW) Vergi Danışmanları ve Denetçiler Odası ile denetim standartlarının oluşturulması ve onaylanması faaliyetlerini yerine getirmektedir.

Avusturya'da tüm vergi danışmanları ve Denetçiler hem ulusal meslek birliği olan KSW ye kaydolmak hem de gözetim kurumu olan APAB'ye üye olmak zorundadır. Bu durumdan dolayı ceza ve disiplin soruşturmaları APAB ve KSW tarafından birbirinden ayrı olarak yürütülmektedir.

³(http-3): <https://www.apab.gv.at/international> (Erişim tarihi:10.07.2020)

APAB denetçilerin sürekli eğitimini ve kamu yararını ilgilendirmeyen kurumların denetimini yapan firmaların ve denetçilerin, kalite güvence sistemi denetimini de gerçekleştirmektedir.

Kurumun finansmanında karma bir yapı söz konusudur. Avusturya Devleti ve denetçilerin fon yarattığı bir mali sistemi vardır.

2.2.4. Belçika

Belçika da denetim faaliyetlerinin gözetimi Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises / College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren (CSR-CTR) Belçika Gözetim Koleji tarafından yapılmaktadır.

Kurum 1 Nisan 2011 tarihinde faaliyete başlamıştır. CSR-CTR denetim sisteminin işleyişinde üst kurul şeklinde çalışmaktadır. Denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt altına alınması ve faaliyet izinlerini Instituut van Bedrijfsrevisoren / Institut des Réviseurs d'Entreprises (IBR-IRE) Yetkilendirilmiş denetçiler enstitüsü CSR-CTR' nin denetimi altında yapmaktadır.

Standartların kabulü ve uygulanması ise IBR-IRE'nin önerisi üzerine CSR-CTR 'nin çalışmasının ardından ekonomi bakanlığının onayı ile olmaktadır.

Sürekli eğitim konusunda CSR-CTR IBR-IRE yetkilendirmiştir. Kurulun denetimi altında eğitim faaliyeti meslek örgütü tarafından yapılmaktadır.

İdari soruşturma ve cezalandırmada CSR- CTR sadece soruşturmayı yürütmektedir. Cezalandırma ise Commission des sanctions de la FSMA / Sanctiecommissie van de FSMA Finansal servis ve piyasalar otoritesi yaptırım komisyonu (FSMA) tarafından yapılmaktadır. Kurulun finansmanı IBR_IRE ve belirli oranlar dahilinde denetim firmaları ve denetçiler tarafından sağlanmaktadır.

Yukarıdaki bilgilere Accountancy Europe tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) ulaşılmıştır.

2.2.5. Bulgaristan

Kurumun internet sitesi⁴ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) kurum hakkında aşağıdaki veriler elde edilmiştir.

Yetkilendirilmiş Denetçilerin Kamu Gözetimi Komisyonu 2008 senesinde kurulmuştur.

Kurulun yapısı 5 kişiden oluşmaktadır. Başkan ulusal meclis tarafından seçilmektedir. Kalan dört üye ise her bir kurumdan bir kişi olmak üzere Bulgaristan Ulusal Bankasından, Bulgaristan Sertifikalı kamu muhasebecileri Enstitüsü, Bulgaristan Maliye Bakanlığında, Finansal Gözetim komisyonundan seçilmektedir.

Kurul, denetçileri ve denetim firmalarını kaydetme, çalışma izni verme ve sürekli eğitim faaliyetlerini yapmamaktadır. Bu yetki, kanun ile meslek birliği olan Bulgaristan sertifikalı kamu muhasebecileri enstitüsüne verilmiştir.

Kurulun doğrudan standartları da kabul etme yetkisi yoktur. Kurul sadece standartların ülkeye uyumlaştırmasını yapmaktadır. Standartlar yasa ile kabul edilmektedir. Kurum kendi başına sadece soruşturma yapma, yaptırım uygulama ve kalite güvence sistemlerinin denetimini yapmaktadır.

Kurul hükümet bütçesinde doğrudan pay olarak fonlanmaktadır.

2.2.6. Hırvatistan

Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yapılan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Accountancy Europe, 2020)’dan alınan bilgilere göre kurumun yetkileri aşağıda açıklanmıştır.

Hırvatistan’daki kamu gözetimi kurumu Hırvatistan Maliye Bakanlığıdır. Bu yetki bakanlığa kanun ile verilmiştir. Bakanlık denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt altına alınmasını ve çalışma onaylarını vermektedir.

Hırvatistan’da denetim standartları meslek örgütü olan Hırvatistan Denetim odası tarafından gerçekleştirilmektedir.

Sürekli eğitim faaliyetleri ise Meslek örgütü ve bakanlık tarafından yürütülmektedir.

⁴ (**http-4**): <http://www.cposa.bg/en/> (Erişim tarihi : 10.07.2020)

Kalite güvence sistemlerinin denetimi ve soruşturma ve disiplin işlemi de maliye bakanlığı tarafından yürütülmektedir.

2.2.7. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi

Güney Kıbrıs Rum Yönetiminde Kamu gözetimi faaliyeti Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu tarafından yapılmaktadır. Kurumun internet sitesinde ⁵ yer alan ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yapılan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Accountancy Europe, 2020)'dan ulaşılan bilgilere göre kurulun yetkileri aşağıda belirtilmiştir.

Kurul denetim firmalarının ve denetçilerin kayıt ve yetkilendirme işlemlerini yapmamaktadır. Yetkilendirme ve kayıt meslek birliği olan Kıbrıs Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yapılmaktadır.

Kurul standartların ve ilgili mevzuatın kabul ve uyum işlemlerini yapmaktadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen denetçilerin ve denetim firmalarının kalite kontrol sistemi denetimini, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmektedir.

Kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşların kalite kontrol sisteminin denetimini, disiplin ve soruşturma işlemlerini ise meslek örgütü olan Kıbrıs Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü yapmaktadır.

2.2.8. Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyetin de denetim faaliyetlerinin gözetimini Kamu Denetim Gözetim Kurulu (PAOB)yürütmektedir.

Denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve kaydedilmesi Çek Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından yapılmaktadır.

Denetim standartlarının kabulü ve uyarlanması meslek örgütüne bırakılmıştır. Kurul sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetiminde bulunan denetçi ve denetim firmalarının denetim kalite güvence sistemlerinin denetimi ile, bu firmaların ve firmalardaki denetçilerinin soruşturma disiplin işlemlerini yürütmektedir.

Kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşların denetiminde yer alan denetçi ve firmaların kalite güvence sistem denetimi, firmaların ve denetçilerin soruşturma disiplin işlemlerini meslek örgütüne bırakılmıştır.

⁵ (**http-5**) : http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page05_en/page05_en?OpenDocument (Erişim tarihi : 10.07.2020)

Bu bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yapılan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Accountancy Europe, 2020)'dan bilgilerle oluşturulmuştur.

2.2.9. Danimarka

Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yapılan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilen verilere göre kurum hakkında aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

Danimarka İş Kurumu (DBA) denetim ile ilgili en yetkili kurumdur.

Kurum denetçileri ve denetim firmalarını yetkilendirme ve kayıt işlemini yapmaktadır.

Standartların oluşturulması ve uyumunu ise, meslek komitesi olan Danimarka denetçileri (FSR) yapmaktadır.

Kalite güvence sistemi değerlendirmelerini ve soruşturma ve disiplin süreçlerini de kurum yürütmektedir.

Kurumun finansal gelirlerini; kayıtlı denetçilerden alınan yıllık ücretlerden oluşmaktadır.

Sürekli eğitim faaliyetleri ise; kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile ilgili çalışanlara eğitim faaliyeti vermektedir. Bu kapsam dışında bulunan kuruluşların sürekli eğitimi meslek örgütü tarafından verilmektedir.

2.2.10. Estonya

Denetim Faaliyetleri Gözetim Kurumu Estonya'daki gözetim sürecini yürütmektedir. Kurum ve faaliyetleri ile ilgili bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

Kurul denetçileri ve denetim firmalarının kayıt ve yetkilendirmesini yapmaktadır.

Kurul eğitim faaliyetlerini meslek örgütü olan Estonya Denetçiler Birliğine bırakmıştır.

Denetçilerin, Soruşturma, disiplin süreçleri ile hizmetlerin kalite kontrol sistemi değerlendirmesi kurul tarafından yapılmaktadır.

Kurulun finansal yapısını karma bir yapı oluşturmaktadır. Kurum bütçesinin yüzde elliye kadar olan kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır. Geri kalan kısmı ise denetim firmalarının yaptıkları işlerden belirli yüzde olarak alınan ücretler üzerinden elde edilmektedir.

2.2.11. Finlandiya

Fin Patent ve kayıt birimi (AOU) Finlandiya’da gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir

Birim, denetçilerin ve firmaların kayıt işlemlerini ve çalışma onaylarını vermektedir. Kalite kontrol güvence sistemi değerlendirmesi ve disiplin ile ilgili süreçleri yürütmektedir.

Standartların kabulü konusunda Finlandiya denetçiler birliği (FAA) faaliyet göstermektedir.

Kurum zorunlu olarak denetçilerden yıllık olarak aldığı ücretlerden gelirini oluşturmaktadır.

Yukarıdaki bilgilere Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) ve kurumun internet sayfasından⁶ ulaşılmıştır.

2.2.12. Fransa

Kanuni Denetim Yüksek Konsülü (H3C) denetim ile ilgili faaliyetleri sürdürmektedir. Konsül, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini gerçekleştiren kuruluşların, kalite kontrol sistemi değerlendirilmesi yapmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların dışında, denetim yapan firmaların kalite kontrol sistemi, ulusal kanuni denetçiler birliği tarafından yapılmaktadır.

Denetçilerin ve firmaların disiplin ve soruşturma işleri de konsül tarafından yürütülmektedir.

Denetçilerin kayıtlarının tutulması ve yetkilendirilmesi meslek birliğine bırakılmıştır.

Standartlar konusunda ise konsül ve meslek birliği ortak çalışma yapmaktadırlar. Kurum, denetçilerden alınan ücretler ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

Kurumla ilgili yukarıda bulunan bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayımlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.13. Almanya

Almanya’daki gözetim faaliyetleri Denetçi Gözetim Komisyonu (APAS) tarafından yapılmaktadır.

⁶ ([http-6](#)): Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Erişim tarihi 10.07.2020)

Kurumun internet sitesi⁷ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilen bilgilere göre komisyon şu görevleri yapmaktadır.

Komisyon kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapan denetçi ve firmaların kalite güvence sistemlerinin derecelendirmesini ve bu denetçi ve firmaların soruşturma ve disiplin işlemlerini yürütmektedir.

Kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşların denetimini gerçekleştiren denetçi ve firmaların kalite güvence sisteminin denetimi ile disiplin süreçlerinin yürütülmesi Kamu Denetçileri Odası (WPK) tarafından gerçekleştirilmektedir

Denetçilerin, firmaların kaydedilmesi ve yetkilendirilmesi meslek örgütü olan Kamu Denetçileri Odası’na bırakılmıştır.

Etik standartları, Kamu Denetçileri Odası (WPK) tarafından düzenlenmekte ve kabul edilmektedir.

Denetim standartları ise, Kamu Denetçileri Enstitüsü (IDW) tarafından düzenlenmektedir.

Bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında Avrupa’daki kamu gözetimi kurumları üzerine yaptığı anketin raporundan elde edilmiştir.

2.2.14. Yunanistan

Yunan Muhasebe ve Denetim Standartları Gözetim Kurulu (Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board HAASOB) Yunanistan’daki gözetim faaliyetini yürütmektedir.

Kurul bir başkan ve iki başkan yardımcısı olmak üzere yedi üyeye sahiptir.

Kurulun dört üyesi Yunanistan Ulusal Bankası, Finansal Piyasalar Komisyonu, Yunan İşletmeler Federasyonu, Yunanistan Ekonomi odası tarafından atanmaktadır.

Kurul içerisinde Muhasebe Standartları Kurulu, Kalite Kontrol Kurulu, Disiplin Kurulu ve Mesleki Değerlendirme Kurulu vardır.

⁷ (**http-7**): https://www.bafa.de/EN/AOB/aob_node.html (Erişim tarihi: 10.07.2020)

Kurul denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt ve yetkilendirmesini meslek örgütü olan Yunanistan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü ile yürütmektedir.

Kurul disiplin soruşturması ve süreçlerini, kendisi yürütmektedir.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini gerçekleştiren firmaların kalite kontrol güvence sistemini denetimini kurul yapmaktadır. Bu kapsam dışında kalan diğer firmaların denetimini kurul meslek örgütü ile yapmaktadır.

Sürekli eğitim konusunda ise kurul ve meslek örgütü ortak çalışma yürütmektedir.

Muhasebe standartlarının uyumunun sağlanması ve kabulü de kurulun yetkilerindedir.

Kurulun mali yapısının denetçi ve denetim firmalarından sağlanan kaynak ile yapılması düşünülmüştür. Sağlanan kaynağın yetmediği durumlarda hükümet tarafından desteklenmesi kararlaştırılmıştır.

Bilgiler kurumun internet sitesi⁸ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.15. Macaristan

Macaristan’da gözetim faaliyeti Macaristan Ekonomi Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan Denetçiler Kamu Gözetim Kurumu (KKH) tarafından yapılmaktadır. Kurum yapısı itibariyle, daha çok denetim ile ilgili işlemleri inceleyen ve gerektiğinde müdahale eden bir yapıdadır.

Denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt ve çalışma izinleri meslek kuruluşu olan Macaristan Denetçiler Odası (MKVK) tarafında KKH ‘nin gözetimi altında yapılmaktadır.

Denetim standartları ve denetimle ilgili diğer mevzuatın hazırlanması ve kabul edilmesinde meslek örgütü olan MKYK’ye bırakılmıştır.

Sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini üstlenen firma ve denetçilerin disiplin süreçlerinin yürütülmesi ve kalite güvence sistemlerinin denetimini KKH yapmaktadır. Bu kapsam dışında olanların denetimi ise meslek örgütü tarafından yapılmaktadır.

Kurumun gelirleri ise doğrudan hükümet bütçesinden ve meslek örgütünün bütçesinden alınan gözetim ücretlerinden oluşmaktadır.

⁸([http-8](http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=298&lang=en)): http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=298&lang=en (Erişim tarihi : 10.07.2020)

Kuruma ilişkin bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) sağlanmıştır.

2.2.16. İzlanda

Denetim Gözetim Kurulu (AOB) İzlanda'daki gözetim merciidir.

Disiplin soruşturmaları ve disiplin sürecinin uygulanması, sürekli eğitim ve kalite güvence sistemi denetimi bu kurul tarafından yapılmaktadır.

Denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt ve yetkilendirilmesi İzlanda Endüstri Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.

Kuruma ait bilgilere Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.17. İrlanda

İrlanda Denetim ve Muhasebe Denetleyici Kurumu (IAASA) 2006 yılında kurulmuştur.

Kurul Finansal raporlama denetim birimi, finans ve yönetim birimi, yönetim ve yasal servis birimi, denetim denetleme birimi, düzenleyici denetim ve gözetim birimlerinden oluşmaktadır.

Denetçilerin kayıt ve yetkilendirmeleri, tanınan meslek kuruluşları tarafından yapılmaktadır.

Muhasebe standartlarının oluşturulması ve kabul edilmesi ise IAASA tarafından yapılmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile, çalışan denetçi ve firmaların kalite güvence sisteminin değerlendirmesi, IAASA tarafından, diğer firmalar ile çalışan denetçilerin ve firmaların kalite güvence sisteminin değerlendirmesi ise, meslek örgütleri tarafından yapılmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimi ile ilgili durumlarda, disiplin işlemleri öncelikli olarak IAASA tarafından, diğer durumlarda meslek örgütü tarafından yürütülmektedir.

IAASA'nın finansal olarak fonlanmasının %40 hükümet tarafından, %60 ise meslek kuruluşları tarafından yapılmaktadır.

Bilgilere kurum sitesi⁹ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) ulaşılmıştır.

2.2.18. İtalya

Devlet Genel Muhasebe Ofisi (RGS), İtalya'daki kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşların denetimini yapan denetçi ve firmaların gözetiminden yetkili kurumdur. RGS, İtalya Ekonomi Finans Bakanlığı'na bağlı çalışmaktadır.

İtalya Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (CONSOB) ise, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların gözetiminden sorumludur.

Denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt altına alınmasını ve yetkilendirilmesi, RGS tarafından yürütmektedir.

Sürekli eğitim faaliyetleri de RGS tarafından yapılmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların disiplin işlemleri ve kalite güvence sistemi denetimi Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunca yürütülmektedir. Bunun dışında kalan firmalar ile çalışan denetçi ve firmaların disiplin işlemleri ve kalite güvence sistemi denetimi, RGS tarafından yapılmaktadır.

Standartların hazırlanması ve kabulü, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, Devlet Genel Muhasebe Ofisi ve Standart Düzenleme Komisyonu tarafından yapılmaktadır.

Yukarıda yer alan bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.19. Letonya

Letonya Maliye Bakanlığına bağlı Ticari Şirketler Denetim Politikası ve Gözetimi Birimi (CCAPOU) Letonya'nın kamu gözetimi kurumudur.

Letonya'da denetim sisteminin gözetiminin çoğu meslek örgütü olan Letonya Yeminli Denetçiler Birliği (LZRA) yapmaktadır.

⁹ (hhtp-9) : <http://www.iaasa.ie/> (Erişim tarihi :10.07.2020)

LZRA denetçilerin kayıt ve yetkilendirme işlemlerini yürütmektedir. Standartların oluşturulması ve kabulü de meslek örgütü olan LZRA tarafından yapılmaktadır.

Bakanlığa bağlı olan gözetim birimi, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçilerin ve firmaların kalite kontrol sisteminin değerlendirmesini ve bu kapsamdaki firma ve denetçilerin disiplin süreçlerini yürütür. Bu kapsama girmeyen denetçi ve firmaların kalite kontrol sistem değerlendirmesi ve disiplin süreçleri ise meslek örgütü olan LZRA tarafından yürütülür.

Yukarıdaki bilgilere Letonya Maliye Bakanlığı internet sayfası ¹⁰ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan ulaşılmıştır.

2.2.20. Litvanya

Litvanya'nın denetim sisteminin gözetimini, Litvanya Maliye Bakanlığı bünyesindeki Denetim Muhasebe Emlak Değerleme ve İflas Yönetimi Kurumu (AVNT) tarafından yapılmaktadır.

Denetim firmalarının ve denetçilerin kayıt altına alınması ve yetkilendirilmesi meslek örgütü olan Litvanya Denetçiler Odası (LAR) tarafından yapılmaktadır.

AVNT, LAR ile denetim standartlarının hazırlanmasını ve kabul edilmesini gerçekleştirir.

AVNT, LAR ile tüm disiplin işlemlerini ve soruşturmaları yürütür. İddialar ve suçlamalar AVNT tarafından yapılır. Yaptırımları hem AVNT hem de LAR uygular.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların kalite güvence sistemini AVNT, bu kapsam dışındaki denetçi ve firmaların kalite kontrol sistemi meslek örgütü LAR tarafından denetlenir.

Yukarıdaki bilgilere Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan ulaşılmıştır.

2.2.21. Lüksemburg

Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan

¹⁰ (**http-10**): <https://www.fm.gov.lv/en/s/auditing/> (Erişim tarihi: 10.07.2020)

(Accountancy Europe, 2020) elde edilen bilgilere göre Finansal Denetleyici Komisyonu (CSSF) Lüksemburg’um denetim gözetimi alanında tek yetkili kurumudur.

Yetkilendirme ve kayıt altına alma, kalite kontrol sisteminin denetimi, soruşturma ve disiplin süreçleri, standartların oluşturulması ve kabulü, sürekli eğitim faaliyetlerini CSSF tek başına yürütür.

2.2.22. Malta

Muhasebe Kurulu (AB.) Malta’daki gözetim faaliyetini yürütmektedir. Kurulun internet sitesinden elde edinilen bilgilere göre, kurul 1979 yılında kurulmuştur. Kurul başkan dahil 7 üyeden oluşmaktadır. AB. Kalite Güvence Birimini (QUA) kalite güvence sistemini denetlemek ve izlemek üzere yetkilendirmiştir.

Kurul denetçilerin ve denetim firmalarının, kayıt, yetkilendirme, soruşturma ve disiplin işlemlerini tek başına yürütmektedir.

Muhasebe standartlarının oluşturulması ve kabulü ise AB.’nin tavsiyesi üzerine Maliye Bakanlığınca yapılmaktadır.

Denetim sisteminin kalite güvence kısmının denetimi ve izlenmesi AB.’nin yetkilendirdiği QUA tarafından yürütülmektedir.

Sürekli eğitim faaliyetleri ise Malta Muhasebeciler Enstitüsü (MIA) ile AB. tarafından yapılmaktadır.

Kurul hem Maliye Bakanlığından bütçe almakta hem de denetçi ve denetim firmalarından ücret almaktadır.

Yukarıdaki bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.23. Hollanda

Finansal Piyasa Kurumu (AFM) Hollanda’daki denetim faaliyetlerinin gözetim kurumudur. Kurumun internet sayfasından¹¹ elde edilen bilgilere ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim

¹¹(http-11): <https://www.afm.nl/en/professionals/> (Erişim tarihi : 11.07.2020)

Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) yer alan verilere göre kurumun görevleri ve yetileri aşağıdaki gibidir.

Kurum finansal piyasaların izlenmesini ve denetimini gerçekleştirir. Muhasebe ve finansal raporlama başlığında da yetkili kılınmıştır. 2002 yılından itibaren görevlerini sürdürmektedir.

Denetim firmalarının ve denetçilerin yetkilendirilmesi ve kayıt altına alınması AFM tarafından gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe standartlarının geliştirilmesi meslek örgütü Hollanda Kraliyet Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (NBA) tarafından yapılmaktadır. NBA tarafından geliştirilen standartlar maliye bakanlığının onayı ile kabul edilmekte ve uygulanmaya başlamaktadır.

Kalite güvence sisteminin denetimi kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmalarda AFM tarafından bu kapsam dışındakiler de AFM ile NBA ve Muhasebe Firmaları Birliği (SRL) tarafından yapılmaktadır. SRL genel olarak çok küçük ve orta ölçekli muhasebe firmaları ile çalışan meslek örgütüdür.

Denetim firmalarının soruşturma ve disiplin işlemleri AFM tarafından kişilerin ve denetçilerin disiplin ve soruşturması denetçiler disiplin mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

Kurul, yaptığı gözetim faaliyetleri için denetçilerden, denetim firmalarından ve diğer hizmet alanlardan ücret almaktadır.

2.2.24. Norveç

Norveç Finansal Denetleyici Kurumu (FSAN) Norveç'te denetim alanında gözetim yapan kurumdur. Kurum bağımsız bir devlet ajansıdır. Kurum bankaların, finansal şirketlerin, ev kredisi şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, emeklilik fonlarının, borsaların, çeşitli finansal araç ve firmaların gözetiminden de sorumludur.

Kurumun yönetimi 5 kişilik bir kurul tarafından gerçekleştirilmektedir. Üyeler 6 yıllık dönem için atanmaktadırlar.

Kurum üç alt çalışma grubunda faaliyet göstermektedir. Bunlar bankacılık ve sigorta denetimi, dijitalleşme ve analiz, sermaye piyasaları denetimidir. Denetim faaliyetlerinin gözetimi ise sermaye piyasaları denetimine bağlı olarak çalışan denetim ve dış muhasebe birimince yapılır.

FSAN denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt ve yetkilendirme işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Denetim standartlarının hazırlanmasını ve kabul edilmesini meslek örgütü olan Norveç Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (NIPA) yapmaktadır.

Denetçilerin ve denetim firmalarının soruşturma ve disiplin süreçleri FSAN tarafından yapılmaktadır.

Kalite güvence sisteminin denetimi kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmalarda FSAN tarafından, bunun dışında kalanlarda ise meslek örgütü NIPA tarafından yapılmaktadır.

Sürekli eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi de NIPA ya bırakılmıştır.

Kurumun bütçesi gözetim faaliyeti yapılan firmalardan ve kişilerden alınan ücretlerden oluşmaktadır.

Kurum ile ilgili bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.25. Polonya

Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) alınan bilgilere göre Polonya'daki gözetim sistemi aşağıdaki gibidir.

Denetim Gözetim Komisyonu (KNA) Polonya'daki denetim faaliyetlerinin gözetim işlemlerini yürütmektedir.

Denetçilerin ve denetim firmalarının kayıt ve yetkilendirme işlemlerini meslek örgütü olan Polonya Kanuni Denetçiler Odası (PIBR) tarafından yapılmaktadır.

Denetim standartlarının oluşturulması ve kabul edilmesi ve sürekli eğitim sisteminin uygulanması konularını da meslek örgütü olan PIBR tarafından yapılmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve denetim firmalarının kalite güvence sistemlerinin denetimi KNA tarafından bu kapsam dışında kalan kurumları denetleyen denetçi ve denetim firmalarının kalite kontrol sisteminin denetimi meslek örgütü tarafından yapılmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların soruşturma ve disiplin işlemleri KNA ve mahkemeler tarafından yapılmaktadır. Bu kapsam dışında kalan firmalar ile çalışan denetçi ve firmaların soruşturma ve disiplin süreci ise meslek örgütü PIBR tarafından yapılmaktadır.

Komisyonun finansal gelirleri denetim firmalarından alınan ücretlerdir. Ücretler devlet bütçesine ödenmekte ve komisyona bütçe üzerinden aktarılmaktadır.

2.2.26. Portekiz

Portekiz Borsa Regülatörü (CMVM) 2016 yılından itibaren denetim konusunda gözetim faaliyetlerini yürütmektedir. 2014 denetim reformundan sonra kurum bu görevi üstlenmiştir.

CMVM meslek odası olan Portekiz Kanuni Denetim Enstitüsü (OROC) ile denetçileri ve denetim firmalarını yetkilendirmekte ve kaydetmektedir. Bunun yanında yine birlikte olarak soruşturma ve disiplin süreçlerini yürütmektedirler.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetim firmalarının kalite güvence sisteminin denetlenmesi CMVM tarafından yapılmaktadır. Bunun dışında kalan firmalar ile çalışan denetim firmalarının kalite güvence sistemi denetimi meslek örgütü OROC tarafından yapılmaktadır.

Portekiz’de uluslararası denetim standartlarının uygulanması zorunludur. Bu uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla meslek örgütü OROC tarafından yönlendirici çalışmalar yapılmaktadır.

Kurumun finansmanı denetçilerden alınan yıllık ücret, cezalar ve hükümet desteğinden oluşmaktadır.

Bilgilere kurumun internet sayfası¹² ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) ulaşılmıştır.

2.2.27. Romanya

Kanuni Denetim Aktivitesi Kamu Gözetimi Kurumu (ASPAAS) Romanya’da denetim sistemi üzerinde kamu gözetimini uygulamaktadır.

Denetçilerin yetkilendirilmesi ve görevlendirilmesi ASPAAS tarafından, meslek örgütü olan Finansal Denetçiler Odasına (CAFR) 1 yıllık süreler halinde bu görevi yerine getirmesi için yetkilendirmektedir.

Sürekli eğitim faaliyetleri de 1 yıllık süreler halinde ASPAAS tarafından meslek örgütüne CAFR ye görevlendirilmiştir.

Kalite güvence sisteminin denetiminde kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçilerin ve firmaların denetimi ASPAAS tarafından bu kapsam dışında kalanların denetimi bir yıllık görevlendirme ile meslek örgütü CAFR ye bırakılmıştır.

¹²([http-12](https://www.cmvm.pt/en/The_CMVM/Overview/Pages/Organisational-structure.aspx)): https://www.cmvm.pt/en/The_CMVM/Overview/Pages/Organisational-structure.aspx (Erişim tarihi 12.07.2020)

Kanuni olarak yetkilendirilmiş denetçilerin soruşturma ve disiplin işlemleri ASPAAS tarafından kanuni olarak yetkilendirilmeyen denetçilerin soruşturma ve disiplin işlemleri meslek örgütü CAFR tarafından yapılmaktadır.

Kurumun finansal kaynaklarının %70 hükümet bütçesinden geri kalan kısmı meslek örgütü olan CAFR tarafından karşılanmaktadır.

Bilgiler kurumun internet adresi¹³ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.28. Slovakya

Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Accountancy Europe, 2020)'ndan ulaşılan bilgilere göre Slovakya'daki kamu gözetim sistemi aşağıda açıklanmıştır.

Denetim Gözetim Kurumu (UDVN) Slovakya'da yetkili kamu gözetimi kurumudur. UDVN denetçilerin kayıt ve yetkilendirilmesin de standartların hazırlanmasında ve kabul edilmesinde tek başına yetkilidir.

Meslek Örgütü Slovak Denetçiler Odası (SKAU) sürekli eğitimde ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışmayan denetçilerin kalite güvence sisteminin denetiminde yetkilidir.

UDVN ise kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların soruşturma ve disiplin sürecinde tek yetkilidir.

Kurumun finansal yapısı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardan alınan ücretler, borsada kayıtlı şirketlerden alınan ücretler, denetim şirketlerinden alınan ücretler ve hükümet bütçesinden alınan paylardan oluşmaktadır.

2.2.29. Slovenya

Denetimlerden sorumlu kuruluş Kamu Gözetim Ajansı (ANR) Sloven kamu gözetimi kurumudur. Ajans (ANR) 2008 yılında kurulmuş, 2009 yılında faaliyetlerine başlamıştır. ANR denetçilerin yetkilendirilmesi, kaydedilmesi, denetim standartlarının hazırlanması ve

¹³(**http-13**): <http://csippc.ro/en/> (Erişim tarihi: 12.07.2020)

kabulü, sürekli eğitim, kalite güvence sisteminin denetimi, soruşturma ve disiplin süreçlerinin yürütülmesinde tek yetkilidir.

Kurulun gelirlerini, denetim firmalarından alınan ücret ve hükümet fonları oluşturmaktadır.

Bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Accountancy Europe, 2020)'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.30. İspanya

İspanya'da denetim faaliyetlerinin kamu gözetimi Muhasebe ve Denetim Enstitüsü (ICAC) tarafından yapılmaktadır. Kurum İspanya Ekonomi ve Vergiler Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Denetçilerin kayıt ve yetkilendirmeleri, sürekli eğitim faaliyetleri, kalite güvence sisteminin denetimi, soruşturma ve disiplin işlemleri ICAC tarafından yapılmaktadır. Standartların oluşturulması ve kabulünde ICAC ve ilgili meslek örgütleri birlikte hareket etmektedir. Kurum genel olarak hükümet fonlarından kaynak almaktadır.

Bilgiler Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu'ndan (Accountancy Europe, 2020) elde edilmiştir.

2.2.31. İsveç

İsveç'in kamu gözetim kurumu İsveç Denetçiler Denetim Kuruludur (SIA). Kurum, İsveç Adalet Bakanlığının altında faaliyet göstermektedir.

SIA denetçilerin kayıt ve yetkilendirilmesinde, soruşturma ve disiplin süreçlerinde tek yetkili kurumdur.

SIA, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların, kalite güvence sisteminin denetimini tek başına yapmaktadır. Bu kapsam dışında kalan denetçi ve firmaların kalite güvence sisteminin denetimini, SIA ve meslek örgütü olan İsveç Muhasebe Profesyonelleri Enstitüsü (FAR) yapmaktadır.

Standartların hazırlanması ve kabulü meslek örgütü olan FAR tarafından yürütülmektedir.

Kurulun fonlamasını denetçiler ve denetim firmalarından alınan ücretler sağlamaktadır.

Yukarıdaki verilere kurumun internet sayfasından¹⁴ ve Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan (Accountancy Europe, 2020) ulaşılmıştır.

2.2.32. Birleşik Krallık

Finansal Raporlama Konseyi (FRC) Birleşik Krallıktaki denetçilerin, muhasebecilerin ve aktüerlerin düzenleyici kuruluşudur.

Denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi, tanınmış olan meslek örgütlerine bırakılmıştır. Bu örgütler; Uzaman Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (ACCA), İrlanda Uzaman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAI), İngiltere ve Galler Uzaman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW), İskoçya Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAS) dır. Bu örgütler FRC’nin denetimi altında üyelerinin gözetim denetimini yürütmektedir.

Denetim standartları FRC tarafından hazırlanmakta ve kabul edilmektedir.

Sürekli eğitim faaliyetleri yetkilendirilmiş meslek örgütleri tarafından yapılmaktadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile çalışan denetçi ve firmaların soruşturma disiplini süreci ile kalite güvence sisteminin denetimi FRC tarafından, bu kapsam dışında kalan denetim firması ve denetçilerin kalite güvence sisteminin değerlendirilmesi, soruşturma ve disiplin süreçleri tanınmış meslek örgütleri tarafından yapılmaktadır.

FRC hakkında bilgiler kurumun internet sitesi¹⁵ ve Avrupa Muhasebe Federasyonu (Accountancy Europe) tarafından 2018 yılında yayınlanan Avrupa’da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu’ndan elde edilmiştir.

2.3. Türkiye

2.3.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi Kurumu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Kurul Türkiye’deki denetim sisteminin, gözetim ve denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin, Avrupa Birliği ile yürüttüğü tam üyelik müzakerelerinin sonucu olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Yürütülen müzakere fasıllarından altıncısı olan, Şirketler Hukuku Faslında, fasıllın kapanış kriterlerinden dördüncü sırada olan “Türkiye, denetim standartlarının ve etiğin

¹⁴ (**http-14**) : <https://www.revisorsinspektionen.se/en/English/> (Erişim tarihi: 12.07.2020)

¹⁵ (**http-15**) : <https://www.frc.org.uk/> (Erişim tarihi : 12.07.2020)

belirlenmesinde, kamu gözetimi sistemi kapsamında bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesinde ve kalite güvencesi çerçevesinde faaliyetlerinin izlenmesinde tek başına en üst yetkili otorite olarak Türkiye Denetim Standartları Kurumu'nu kurmalıdır.” (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2019). Bu kriter KGK'nin kurulması ile sağlanmıştır. 6. Fasılın kapanışındaki üçüncü kriter olan “Türkiye, muhasebe, mali raporlama ve denetime ilişkin mevzuatının, ikincil düzenlemeler de dahil olmak üzere, AB müktesebatı ile tam uyumunu sağlamalıdır.” (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2019) Maddesi ile ilgili olarak ikincil mevzuatın uyum çalışmaları halen devam etmektedir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile yürütmekte olduğu tam üyelik müzakereleri kapsamında, müzakerelerin 6. Fasılının durumu ve bu fasıl içerisinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasının etkisi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.2 AB Müzakerelerinde 6. Fasılın Durumu

6. Fasılın Kapanış Kriterleri	Tamamlanma durumu
1. Türkiye, AB müktesebatına uyumu sağlamak için Türk Ticaret Kanunu Tasarısını. Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısını ve diğer ilgili mevzuatı kabul etmelidir.	Kapanış kriteri henüz sağlanmamıştır.
2. Türkiye, Sermaye Piyasası Kanununu ilgili AB müktesebatı ile uyumlu olarak değiştirmelidir.	Kapanış kriteri henüz sağlanmamıştır.
3. Türkiye, muhasebe, mali raporlama ve denetime ilişkin mevzuatının, ikincil düzenlemeler de dahil olmak üzere, AB müktesebatı ile tam uyumunu sağlamalıdır.	Kapanış kriteri henüz sağlanmamıştır.
4. Türkiye, denetim standartlarının ve etiğin belirlenmesinde, kamu gözetimi sistemi kapsamında bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesinde ve kalite güvencesi çerçevesinde faaliyetlerinin izlenmesinde tek başına en üst yetkili otorite olarak Türkiye Denetim Standartları Kurumu'nu kurmalıdır.	Kapanış kriteri KGK'nin kurulması ile sağlanmıştır.
5. Türkiye, Şirketler Hukuku faslına ilişkin AB müktesebatını doğru şekilde uygulamak için idari kapasitesini güçlendirmelidir.	Kapanış kriteri henüz sağlanmamıştır.

KGK ülkemizde uygulanacak olan denetim ve muhasebe standartlarını hazırlamakta ve kabul etmektedir. Bu kapsamda muhasebe standartları olarak; Türkiye Muhasebe

Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarını (FFMS) yayınlamıştır. Denetim ile ilgili olarak ise, Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlamıştır.

Kurul, bağımsız denetim ile ilgili olarak, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesini gerçekleştirmektedir. Yetkilendirdiği bağımsız denetçileri, Bağımsız Denetçi Resmi Sicilinde; yetkilendirdiği bağımsız denetim firmalarını bağımsız denetim kuruluşu resmi sicilinde kayıt altına almaktadır.

Türkiye’de gerçekleştirilen bağımsız denetçi sınavları da KGK tarafından düzenlenmektedir.

Bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi ile ilgili olarak kurum ve kuruluşları yetkilendirmekte ve eğitim programlarını onaylamaktadır.

KGK, bağımsız denetim piyasasının gözetim faaliyetlerini ise, firmaların imzalamış oldukları sözleşmeleri kurula bildirmesi üzerinden ilgili mevzuat açısından ele almaktadır.

2.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye piyasası kurulu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 1981 senesinde kurulmuştur. Kuruluşun ana amacı, sermaye piyasalarını düzenlemek denetlemek ve bu piyasalara yatırımcıların katılımını teşvik etmektir. Kurul sermaye piyasasında gözetim, denetim, izin ve onaylama işlemlerini yapmaktadır.

Kurul tarafından ihraç edilecek olan sermaye piyasası ürünlerine, halka açık statüdeki şirketlerin bazı işlemlerine, kolektif yatırım kuruluşlarına, yatırım kuruluşlarına, bağımsız denetim kuruluşlarına, derecelendirme kuruluşlarına, gayrimenkul değerlendirme kuruluşlarına, varlık kiralama ve varlık finansmanı kuruluşlarına yetkili olduğu konularda izin ve onay vermektedir.

Kurul, ayrıca bu kuruluşların gözetim ve denetim faaliyetlerini de yürütmektedir.

Bağımsız denetim açısından, sermaye piyasaları mevzuatında, finansal tablo denetimi ve bilgi sistemleri denetimi olarak iki başlık ön plana çıkmaktadır. Her iki denetim hizmetini de bağımsız denetim firmaları sunmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasasında çalışacak olan denetim firmalarını, KGK’den ayrı olarak, tekrardan sermaye piyasalarında faaliyet gösterebilmeleri için yetkilendirmektedir. Yetkilendirmiş olduğu firmalara ve bu firmalarda çalışan denetçiler için kriterler ve yeterlilikler belirlemektedir. Kurul, ayrıca denetim firmalarından, sermaye piyasaları raporlama işlemlerinde, hazırladığı mevzuata

uymalarını beklemektedir. Kurul, sermaye piyasasında yapılan bağımsız denetim faaliyetleri için, KGK'nin yanında ikincil bir gözetim ve denetim kurumudur.

Kurulun gelirleri, sermaye piyasasına yapılan ihraçlar ve halka arzlar ile borsa ve teşkilatlanmış piyasaların, merkezi saklama, merkezi takas kuruluşlarının faaliyet gelirleri üzerinden alınan paylardan oluşmaktadır.

2.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulmuştur. Kurumun amacı, finansal piyasalarda istikrarı koruyucu faaliyetinde bulunmaktır. Kurum gözetim, düzenleme, denetim ve uygulama faaliyetleri yürütmektedir. Kurul, mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) bünyesindeki bankalar, banka dışı mali kuruluşlar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, yabancı banka temsilcilikleri, finansal holding şirketleri, ödeme kuruluşları, elektronik para kuruluşlarının denetim ve gözetim faaliyetlerini gerçekleştirir.

Kurum, finansal piyasalarda bulunan şirketler için, finansal tabloların bağımsız dış denetimi, banka bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin denetimi ile ilgili olarak özel düzenlemeler yapmaktadır.

Kurum, finansal piyasada faaliyette bulunacak bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının uyacakları kriter ve taşıyacakları özellikleri belirlemektedirler.

Finansal piyasalarda denetime yetkili kılınacak kurumları belirlemekte ve listeye kaydetmektedir.

Finansal tabloların denetimini yapan denetçi ve denetim firmaları açısından, kurum sorumlu olunan ikincil bir kamu gözetimi birimidir.

Kurum, her ne kadar denetçi ve denetim firmalarını, denetim yapma yetkisi ile yetkilendirmese de denetçi ve denetim firmalarının finansal piyasalarda faaliyet göstermesine izin vermektedir.

Bunun yanında, bağımsız denetim raporu ile ilgili ve elde edilen bilgilerin kurumla paylaşılması konusunda düzenlemelerde bulunmaktadır.

Kurum, bağımsız denetçi ve denetim firmaları üzerinde de denetim yetkisine sahiptir.

Kurumun ana gelirlerini kurumun denetimine tabi olan kuruluşlardan alınan katılma payı ücretleri oluşturmaktadır.

3. TÜRK MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM KURUMLARININ SORUMLULUĞU

Kanunlar düzeyinde denetim firmalarını ve denetçileri ilgilendiren düzenlemelerin çoğu bağımsız denetimin genel düzeydeki düzenlemeleri birlikte yapılmıştır. Birçok kanunda bağımsız denetim kavramının geçtiği görülmektedir. Kimi kanunlar sadece bağımsız denetimi finansal tablo denetimi olarak görmektedir. Buna karşın kimi kanunlarda yerindelik, amaca uygunluk ve iş süreçlerinin kontrol edilmesi gibi finansal tabloların denetimin dışında amaçlar ile de bu kavramın kullanıldığı görülmektedir. Yürürlükteki kanunlar incelendiğinde bağımsız denetim düzenlemelerin çoğunun finansal iş ve işlemler ile alakalı olarak ele alındığı görülmektedir. Bunların başlıcaları Bankacılık Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname olduğu görülmektedir. Bu kanunlar sadece bağımsız denetimin zorunluluğundan bahsetmemekte bunun yanında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenleyici genel ve özel şartlar getirmektedir. Bağımsız denetim ve bağımsız denetim firmalarının doğrudan ilgilendiren kanunları düzenleyici ve denetim zorunluluğu yükleyen kanunlar olarak iki ana bölümde ele almak doğru olacaktır. Bazı kanunların hem düzenleyici hem de zorunluluk yükleyici olduğunu da belirtmek gerekir.

Bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapan kanunlarda bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetçiye dönük olarak birçok düzenleme yer almaktadır. Bağımsız denetçinin nitelikleri, seçim usulleri, çalışma esasları da kanunlarda bağımsız denetim ile düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname başta olmak üzere kanunlarda denetçi hakkında yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanunların ikinci düzenlemelerini oluşturan yönetmeliklerde de birçok düzenleyici yüküm yer almaktadır.

Mahkeme kararları incelendiğinde hem bağımsız denetime hem de denetçileri ilgilendiren birçok karar bulunmaktadır. Denetçileri ilgilendiren kararların daha çok Yargıtay ve Danıştay kararları olduğu tespit edilmiştir. Anayasa mahkemesi kararları ise daha çok bağımsız denetim ile alakalı genel düzenlemeleri ilgilendiren kararları almıştır.

3.1. Sermaye Piyasası Kanunu, İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi

3.1.1. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu bağımsız denetim ile ilgili en önemli kanunlardan bir tanesidir. Kanun genel amacı sermaye piyasasını düzenlemek ve denetletmek ve işlevsel tutmaktadır. Kanun da bağımsız denetim ile ilgili olarak sorumluluklar, şartlar, cezalar başta olmak üzere diğer düzenlemeler yer almaktadır.

Kanun onuncu maddesinde ihraççıların halka arz edilecek olan sermaye piyasası ürünü için hazırlayacakları izah namelerden dolayı sorumluluklarına şu şekilde yer verilmiştir.

İzahnameden sorumlu kişiler

MADDE 10 (2) Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.10, fıkra 2)

Bu madde ile denetçi ve denetim firması halkın aydınlatılmasındaki bilinçli ya da bilinçsiz faaliyetlerinden dolayı bu kanundaki yaptırımlara tabi olduğu vurgulanmıştır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere halkın aydınlatılması konusunda doğrudan sorumlu tutulmuştur.

Kanunda “Kamunun Aydınlatılmasına İlişkin Esaslar” başlığı altında on dördüncü maddenin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkrasında bağımsız denetim ile ilgili şu düzenlemeler yer almıştır.

MADDE 14 (3) İhraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadırlar.

(4) Kurul, halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, 23 üncü maddede tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da bu madde hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkilidir.

(5) Kurulca düzenlenmesi istenilen finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kamuya duyurulur. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.14 fıkra 3,4,5)

Bu madde ile sermaye piyasası ürünü ihraç edecekler açısından bağımsız denetim raporu alınması ile finansal tabloların bağımsız dış denetimi hizmetinin alınmak zorunda

olduğu belirtilmiştir. Bu madde ayrıca bağımsız denetim raporunun sunuş esasına ilişkin dzenleme yetkisinin Sermaye Piyasası Kurulun da olduğu belirtilmiştir. Kurulun gerekli hallerde muhataplarından bağımsız denetim raporu isteyebileceği belirtilmiştir.

Bu madde ile yatırımcıların olası bir aldatmacaya karşı korunması amacı ile bağımsız denetim raporunun alınması zorunluluğu getirildiği gdrulmektedir.

Kâr payı alınmasına ddnük olan yirminci madde de bağımsız denetçi ve denetim firmasına sorumluluk yklenmiştir.

MADDE 20 – (1) Bir hesap dneminde verilecek toplam kâr payı avansı bir dnceki yıla ait dnem kârının yarısını aşamaz. Dnceki dnemde odenen kâr payı avansları mahsup edilmeden ilave kâr payı avansı verilmesine ve kâr payı dağıtılmasına karar verilemez.

(2) Kusurlarına ve durumun gereklerine gde zararlar şahsen kendilerine ykletilebildiği olçüde yönetim kurulu üyeleri ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanlar, ara dnem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak dzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için ortaklığa, pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dnemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hâllerin varlığı hâlinde, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 18 inci maddenin altıncı fıkrasına gde iptal davası açılabilir. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.20)

Bu madde ile denetçiye sorumluluk yklenmesinde hem pay sahiplerinin korunması hem de şirketin mali yapısının korunması hedeflenmiştir. Denetçinin asli görevi olan mali tabloların doğrulunu tespit etmedeki hatası ve ihmalinden sorumlu tutulması normaldir. Ancak denetçilerin hazırlanan raporu ile tabi oldukları sorumluluklarının sınırının muğlak olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunun otuz ikinci maddesinde kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk belirtilmiştir. Maddenin birinci ikinci üçüncü bentleri doğrudan bağımsız denetim ile alakası bulunmaktadır.

MADDE 32 – (1) 10 uncu madde çerçevesinde, aynı maddede sorumlu olduğu belirtilen kişiler ile mevzuat uyarınca izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada

işlem görme duyurusu ve finansal raporlar gibi Kurulca kamuyu aydınlatma amacı ile düzenlenmesi öngörülen sair kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzel kişiler bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsilen sorumludur.

(2) Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur.

(3) Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması konusunda bilgi sahibi olmadığını ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır ihmallerinden kaynaklanmadığını ispatlayan kişiler sorumlu olmaz. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.32)

Kanun kamunun doğru ve tam bir şekilde bilgilendirilmesine önem vermektedir. Maddenin birinci fıkrasında yüklenmiş olan müteselsil sorumluluk bunun bir sonucudur. Bağımsız denetçilerde bu sorumluluk içinde kamuyu aydınlatma belgelerin içinde hazırladıkları belgeler ile yer almaktadırlar ve bu müteselsil sorumluluğun bir parçası olmaktadır. Aynı maddenin ikinci bendinde bu sorumluluktan bahsedilmiş ve kanunun diğer yaptırımlarına tabi oldukları da belirtilmiştir.

Sahte veya eksik belgeler ile denetçinin yanlış görüşünün oluşmasına sebebiyet verildiği durumlarda denetçilerin bu sorumluluk dışında kalacakları açıktır.

Sermaye Piyasası Kanununun üçüncü kısım madde otuz beşte on bir tane sermaye piyasası kurumu sayılmıştır. Bunlardan bir tanesi de bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Otuz beşinci maddenin c bendinde bağımsız denetim ve değerlendirme kuruluşları birlikte ele alınmıştır. Bu da kanun koyucunun iki farklı hizmeti sunan kuruluşları aynı çerçevede değerlendirdiğini göstermektedir. Ayrıca bu madde de açıkça bağımsız denetim kuruluşlarını sayarak bu kuruluşların Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına girdiğini doğrudan belirtmiştir.

Kanunun altıncı bölümü bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları ile ilgili olarak hazırlanmıştır. Denetim ve derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları kanunda sermaye piyasalarında faaliyette bulunaabilecek kuruluşlardan sayılmış olması nedeni ile detaylı olarak ele alınması doğru olmuştur. 62. Madde ile faaliyet esasları sorumluluk ve yükümlülükler ele alınmıştır.

MADDE 62 – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları

haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.

(2) Kurul, bu Kanun hükümlerine tabi kuruluşların bilgi sistemleri denetimi, derecelendirme ve değerlendirme faaliyetlerinin güvenli ve bağımsız şekilde yürütülmesi ve bunu teminen kalite güvence sistemlerinin oluşturulması ile kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlara uyumunun sağlanması amacıyla düzenleme, gözetim ve denetim yapar. Bu kuruluşların yetkilendirilmesi, yönetici ve çalışanlarının lisanslanması ve bu kuruluşlar hakkındaki sicil bilgileri ile bu bilgilerin kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.62)

Altmış ikinci maddenin birinci bendi ile sermaye piyasalarında faaliyet gösterecek olan bağımsız denetim kuruluşlarının ayrı bir denetim gözetim ve yetkilendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci bendinde ise derecelendirme bilgi sistemleri denetimi ve değerlendirme faaliyetleri içinde de ayrı bir denetim gözetim ve yetkilendirilme yolu izlenmiştir. KGK'nin kurulmuş olması ile bağımsız denetim sistemi üzerinde gözetim denetim ve yetkilendirmede üzerinde otorite belirlenmiştir. KGK, Sermaye Piyasası Kurumundan ve Sermaye Piyasası Kurulundan daha geç olarak kurulması bağımsız denetim alanında bir düzenleme otoritesi olarak bu kurul ve kurumun yetkilendirmesini doğurmuştur. Günümüzde KGK faaliyetlerini sürdürürken bağımsız denetim alanında ikinci bir gözetim ve denetim kurumunun varlığı mevzuatta ve uygulamada işleyişi güçleştirmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurumu ile KGK'nin ortaklaşa yapacağı çalışma ile sermaye piyasasında denetim faaliyetlerinde bulunacaklara özel düzenleme yapılarak bu işleyişin sadeleşmesi yerinde olacaktır. Düzenlemede Sermaye Piyasası Kurulunun bilgi sistem konusunda düzenleyici bir yetki verilerek mali denetim dışında bir otorite olarak yetkilendirilmiştir.

MADDE 63 – (1) Bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumludurlar. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.63)

Altmış üçüncü maddede ile sorumluluklar düzenlenmiştir. Kanun koyucu diğer maddelerden de anlaşılabilceği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşlarına çok önem verdiği bu maddeden de anlaşılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları kusurlarından veya kasıtlarından kaynaklanan zararlardan sorumlu tutulmuştur. Bu madde deki zarar kavramı çok geniş bir ifade olup zararın tespiti ve bu zararda bağımsız denetim kuruluşunun payının tespit edilmesi de bir hayli zordur.

MADDE 64 – (1) Bir yatırım kuruluşunda veya kolektif yatırım kuruluşunda finansal tablo denetimi ya da bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde belirlenen başka bir görevi ifa eden bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bu şirkette veya bunlarla sermaye ve yönetim açısından ilişkili olan kuruluşlardan biri nezdinde görevlerini yerine getirirken bilgi sahibi olduğu şirketle ilgili olarak;

a) Bu Kanun ve ilgili mevzuattaki yetkilendirme ve faaliyet şartlarına ilişkin hükümleri ihlal eden,

b) Şirketin faaliyetlerinin sürekli ve düzenli bir şekilde yürütülmesini engelleyebilecek,

c) Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gerektiren, her türlü durumu Kurula derhâl bildirmekle yükümlüdür.

(2) Bağımsız denetim kuruluşlarınca bu madde kapsamında Kurula yapılan bildirimler, bilginin açıklanmasına ilişkin bir kanun ya da sözleşme hükmünün ihlali anlamına gelmediği gibi, bildirim yapan kişiler bakımından hukuki ve cezai sorumluluk da doğurmaz. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.64)

Altmış dördüncü madde ile bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere bir bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Bu arada amacın kamu menfaatini korumak ve ekonomik kayıpların önüne geçmek olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetim ile yapılan faaliyetler sonucu öğrenilen bilgi ve durumun özellik arz etmesi durumunda bildirilmesi zorunlu tutulurken bu bildirim ticari sır gibi bilgilerin ifşası olarak nitelenmemiş denetçinin mesleği faaliyeti nedeni öğrendiği bilgilerin kamu yararı gözetilerek ilgili mercilere bildirilmesinde denetçi doğabilecek bir yaptırımdan sorumlu tutulmamıştır.

MADDE 72 – (2) Borsaların ve piyasa işleticilerinin mali denetimi Kurulca ilan edilen listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılır.

(3) Borsaların ve piyasa işleticilerinin bilgi sistemleri denetimine ve bu denetimi yapacak kuruluşlara ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.72 fıkra 2,3)

Kanun yetmiş ikinci maddesinin ikinci bendinde Sermaye Piyasası Kurulu denetimi altında faaliyet gösteren alanlardan olan borsa ve piyasa işleticilerin mali denetimi ile ilgili kurulun yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmiştir. Buradan hareketle

borsa ve piyasa işleticilerin finansal tablolarının bağımsız dış denetime tabi olduğu sonucuna varılmaktadır. Ayrıca bu kurumların bilgi sistem denetimi konusunda gerekli düzenlemede de Sermaye Piyasası Kurulu yetkilendirilmiştir.

MADDE 77 – (1) Merkezî takas kuruluşları, borsalarda ve teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi, bedellerinin ödenmesi ve bu işlemlere ilişkin teminat yükümlülüklerinin ifası ile ilgili işlemleri yürüten anonim ortaklık şeklindeki özel hukuk tüzel kişiliğini haiz kurumlardır. Merkezî takas kuruluşlarının kuruluşuna Kurulun teklifi üzerine ilgili Bakan tarafından izin verilir. Bu kuruluşların faaliyete geçmesi Kurulun iznine tabidir. Merkezî takas kuruluşlarının sermayesine, bu Kanun kapsamındaki faaliyetleri ile faaliyetlerinin geçici ve sürekli durdurulmasına, denetimine, gözetimine, finansal raporlama standartlarına, finansal tablolarının bağımsız denetimine ve diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliğine ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. Bu Kanuna göre kurulan merkezî takas kuruluşları, ilgili mevzuata göre yetkilendirilmek kaydıyla, bu fıkrada belirtilen işlemleri lisanslı depolar tarafından düzenlenen ürün senetleri konusunda da yürütebilir. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.74)

Alım satım faaliyetlerinde işlemleri kolaylaştırıcı fonksiyona sahip olan takas kuruluşlarına ilişkin düzenleme bu kanunun yetmiş yedinci maddesinde yapılmıştır. Bu madde Sermaye Piyasası Kurulunun bu kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetimi ile ilgili olarak düzenleyici olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu maddeden dolayı olarak takas kuruluşlarının da finansal tablolarının bağımsız denetime tabi olduğu sonucuna varılmaktadır. Ayrıca kurlun bu kuruluşların finansal raporlama standartları belirleyebileceği yetkisi önemli bir yetkidir. Bu kuruluşlar için ayrı bir finansal raporlama seti düzenlenebilecektir.

MADDE 80 – (1) Merkezî saklama kuruluşları, sermaye piyasası araçlarının merkezî saklanması ve bunlara ilişkin hakların kullanımı hizmetlerini veren anonim ortaklık şeklindeki özel hukuk tüzel kişiliğini haiz kurumlardır. Merkezî saklama kuruluşlarının kuruluşuna Kurulun uygun görüşü üzerine ilgili Bakan tarafından izin verilir, bu kuruluşların faaliyete geçmesi ise Kurul iznine tabidir. Bu kuruluşların sermayesine, kâr dağıtımına, bu Kanun kapsamındaki faaliyetleri ile faaliyetlerinin geçici ve sürekli durdurulmasına, denetimine, gözetimine, finansal raporlama standartlarına, finansal raporlarının bağımsız denetimine ve diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliğine ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.80)

Merkezi takas kuruluşlarına benzer olarak merkezi saklama kuruluşları da finansal tablolarının bağımsız denetimi ile ilgili olarak kurulun belirlediği esasların geçerli olacağı belirtilmiştir. Doğrudan finansal tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak bir yükümlülük

olmasa da buradan da merkezi saklama kuruluşlarında finansal tablolarının bağımsız denetiminin hedeflendiği denetim standartlarının belirlenmesinden anlaşılmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanununun ikinci bölümünü oluşturan sermaye piyasası suçları bölümünde bağımsız denetçiler ile ilgili yüz on ikinci madde de düzenlemeye gidilmiştir. Yanlış ve yanıltıcı bağımsız denetim raporu hazırlamak bir suç olarak tanımlanmıştır. Bu şekilde bir bağımsız denetim raporu hazırlamak Türk Ceza Kanunu'na göre özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı belirtilmiştir.

MADDE 112 – (2) Kasıtlı olarak;

ç) Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri,

5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m.112 fıkra 2, ç bendi)

3.1.2. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (mülga)

Yürürlükten kaldırılan bu sermaye piyasası kanununda birçok maddede bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetim kavramları yer almıştır.

Kanunun 13 maddesinde halka açık anonim ortaklıkların ihraç edeceği sermaye piyasası araçlarına ilişkin tutar belirlenirken bağımsız denetimden geçmiş tablolarda yer alan çıkarılmış sermaye veya ödenmiş sermaye ile genel kurulca onaylanan son mali tabloda görülen yedek akçelerin ve yeniden değerlendirme değer artışı fonunun toplamını geçemeyeceği belirtilmiştir. Bu madde ile dolaylı olarak denetim zorunluluğu vurgulanmıştır.

Kanunun 15 maddesinde bağımsız denetimi ilgilendiren bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemede temettü avansı dağıtımı düzenlenmiştir. Madde belirli şartların sağlanması ve denetimden geçmiş finansal tablolara dayanarak temettü avansı verilebileceği belirtilmiştir. Temettü avansı dağıtımına esas olan tabloların hazırlanmasının gerçeğe aykırılık ve muhasebe ilke ve kurallarına uygun olmaması durumunda bağımsız denetçiler. Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri ile doğacak olan zarardan müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur. 15. madde belirlenen kâr payı avansı dağıtımında denetçilerin sorumluluğu 6362 sayılı yeni kanunda da kendisine yer bulmuştur.

Kanunun 16. Maddesinde kayıtlı sermaye sistemine geçişte, halka arzlarda, tasfiye, birleşme ve nevi değişikliklerinde bağımsız denetim raporunun sermaye piyasası kurulu tarafından istenebileceğini belirtmiş bir zorunluluk ortaya koymamıştır.

Kanunun 16. Madde ayrıca kurulca hazırlanması istenen mali tablolardan bağımsız denetime tabi kılınan malî tablolara ilişkin bağımsız denetim raporlarının kurula gönderileceğini ve kamuoyuna ilan edileceği şartını getirmiştir.

Kanunun 22. Maddesinin d bendinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun görevleri arasında elektronik ortamda dâhil olarak bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin esasları belirleme görevi verilmiştir. Kurul faaliyette bulunacak olan denetim kurumlarının kuruluş ve faaliyet esasları konusunda meslek birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile istişare edeceği konusunda kanunun düzenleme getirmiştir. Kurul denetim hizmeti için regülatör olarak kendisine yer bulmuştur.6322 sayılı yeni kanunda bağımsız denetime ilişkin ana çalışma kriterlerini belirlemek ve kuruluş ile ilgili şartları belirlemek KGK'ye bırakılmıştır. Sadece elektronik sistem denetimi hakkında düzenleme yapma yetkisi kurulda kalmıştır.

Kanunun 47. Maddesinin B bendinin 2 fıkrasında ise gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler hakkında Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçu kapsamında cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu madde belirlenen cezalandırma yöntemi yeni kanunda da aynı şekilde yer almıştır.

Yürürlükten kaldırılan bu kanununda bağımsız denetçi kavramı 22. Maddede Sermaye Piyasası Kurulunun yetkileri arasında geçmektedir. 22. Maddenin h bendi bu kanuna 15.12.1999 tarihinde eklenmiş ve Sermaye Piyasası Kuruluna bağımsız denetçilerden gerekli görürse ayrıca ilgili konu hakkında bağımsız denetçilerden rapor isteyebileceği belirtilmiştir. Denetçilere de dolaylı olarak bu raporu hazırlama ve isteği cevaplama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu maddeden de anlaşıldığı üzere burada da bağımsız denetçinin uzman görüşüne ve bilgi birikimine başvurunun söz konusu olduğu görülmektedir.

2499 Sayılı Mülga Sermaye Piyasası Kanunu ile yürürlükteki 6362 sayılı kanunun denetim özelinde ele alındığında iki kanun arasındaki en önemli fark bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları belirlenmesine ilişkindir. Yeni kanunda KGK düzenlemelerine gerekli görülürse ilave düzenleme yapılacağı anlaşılırken, eski kanunda bu

düzenlemelerden tamamen Sermaye Piyasası Kurulu sorumludur. Eski ve yeni kanunda da bilgi sistem denetimine ilişkin düzenlemelerden Sermaye Piyasası Kurulu sorumludur.

3.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Esasları Yönetmeliği

Yönetmeliğin 7. Kısmın da muhasebe standartları dairesi başkanlığının görevleri belirtilmiştir. 54. Maddede ile daire başkanlığı yurt içi yurt dışı kurumlar ile muhasebe ve denetim konularında iş birliği yapmak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluşuna ve çalışmasına izin vermek, denetim faaliyetlerini izlemek, sermaye piyasası kanuna tabi kurumların muhasebe ve denetim standartlarını düzenlemekle görevlendirilmiştir.

KGK'nin kurulmuş olması nedeni ile bu yönetmelikte Sermaye Piyasası kuruluna verilen muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi yetkisinin değiştirilmesi gerekir. Bağımsız denetim ve muhasebe alanında standartların oluşturulmasının ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinin başka bir kurum tarafından yapılmasından dolayı bu genel ifadenin değişmesi doğru olacaktır. Sermaye piyasaları özelinde denetim usul ve esasları belirleme görevinin belirlenmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

3.1.4. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/24 Karar Sayısı: 2013/133 Karar Günü: 14.11.2013)

Anayasa Mahkemesinin bu kararı 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda yapılan değişikliklere karşı yapılan çoklu itirazlara ilişkindir. Bu kardan bağımsız denetim ile ilgili olan karar ise Borsa İstanbul'un denetimine ilişkin olan karardır. İptali istenen karar sermaye piyasası kanununun 138 maddesinin 11 fıkrası ile ilgilidir. İlgili madde şu şekildedir:

Madde 138 (11) Borsa İstanbul Anonim Şirketindeki kamu payı yüzde ellinin altına düşüncüye kadar kendisinin ve iştiraklerinin her türlü hesap ve işlemlerinin denetimi yalnızca, Kurulun listesindeki bağımsız denetim kuruluşları arasından Hazine Müsteşarlığı tarafından seçilecek bir bağımsız denetim kuruluşuna yapılır. Bağımsız denetim neticesinde hazırlanan rapor eş zamanlı olarak Kurula ve Hazine Müsteşarlığına sunulur. Bu Kanunun 72 nci maddesinin birinci ve üçüncü fıkraları Borsa İstanbul Anonim Şirketi hakkında da uygulanır. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu m.138, Fıkra 11)

Bu maddeye itiraz Borsa İstanbul'un denetim yöntemine ilişkindir. Anayasa Mahkemesi Sayıştay tarafından denetim uygulanmasının kamu hisse oranı ile ilgili olduğu yönünde bir karar vermiştir. Kamu hisse oranının %50 üzerinde olduğu ortaklıklarda Sayıştay tarafından denetim yapılmasının zorunlu olduğu tespitinde bulunmuş kararın alındığı tarihte

mevcut hisse durumun yüzde elli altında olduğu için iptali istenen kararda aykırılık bulunmamıştır.

Ancak bu karar ile bir boşluk doğmaktadır. Kararın alındığı gün itibari ile hisse oranı %50'nin altında olarak aykırılık doğurmayacak seviyede iken gelecekte ihtimal olarak artacak oran ile kamunun hissesi %50'nin üzerine çıkması ile anayasaya aykırı bir durum oluşması ihtimali ortaya çıkabilecektir. Bu maddenin iptali isteminin kabulü veya iptal isteminin reddi seçeneklerinden birisini seçmek zorunda olan Anayasa Mahkemesi vereceği her iki karardan mevcut durumumda anayasaya uygunluğu değerlendirmiş ve karar almıştır. Oysaki aynı maddenin neden olabileceği gelecekteki aykırılığın ise önü açılmıştır.

3.2. 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

KGK bu kararname ile kurulmuştur. Bu kararname Türkiye'de bağımsız denetimin düzenlenmesi, geliştirilmesi, faaliyetlerin denetim ve gözetimi üzerine birçok yenilik getirerek denetim alanın gelişmesi hususunda bir milat olmuştur.

Kararnamenin birinci maddesinde amaçlar kısmında denetim açısından ele alındığında şu şekildedir:

MADDE 1 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nin kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.(KGK'nin Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.1)

Yukarıdaki amaçlar KGK'nin görevi olarak belirlenmiştir. KGK'nin genel amaçlarının bağımsız denetim sektörünü kontrol etmek ve düzenlemek olduğu anlaşılmaktadır. Amaçlar hem bağımsız denetimi hem de bağımsız denetçileri kapsayan şekildedir.

Kararnamenin ikinci maddesinin b bendi ile bağımsız denetim ve c bendi ile de bağımsız denetim kuruluşu tanımlarını yapmaktadır. Tanımlar şu şekildedir:

MADDE 2 (b) Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim

standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması,

c) Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini, (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.2, Fıkra b ve c)

Kararnamenin 9. Maddesi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun görevlerini belirlemektedir. 9. maddenin ç, d, e, f bentleri denetim ile ilgili görevleri kurula yüklemiştir. Bu maddeler şu şekildedir:

MADDE 9 ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

(Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.9, Fıkra ç, d, e, f)

Bu maddenin ilgili bentleri incelendiğinde kurulun sektördeki çalışma şartlarını belirlediğini, faaliyette bulunma konusunda yetki vermekte olduğu sektör üzerinde gözetim ve denetim yetkisi olduğu görülmektedir. Bu maddelerden anlaşıldığı kadarı ile düzenleme yapma konusunda KGK'nin sektörde tek başına yetkili olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun yanında sektör üzerinde düzenleyici ikincil mevzuat yapma yetkisinin de kurulda olduğu anlaşılmaktadır.

Kararnamenin yirmi üçüncü maddesinde kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimini içeren maddeler yer almaktadır. İlgili maddenin 1. Fıkrasında şu ifade yer almaktadır. “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır.” (KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

Kararname m.23) Bu ifade ile açıkça kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetimin bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bu madde ile şirketleşmeden denetim yapan denetimi üstlenen denetçinin ve denetimi üstlenen denetçinin ekibinin bu kapsamdaki kuruluşları denetleyemeyeceklerini belirlemiştir. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ise aynı kararnamenin 2. maddesinin 3. bendinde şu şekilde belirtilmiştir:

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları, (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.23,Fıkra 2)

Bu madde ile kamunun en yakından muhatap olduğu sektörlerin bu kapsama alındığı görülmektedir. Bu şirketlerin daha çok finans kurumları olduğu anlaşılmaktadır. Bu sektördeki şirketlerin önemi gereği bu kapsama alındığı anlaşılmaktadır. Bu kuruluşlar hem toplum menfaati hem de mali büyüklükleri nedeni ile bu kapsama alınmışlardır.

Kararnamenin 24. maddesi denetimden doğan sorumluluğu belirlemekte ve burada denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ayrı ayrı sorumluluklarını belirtilmiştir. Sorumluluk denetim raporundan kaynaklı olarak ele alınmış ve muhtemel zararlara karşı sorumluluk sigortası zorunluluğu getirilmiştir. Sorumlukta faaliyetlerden kaynaklanan sorumluluk kapsam olarak gözetilmiştir. Ancak denetçi ve denetim firmasının hangi alanlarda ve hangi sınırlar kapsamında sorumlu oldukları belirtilmemiştir. Bu ayrımın daha detaylı olarak belirlenmesi daha doğru olacaktır. Bunun yanında mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili kıstasların belirlenmeyip bunun daha sonra kurulca belirlenmesi kararlaştırılmıştır. Sigorta ile ilgili olarak daha yönlendirici bir açıklama yapılması daha doğru olacaktır. Burada yasamanın yetki devri ile ilgili bir sorun ortaya çıkabilecektir. Madde şu şekildedir:

Madde 24 Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak

Kurulca belirlenir. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.24)

Kararnamenin 25. Maddesinde denetim kuruluşlarının denetlenmesi ve denetim kuruluşlarına karşı uygulanacak yaptırımlar yer almıştır. Denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi, denetim çalışmalarının mevzuata uygunluğu, alınan denetim ücretinin KGK tarafından denetleneceği belirlenmiştir. Maddenin 4. Fıkrası ise inceleme sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasıyla ilgilidir. Maddede kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen denetim kuruluşları için daha sık olmak üzere tüm denetim kuruluşlarının denetlenme sıklığını açıkça belirlemiştir. Kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşların denetim süresin 6 yıl olması denetim hizmetlerinde bir boşluk ve zayıflık oluşabileceğini düşündürmektedir. 6 yıl ekonomik şartlar düşünüldüğünde çok uzun bir zaman aralığına tekabül etmektedir. Bu yüzden bu sürenin kısaltılması yerinde olacaktır.

25. maddenin 1. Fıkrası şu şekildedir:

MADDE 25 (1) Kurumca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumun; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.25)

Aynı maddenin 5. Fıkrası yaptırımları ele almaktadır. Fıkroda uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali yaptırımları ön görülmüştür. Ancak fıkranın içeriği bu yaptırımların nasıl ve hangi orandaki kusurlara uygulanacağı konusunda bir düzenleme yer almamıştır. Ayrıca kararnamenin 26. Maddesinin 3. Fıkrasında idari para cezası hükmü getirilmişti. Buna karşın ayrı maddelerde yer alan bu iki yaptırıma ilişkin nasıl bir yöntemle uygulama ve yaptırım kararı verileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu çerçevenin ana hatları ile çizilmesi daha doğru olacaktır.

İlgili Maddeler ve ilgili fıkralar şu şekildedir:

Madde 24 (5) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı,

lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.24 Fıkra 5)

Madde 26 (3) Bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden bağımsız denetim kuruluşlarına, Kurul tarafından on bin Türk Lirasından elli bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Bu madde uyarınca verilen idari para cezaları bütçeye gelir kaydedilir.” (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m.26, Fıkra 3)

26. madde kapsamında olan para cezaları bazı denetim firmalarının büyüklükleri incelendiğinde caydırıcı olmaktan uzaktır. Para cezalarının tutarlarının iş modeli ve büyüklüğü ile ilgili olacak bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Cezalar bu halleri ile denetim piyasasında büyük pay sahibi olan şirketlerin üzerinde caydırıcı bir etkisi yaratmayacaktır.

3.2.1. 6300 Sayılı Bazı Kanunlar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kanun altıncı maddesi ile 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 26. Maddesinde düzenleme yapılarak denetimin kapsam ve içeriğini belirleme yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na verilmiştir. İlgili Madde şu şekildedir:

MADDE 6 - 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 26 ncı maddesinin ikinci fıkrasında geçen “uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.” ibaresi “9 uncu madde uyarınca belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapmaya, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye yetkilidir. Bu düzenlemeler, ilgili standartların cüz'ü addolunur. (6300 Sayılı Bazı Kanunlar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, M.6)

Bu eklenen yetki ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu denetim kapsamını ve içeriğini belirleme yetkisi almış bunun sonuçları da BOBİ FRS'de kendisini göstermiştir.

Bu madde ile kurul ulusal, kendimize özgü standartlar belirlememiz konusunda yetki almış ve bunu faaliyetlerinde uygulamıştır.

3.2.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelik 6/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 14. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 2/5/2012 tarihinde oluşturulmuştur.

KGK kanun ile kurulmuş ve kurum ile düzenlemeler bu yönetmelik ile yapılmıştır. Yönetmelik ile kurumun idari yapısı belirlenmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili olarak kurumun hangi birimin hangi konular konusunda yetkili kılındığı belirlenmiştir.

Bu yönetmelik ile bağımsız denetçi, bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşlarının tanımları açık olarak yapılmıştır.

Yönetmelikte bağımsız denetçi tanımı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre çalışan meslek mensuplarından kurumun yetkilendirdikleri kişiler olarak ele alınmıştır.

Yönetmeliğin üçüncü maddesinin b bendinde detaylı olarak bağımsız denetim açıklanmıştır. Madde şu şekildedir:

Madde-3 Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını (KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik m.3, b bendi)

Yönetmeliğin bu tanımının sadece finansal tabloların bağımsız denetimini ele aldığı görülmektedir. Bağımsız denetçilere çeşitli kanunlarda idari denetim yapma yetkisi verildiği için bu bağımsız denetim tanımın yetersiz kaldığı görülmektedir.

Aynı maddenin c bendinde ise bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketleri olarak belirtilmiştir. Bu tanımda da başka kanunlar ile çeşitli idari denetim yapmaya yetkili kılınmış olan bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet alanı çok kısıtlı olarak ele alınmıştır.

Bu yönetmelikte bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetimin düzenlenmesi ve yetkilendirilmesi ile ilgili olarak kurumun iç görev dağılımı da belirlenmiştir. Yönetmeliğin 4. Maddesinde kurum ve kurul ve başkanlığa ilişkin düzenlemeler yer almıştır. 4. Maddenin ç bendinde kurulun yetkileri sayılmıştır. Bağımsız denetim firmalarını ve denetçilerin yetkilendirilmesi, çalışma esaslarını ve şartlarını belirleme, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçileri sicil altında tutmak ve ilan etmek, kurula görev olarak verilmiştir.

İlgili maddede kapalı olarak kurumun yaptırım yetkisinin olduğu belirtilmiş. Yaptırım uygulamasının enstrümanlarından yetkiyi askıya almak ve iptal etmek maddede sayılmıştır.

İlgili ç bendi şu şekildedir:

4.Madde- ç) Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alman veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek. (KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik m.4, ç bendi)

4. maddenin d bendinde kurulun denetim ve gözetim yetkisi açıkça belirtilmiştir. Bu bentte ayrıca kurum standart yayınlama ve düzenleme yetkisinin olduğu dolaylı olarak anlamaktayız. İlgili d bendi şu şekildedir:

4.Madde d) Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.” (KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik m.4, ç bendi)

4. maddenin e bendinde kurulun denetçiler ve denetim kuruluşları üzerinde uygulama hakkı olan idari yaptırımların bir kısmı sayılmıştır bunlar faaliyet iznini askıya almak ve iptal etmektir. Bunun yanında diğer idari yaptırımların ne olduğu sıralanmamıştır. Bu bentte ç bendinde kapalı olarak anlaşılan yaptırım yetkisi açıkça belirtilmiştir ve kurul sorumlu sayılmıştır.

4. maddenin f bendinde açıkça kurulun görevleri sayılarak bu maddeler kurula görev olarak verilmiştir. Bu madde kurulun neredeyse tüm görevlerinin yer aldığı bir maddedir. Bu maddede daha önce görevler arasında sayılmayan ve başka bentlerde yer almamış olan kalite güvence sistemi kurmak ve incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek kurula görev olarak verilmiştir. Bu maddede yaptırım yetkisinden de bahsedilmemiş sadece soruşturma yetkisinden bahsedilmiştir.

İlgili f bendi şu şekildedir:

4.Madde - f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak. (KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik m.4, f bendi)

4. Maddenin g bendinde kurulun yetkilendirme yetkisine bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemede mütekabiliyet esası uyarınca yabancı denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ilgili sicillerde kayıt altına alınabileceği belirlenmiştir.

Yönetmeliğin 7. Maddesinde iç organizasyona dönük bir maddedir. Bu maddede Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığına bağımsız denetim ücret tarifesinin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapmak, kurulca yetkilendirilen denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri listeler olarak ilan etmek ve resmi sicile kaydetmek kurumun internet sitesinde kamuoyuna paylaşmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de yetkilendirilen yabancı bağımsız denetim kuruluşları ve denetçileri resmi sicile kaydetme görevi yönetmelikle görev olarak belirlenmiştir.

Yönetmeliğin 8. maddesinde Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığının görevleri sayılmıştır. Bu görevlerden bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının gözetim ve denetimi ile görevlendirilmiştir. Bunun yanında kalite güvence sisteminin denetimini yapmak ve bu denetim ile ilgili esasları belirlemek görev olarak verilmiştir.

3.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ilgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

3.3.1. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

Bankacılık kanunu finansal piyasaların büyük bir bölümün düzenlendiği bir kanundur.

Bağımsız denetim ile ilgili olarak sermaye piyasaları kanunu ile benzer düzenlemeler ve yaklaşımları bulunmaktadır. Kanun ile hem bağımsız denetim hizmetini düzenleyici hükümler yer almakta hem de bağımsız denetim hizmetinin alınmasını zorunlu kılan düzenlemeler bulunmaktadır.

Kanunun on beşinci maddesi ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine dair esaslar belirlenmiştir. Tıpkı Sermaye Piyasası Kanunda olduğu gibi kurul tarafından yetkilendirilmek gerekmektedir. BDDK denetiminde olan piyasalarda denetim hizmeti sunmak için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu denetim firmalarını faaliyette bulunabilmeleri için yetkilendirmektedir. KGK kurulmuş olduğundan bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacak olan denetim ile ilgili olarak tek elden yetkilendirmeye geçilmesi daha doğru olacaktır. Yetkilendirme ile ilgili madde şu şekildedir:

Madde 15 — (Değişik: 13/2/2011-6111/143 md.)

Bankaların bağımsız denetim faaliyetleri ile Kurul tarafından zorunlu tutulması halinde, bankaların varlıklarının, hak ve yükümlülüklerinin ya da kredi müşterilerinden alınacak teminatların değerlemesi ve kendilerinin ya da kredi müşterilerinin derecelendirilmesi faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına Kurulca karar verilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak Kurulca belirlenir. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.15)

Denetim komitesi bankalarda kanun ile oluşturulmuş bir komitededir. Komitenin amacı denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesidir. Komiteye kanun ile bağımsız denetim ile ilgili çeşitli görevler verilmiştir. Bu görevler arasından bağımsız denetim ile ilgili olanlar bağımsız denetim kuruluşlarının seçiminde ön değerlendirme yapmak ve bağımsız denetim firmalarından faaliyetleri ile ilgili düzenli rapor almaktır. Bunun yanında denetim komitesi gerekli gördüğü durumlarda bağımsız denetim firmalarından danışmanlık alabilecektir. Denetim komitesi bu yaptığı işlerden özellikle düzenli olarak rapor alma ile bağımsız denetim kuruluşunun bankadaki muhatabı durumdadır. Bunun yanında bağımsız denetim firması seçim sürecinde ön değerlendirme safhasındaki faaliyetleri de komitenin bu durumunu güçlendirmektedir. Ancak bu duruma banka işleyişinin sorunsuz sürdürülmesi bakış açısının dışında bakmamak gerekir.

Kanun otuz üçüncü maddesi bağımsız denetim kuruluşlarını ve çalışma esaslarını düzenlemiştir. Maddeden bu kanun kapsamında olan kuruluşları denetleyebilmek için ilave şartları sağlamaları ve onayları almaları gerektiği anlaşılmaktadır. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kuruluna sektör özelinde denetim ile ilgili ilave şartları oluşturma yetkisi verilmiştir. Bu yetki ile denetim üzerine düzenleyici otorite olmuştur. Birçok düzenleme getiren madde şu şekildedir:

Madde 33 — (Değişik birinci fıkra: 6/12/2012-6362/145 md.) KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek

ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları denetim esnasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin Kanun veya esas sözleşmeyi ihlâl etmiş olduklarını gösteren hususları tespit ederse, durumu derhal Kuruma bildirir. Bu bildirim, meslekî gizlilik prensiplerinin ve anlaşmalarının veya bankacılık sırlarına ilişkin yükümlülüklerin ihlâl edildiği anlamına gelmez. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.33)

Bu madde ile bağımsız denetim kuruluşlarından ilave şartlar talep edilebileceği belirlenmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tıpkı Sermaye Piyasası Kurulu gibi bağımsız denetime yetkili kılınan denetim kurumları için liste hazırlamakta ve duyurmaktadır. Bu liste yer alan bağımsız denetim firmalarının finansal piyasalarda bağımsız denetim işlemi yapabileceği belirtilmiştir. Kurulun finansal piyasalarda yapılacak olan bağımsız denetim hizmeti ve işlemleri üzerinde gözetim denetim ve yetkilendirme yetkisi olduğu görülmektedir. KGK'nin kurulmuş olması ve kendi ile alakalı alanda gözetim denetim yetkilendirme ve düzenlemeler yaparken Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun bu alanda faaliyet göstermesi pek doğru değildir. KGK ile yapılacak ortak bir çalışma ile mevzuatın sadeleştirilmesi daha doğru olacak ve uygulamayı da kolaylaştıracaktır.

Otuz üçüncü madde ile bağımsız denetim kuruluşlarına iki önemli sorumluluk verilmiştir. Bunlardan bir tanesi faaliyetlerinden dolayı üçüncü kişilerin oluşabilecek zararlarından sorumlu olmak bir diğeri ise denetim faaliyetleri sırasında öğrenmiş oldukları bilgilerden bankanın faaliyetlerini tümünden etkilemesi muhtemel bilgileri ve olayları kurula bildirme zorunluluğudur. Bu yükümlülük ile kamu menfaatinin korunmaya çalışıldığı görünmektedir. Kurula bildirilen olay hakkındaki içeriğin paylaşımı gizlilik ihlali olmaktan çıkarılmıştır. Bu düzenlemeye benzer bir yükümlülük Sermaye Piyasası Kanununda da yer almaktadır. Bu arada da amacın kamuyu korumak olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunun otuz altıncı maddesi sorumluluk sigortası zorunluluğu getirilmiştir. Kanunun otuz üçüncü maddesinde denetim kuruluşları üçüncü kişilerin zararlarından

sorumlu tutulmuştur. Bu sorumluluğa paralel olarak sorumluluk sigortası zarar görenler ve bağımsız denetim kuruluşlarını korumayı amaçlamaktadır. Otuz altıncı madde şu şekildedir:

Madde 36 — (Değişik: 13/2/2011-6111/145 md.)

Bağımsız denetim kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla yurt içinde veya yurt dışında kurulu sigorta şirketlerine, Hazine Müsteşarlığı tarafından genel şartları belirlenecek ya da bu şartlara uygunluğu teyit edilecek sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdürler. Değerleme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşları, hizmet verdikleri bankalarca talep edilmesi ya da Kurulca gerekli görülmesi halinde sorumluluk sigortası yaptırırlar. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.36)

Kanunun otuz dokuzuncu maddesi ise bağımsız denetim zorunluluğundan bahsedilmektedir. Bu madde ile bankaların açık olarak bağımsız denetime tabi oldukları ifade edilmiştir. İkinci fıkrada yer alan aşağıdaki gibidir:

Madde 39 —Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.39, fıkra 2)

Kırkıncı maddede yıllık faaliyet raporu içeriği düzenlenmiştir. Faaliyet raporunun içeriğine bağımsız denetim raporunun da dahil edileceği belirtilmiştir. Bağımsız denetim raporu özelinde ele alındığında otuz dokuzuncu ve kırkıncı maddeler birbirini tamamlamaktadırlar.

Kanunun doksan beşinci maddesi ikinci fıkra ile bağımsız denetim faaliyetlerine doğrudan gözetim ve denetim yapılacağı açıkça şu şekilde belirtilmiştir:

Madde 95 — Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan yıllık finansal raporların yapısı, uygunluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini de yerine getirir. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.95)

Bankacılık kanunun içerisinde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun kuruluşu ve işleyişine ait düzenlemeler de bulunmaktadır. Bağımsız denetim ile ilgili olarak fonun denetimi ile ilgili olarak madde yüz yirmi dörtte düzenlemeler yapılmıştır. Bu madde ile fonun iç denetimi ve dış denetimi ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Dış denetimde hem Sayıştay'a hem de bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılmıştır.

Fonun yıllık hesapları bir bağımsız denetim şirketince de denetlenmekte daha sonrasında ise bağımsız denetim raporu faaliyet raporu içine eklenerek yayımlanmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve Sayıştay'ın aynı anda denetimde bulunması iş gücü ve para kaybına yol açmaktadır. Denetimin tek elde toplanması daha isabetli olacaktır.

Kanunda suçlar da tanımlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları görevlileri bu kanunda tanımlanan bazı suçların işlenmesi halinde bu ihlalleri karşısında sorumlu tutulmuştur. Gerçeğe aykırı belgeleri onaylayarak rapor düzenleyen denetim kuruluşlarına ceza yaptırımını ön görülmüştür. Ceza olarak hapis ve adli para cezası öngörülmüştür.

Madde 156 — Bu Kanun kapsamındaki kuruluşların işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirilmesinden, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabetleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yıl sonu bilançolarını kapatmalarından dolayı, bunları ve bunların düzenlenmesine esas olan her türlü belgeleri imza edenler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin beşyüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır. Gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğini bildiği halde bu belgeleri onaylayan bağımsız denetim kuruluşu görevlileri de aynı şekilde cezalandırılır. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.156)

Bağımsız denetim kuruluşları kanununun 157. Maddesi ile bu kanunun kapsamı altına alınmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme konusunda yapacakları ihlallerde cezalandırma olarak banka ve kredi kurumlarının tabi olacağı mevzuata tabi olacağı belirtilmiştir. İlgili madde aşağıdaki gibidir:

Madde 157 — Bu Kanuna tâbi kuruluşlar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 244 üncü maddesinde tanımlanan sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçu açısından banka veya kredi kurumu olarak kabul edilir. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu m.157)

Kanuna eklenen geçici Madde 32 ile bağımsız denetim kuruluşlarına borçların yeniden yapılandırılması sürecinde yapılandırmanın uygulanabilirliğini değerlendirmek ve bu konuda rapor hazırlamak üzere görev verilmiştir.

3.3.2. 7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuatın incelenmesi

Bu kanun ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununda değişiklik yapılmıştır. Kanununun 17 maddesi ile bankacılık kanununu geçici 32 madde eklenmiştir. Bu madde ile finansal yeniden yapılandırma kapsamında düzenlemelerde bulunulmuştur. Finansal yeniden yapılandırma kapsamına alınacak borçluların mali durumunun tespiti ve finansal yeniden yapılandırmanın uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirme yapmak konusunda bağımsız denetim kuruluşlarının yetkisi olduğu belirlenmiştir. Kanunda Bağımsız denetim kuruluşları yanında alacaklının ve çerçeve anlaşmada belirlenen yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip kurulular tarafından da bu incelemenin yapılabileceğini belirtmiştir.

Bu kanun düzenlemesi ile bağımsız denetim kuruluşlarına yerinde bir görev yüklenmiştir. Ancak kanunda alacaklının planın uygulanmasına ilişkin görüş vermesi çıkar çatışması açısından sakıncalıdır. Uzmanlığa sahip kurulların detayı verilmemiştir. Bu alternatiflerin sayımı bağımsız denetim şirketlerine tanınan yetkinin güç derecesini azaltmaktadır.

3.3.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Bu kanun ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun da birçok değişiklik yapılmıştır. Bunlardan bir tanesi kanununun 143. Maddesi ile bankacılık kanununun 15. Maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile denetim kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak sınırlama yetkisi Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kuruluna bırakılmıştır. Madde de bu madde kapsamının uygulanmasında ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak kurul tarafından uygulama yapılacağı belirlenmiştir.

Kanunda bağımsız denetim ile ilgili bir başka düzenleme ise 145. Madde ile bankacılık kanununun 36. Maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile bağımsız denetim şirketlerine sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Sigorta için yurt dışı veya yurt içi sigorta kurumlarından sigortanın yapılabileceği belirtilmiştir. Sigortanın genel şartlarını belirlemede hazine müsteşarlığı yetkili kılınmıştır.

Kanundaki diğer bir düzenlemede 146 madde ile yapılmıştır. Bu madde bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi için sağlanacak bilgilerin sır kapsama yükümlülüğünün ihlali dışında tutulacağını belirtmiştir. Bu düzenleme bankacılık kanununun 73. Maddesini değiştirilmiştir.

3.3.4. 4389 Sayılı Bankalar Kanunu (mülga)

Mülga olan bu kanun 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanununun 13 maddenin 2 bendi ile banka genel kurullarına sunulacak olan yıllık bilançolar ile kar ve zarar cetvellerininin bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şartı getirilmiştir. Bu kanunda henüz KGK kurulmadığı için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu denetim firmalarının çalışma esaslarını belirlemede yetkili kılınmıştır. Kurulun bu çalışmalarında meslek birliği Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliği ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bakasının görüşünün alınarak düzenleme yapması gerektiği belirlenmiştir. Bu düzenleme yeni kanun olan 5411 sayılı yeni Bankacılık Kanunda denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi konusunda yetkiyi KGK'ye bırakılmıştır. Kurula sadece sektör özelinde sektörde denetim yapacak firmalardan istenilecek ilave şartları belirleme yetkisi verilmiştir.

Bu kanun ile bağımsız denetim kuruluşları üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuştur. Sorumluluk kapsamında yeni kanunda da aynı şeklide bir düzenleme yapılmıştır. Yeni kanunda bu sorumluluklar ile ilgili olarak sorumluluk sigortası zorunluluğu getirilmiştir.

Kanunun geçici 4. Maddesinde denetim firmalarının düzenledikleri raporların denetimi düzenlenmiştir. Denetim firmasının hazırladığı denetim raporunun başka bir denetim firması tarafından denetlenmesini belirlemiştir. İkinci kurumun seçimi BDDK'ye bırakılmıştır. Bu durum dönemin gerekliliği olarak ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

3.3.5. 4743 Sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Bu kanuna eklenen Madde 5'in j fıkrası ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. Kararın 2001 mali krizinin etkilerinin tespiti ve bıraktığı hasarların giderilmesi konusunda hazırlandığı görülmektedir.

İlgili madde ile Türkiye'de mevduat kabul eden özel bankaların gerçek mali tablolarının hazırlanması için bağımsız denetim kuruluşunun görevlendirilmesi yetkisi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna verilmiştir.

Kurula ayrıca yapılacak özel denetimin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Özel bir dönemde hazırlandığı anlaşılan kanunda bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanan mali tablolarla ilgili raporun daha sonra başka bir denetim kurulunca denetim ilke ve esasları yönünden inceleneceği kararı yer almıştır. 4743 Sayılı kanunun geçici 4. Maddenin 2 fıkrası şu şekildedir. "Geçici Madde 4 Bağımsız denetim kuruluşu tarafından düzenlenen mali tablolarla ilgili rapor, Kurumca belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetim ilke ve esaslarına uygunluk yönünden incelenir." (4743 Sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun geçici madde 4 fıkra 2) Bu maddeden de anlaşılan olağan dışı bir dönemde bağımsız denetim kuruluşlarına duyulan güveninde sarsıldığıdır.

Dördüncü maddenin 3. Fıkrasında Denetim kurumları tarafından hazırlanan mali tabloların ve raporların BDDK tarafından yapılan gözetim ve denetim sonuçları ile kıyaslanacağı belirtilmiştir. Bu durum olağan dışı bir dönem yaşandığını göstermekte ve yapılan ikinci kontrolünde yeterli bulunmadığı yönünde kanat oluşturmaktadır. İlgili Maddenin 4. Maddenin 3. bendi şu şekildedir:

Geçici Madde 4 Bağımsız denetim kuruluşlarınca düzenlenen rapor ve mali tablolar, Kurum tarafından yapılan gözetim ve denetim sonucunda her bir banka için yapılmış olan tespitlerle karşılaştırılarak, bankanın mali durumunu tam olarak yansıtmayı yansıtmadığı ve esas ve usullere uygunluğu açısından ilgili bankanın görüşleri de alınarak Kurumca değerlendirilir. (4743 Sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun geçici madde 4 fıkra 3)

Bu kanun ile 4389 sayılı Bakanlar Kanununa eklenen geçici bu madde yaşanan mali krizin etkilerini göstermektedir. Bu kanun ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna yapılacak özel denetim ile ilgili denetim üzerinde düzenleme yetkisi tanınmıştır.

Denetim firmalarının hazırladığı raporların birden çok kontrole tabi tutulması da hem yaşanan güvensizlik halini göstermekte hem de denetim sisteminin o dönem için oturmuş bir yapıda olmadığını yansıtmaktadır.

3.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği

Bu yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun teşkilât yapısı, işleyişi, yönetimi, görevi, yetkilerini ve sorumluluklarını kapsamaktadır.

Yönetmeliğin 9. Maddesinin J bendi ile kurumun en üst idari amiri olan başkana gerekli gördüğü durumlarda bağımsız denetim şirketlerini yetkilendirme yetkisi verilmiştir. Bu yetkinin konu hakkında bilgi edinme amacı ile verildiği görülmektedir. Bu yaklaşımda bağımsız denetim kuruluşlarının bilirkişi rolünde, uzman olarak ele alındığı görülmektedir. Yönetmeliğin 15. Maddesi ile Bilgi Sistemleri Uyum Daire Başkanlığına bilgi sistem denetimi yapabilmek için ilave şartların belirlenmesi görevi verilmiştir. Ayrıca daire başkanlığına bu denetim türü ile ilgili başvuruları değerlendirerek Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu'na sunmak ve kurulun yetkilendirme işlemi sonrasında da yetkilendirilenleri ilan etmek görevi verilmiştir.

Bunun yanında daire başkanlığı bağımsız denetim kuruluşlarının bilgi sistem denetimi üzerine yapacağı faaliyetleri denetlemek ve gözetim faaliyetlerinde bulunmak ile sorumlu kılınmıştır. Bilgi sistemleri denetimi sonucu oluşan raporları değerlendirerek muhatapların gerekli önlemleri almasını tesis etmekle görevlendirilmiştir.

Bu maddede bağımsız denetim açısından bilgi sistemleri denetimi konusunda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun bağımsız denetim üzerinde düzenleyici bir fonksiyonunun bulunduğu anlaşılmaktadır.

16. madde ile Denetim Daire Başkanlığının görevleri sayılmıştır. Daire başkanlığının denetimi ilgilendiren sorumluluğu, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetmelik kapsamında olan kuruluşların denetimi ile sınırlı olmak üzere denetim kuruluşlarının veri tabanlarını gerekli durumlarda inceleme ve değerlendirme görevi verilmiştir.

3.3.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği 28.12.2005 (mülga)

Bu yönetmelik 2.1.2014 tarihli Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Kurumun görev ve yetkilerinin sayıldığı 5. Maddenin c bendinde Bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti vermek üzere yetkilendirilecek kuruluşların kurulca belirlenen usul ve esaslara uygun faaliyetlerini yürütmelerini sağlama görevi verilmiştir.

9. Madde ile kurumun başkanının görevleri sayılmıştır. 9. maddenin m bendinde özellikli konularda ve gerekli gördüğü hallerde bağımsız denetim kuruluşlarını denetim için görevlendirme yetkisi verilmiştir.

15. Madde denetim daire başkanlıklarının görevleri arasında 15. maddenin s bendi ile bu yönetmelik kapsamında denetime ve gözetime tabi kuruluşlara; bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti veren kuruluşların veri tabanlarını bu kapsama içinde hizmet verdikleri kısmı ile sınırlı olmak üzere incelemek ve değerlendirme izni verilmiştir.

Yürürlükteki yönetmelik ile eski yönetmelik arasında bağımsız denetim açısından önemli bir değişiklik söz konusu değildir.

Başkanın bağımsız denetim kuruluşlarını denetim üzerine görevlendirme yetkisi her iki yönetmelikte de mevcuttur.

Yeni yönetmelikte bağımsız denetimin tümü için bir yetkilendirme öngörülmemiş sadece bilgi sistemleri ve süreç denetimi için yetkilendirme merci olarak kurum yetkilendirilmiştir.

Yeni yönetmelikte sadece bilgi sistemleri denetimine ilişkin denetim ve gözetim yetkisi verilmiştir. Eski yönetmelikte bağımsız denetiminin tümü üzerine bu yönde bir denetim ve gözetim kararlaştırılmıştır.

Bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşlarının kurumun sorumluluğu altında olan kuruluşlara yaptığı işlerinin veri tabanındaki bilgilerini inceleme ve değerlendirme yetkisi her iki yönetmelikte de denetim daire başkanlıklarına verilmiştir.

3.3.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği 21.5.2000 (mülga)

Bu yönetmelik 28.12.2005 tarihli yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yönetmeliği incelediğimizde 13. Madde ile izleme daire başkanlığına bağımsız denetim kuruluşlarının raporlarını değerlendirme görevi verildiği anlaşılmaktadır.

15. madde ile düzenlemeler dairesi başkanlığına bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluşu, çalışmalarının faaliyetlerinin durdurulmasına (kalıcı veya geçici olarak) ilişkin esasları ve usulleri tespit etme görevi verilmiştir.

16. madde h bendi ile kuruluş, yetkilendirme ve izin işlemleri dairesi başkanlığı bankalar özelinde bağımsız denetim yapma yetki talepleri ile ilgili olarak belirleyici karar vermede yetkilendirilmiştir.

Bu yönetmeliği yürürlükten kaldıran 28.12.2005 tarihli yönetmelikte teşkilat şemasında değişiklik yapıldığı anlaşılmaktadır. Bağımsız denetimi ilgilendiren daire başkanlığının değiştiği görülmektedir. Bu yönetmelikte 21.05.2000 tarihli yönetmelikte bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş esaslarını belirlemek şeklinde yetki varken 28.12.2005 tarihli yönetmelikte denetim kurumları üzerinde kısmi bir düzenleme yetkisi gelmiştir.

3.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

3.4.1. 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Türk Ticaret Kanunu (TTK) bağımsız denetim ve denetçiler için kanun düzeyinde önemli düzenlemelerden bir tanesidir. Kanun ile sermaye şirketlerinin denetlenmesinin esasları belirlenmiştir. Bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiş bunun yanında bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler ile düzenlemeler de bulunulmuştur. Bağımsız denetim açısından kanunu ele alacak olursak kanunda anonim şirketlere kıyas yapılarak limited şirketin de denetim işlemleri düzenlenmiştir.

Kanunun üç yüz doksan yedinci maddesinin birinci fıkrasında anonim şirketlerde denetim şu şekilde düzenlenmiştir.

MADDE 397- (1) (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.) Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu m.397)

Bu maddeden açıkça anonim şirketlerin mali tablolarının bağımsız dış denetime tabi olduğu anlaşılmaktadır. Denetim içeriği finansal tabloların doğruluğu ve mevzuata uygunluğu ile sınırlandırılmıştır. Faaliyet raporu içindeki finansal tabloların denetlenen finansal tablolar ile tutarlılık durumunun karşılaştırılması da denetim yükümlülüğündedir. Bu durumun özel olarak belirtilmesindeki amaç özellikle şirketin yönetiminde yer almayan ortakların yanıltılmasının önüne geçmektir. Anonim şirketler içerisinde halka açık olan şirketlerde çok sayıda ortağın menfaati şirket üzerinde bulunmaktadır. Buradaki bir diğer amaçta yatırımcıyı korumaktır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrası şu şekildedir. “398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.” (6102 Sayılı TTK m.397) Bu fıkradan hareketle kanun koyucu tüm anonim şirketlerin bağımsız dış denetime tabi olmasını istemediği anlaşılmaktadır. Uygulama da tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olmadığı da görülmektedir. Her yıl bağımsız denetim kapsamında olacak şirketler ile ilgili düzenleme yayınlanmaktadır.

Aynı maddenin beşinci fıkrasında belirlenen şirketlerden olmayan şirketlerin nasıl denetleneceğine dair şu şekilde düzenleme yapılmıştır.

Madde 397 (5) (Ek: 28/3/2013-6455/80 md.) Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır. (6102 Sayılı TTK m.397, fıkra 5)

Beşinci fıkraya göre hazırlanacak olan yönetmelik hazırlanmamıştır. Yeni TTK'nin uygulanmaya başlamasından itibaren bu yönetmelik hazırlanmamış olduğu için bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin denetimi yapılamamakta ve denetim açısından bir boşluk oluşmaktadır. Bu boşluğun giderilmesi uygulama açısından yerinde olacaktır.

MADDE 398- (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. (6102 Sayılı TTK m.398)

Madde üç yüz doksan sekiz ile bağımsız denetimin içeriği ve denetim kriterleri açıkça belirlenmiştir. Denetim kapsamı esas olarak finansal tablolar ve faaliyet raporları ve envanter ile sınırlandırılmıştır. Denetim kriterleri Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna, esas sözleşmeye uygunluk olarak belirlenmiştir. Bu madde ile şirketlerde yapılacak olan denetimin kapsamı tam olarak çizilmiş ve mali tablolar ve faaliyet raporu ile sınırlandırılmıştır. Sermaye Piyasası Kanununda ve Bankacılık Kanunda bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında, bilgi sistemleri denetimi gibi ilave konuların bağımsız denetim kapsamına eklendiği görmekteyiz. TTK ise bağımsız denetimi daha dar kapsamlı olarak ele almaktadır.

Kanunda dürüst resim ilkesi belirtilmiştir. Denetim gerçekleştirirken elde edilecek bulguların finansal tablolar ile uyumun incelenmesi bu ilkenin gereğidir. Uygunluğun veya aykırılığın tespiti bağımsız denetim raporunda belirtilecektir.

Kanunun dört yüz dördüncü maddesinin üçüncü bendinde denetim şirketi çalışanlarının sır saklama sorumluluğu şu şekilde belirtilmiştir:

MADDE 404- (3) Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. (6102 Sayılı TTK m.404)

Bu kanunda bağımsız denetçi açısından en önemli düzenlemelerin yapıldığı kanundur. Bu kanunda bağımsız denetçi ifadesi hiç geçmese de denetçi olarak kanunda,

bağımsız denetçinin vurgulandığı görülmektedir. TTK bağımsız denetçilerin ana çalışma konusu olan sermaye şirketlerini düzenlediği için bağımsız denetçiler ile ilgili olarak doğrudan ve dolaylı olarak düzenlemeye giden önemli bir kanundur.

Bu kanunda birkaç defa farklı denetçi türlerinden bahsedilmiştir. Denetçi kavramı karşımıza denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özel denetçi kavramı 207. Madde de özel denetçinin veya denetçinin bir bağlı şirketin diğer bağlı şirketler ile ya da hâkim şirket ile ilişkilerinde hile veya dolan durumunun varlığını raporlaması durumunda pay sahiplerine mahkemedan özel denetçi atanması hakkı vermektedir. Bu başvuru asliye ticaret mahkemesine yapılmakta, durumunun araştırılması ve durumunun ortaya çıkarılması için özel denetçi atanmasını istediğini içermektedir. Bu madenin yorumu yapıldığında mevcut denetçi haricinde bir denetçinin mahkemece atanması söz konusu olduğu için özel denetçinin özel bir görevi olduğu anlaşılmaktadır.

Bu madde şirketler topluluğu başlığı altında düzenlenmiş olan özel bir maddedir. Bu madde bağlı şirketler ortaklarına haklar tanımaktadır.

404. Madde ile özel denetçilere ve bu kişilerin ekiplerine denetçilerin sahip olduğu şekilde benzer sorumluluk verilmiştir. Bu sorumluluklar sır saklama yükümlülüğü ile denetimi dürüst tarafsız olarak yapma sorumluluğudur. Bu madde de ayrıca denetçi ve özel denetçi eşit derecede ilgili şirkete ve bunun bağlı ortaklıklarına karşı sorumlu tutulmuştur.

Kanunun 406. Maddesi kanunun 2. Kitap birinci kısmı Madde 207'de bahsedilen şirketler topluluğunun özel denetimine ilişkindir. Bu madde ile tıpkı 207. Maddede olduğu gibi denetçi ve özel denetçi olarak iki denetçi tipi öngörmektedir. Bu madde özel denetçinin asliye ticaret mahkemesince, denetim raporunda sınırlı olumlu görüş veya görüş vermekten kaçınma ile şirketin zarara uğratılması durumlarında atanabileceğini belirtmektedir. Tıpkı 206. Madde gibi bu durumda da özel denetçi talep etmek pay sahiplerinin isteğine bırakılmıştır.

Özel denetçi kavramı tıpkı denetçi gibi kanunun 3. Bölümü olan denetleme başlığı altında düzenlemelere tabi kılınmıştır.

441 Maddenin 3. fıkrasında kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyumlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlü kılınmışlardır.

Kanunda belirtilen diğer bir denetçi türü ise işlem denetçisidir. İşlem denetçisi kavramı kuruluş, bölünme, genel kurul, sermaye artırımı, sermaye azaltılması, borçlanma

senetleriyle alma ve değiştirme hakkını içeren menkul kıymetleri çıkarma işlemleri, ortakların hak ve borçları başlıkları altında kanunda yer almıştır. İşlem denetçisi kavramı 6335 Sayılı TTK ile TTK'nin Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 30.6.2012 tarihinde kanundan çıkarılmıştır.

İşlem denetçisi kavramı incelendiğinde yukarıda saydığımız başlıklar altında süreci takip eden ve süreçle ilgili olarak raporlama yapan bilirkişi durumundadır.

Kanunda ne işlem denetçisi ne de özel denetçinin nitelikleri hakkında kanunda herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Bu sebepten dolayı 400. Madde ile denetçi olabilecekler için belirlenen Őartları sağlamaları gerektiği dūřünölmektedir.

Kanun içinde değinilen diğer bir terim denetçi terimidir. Denetçi terimi daha açık olarak kanununda yer almıştır.400. Madde de nitelik olarak denetçiyi de açıklamıştır.

Kanunun 400. Maddesi denetçi olabilecek kişiler için 2 tane ön Şart koymuştur. Bu Şartlar,3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen gerçek ve tüzel kişileri denetçi olarak nitelemiştir. Kanunun ortaklıkları da denetçi olarak saymış böylece denetçi Őahıřlar ile tüzel kişilere aynı sorumlukları yüklemiştir.

Aynı madde ayrıca denetçi olarak faaliyette bulunamama yasağının Şartlarını da belirlemiştir. Bu yasak Şartları genel olarak çıkar çatışmasının önlenmesi amacı ile ortaya konmuştur.

Bu Őartlardan uygulamada en çok karşımıza çıkan 400. Maddenin 2 ve 3 fıkralarıdır. 2 fıkra denetçi olarak aynı firmaya verilebilecek denetim hizmetinin sürelerini belirlemektedir. 3. fıkroda ise denetçinin sadece denetim hizmeti suna bileceği belirtilmiştir. Fıkralar Şu Őekildedirler:

Madde 400 (2) (Değişik: 26/6/2012-6335/19 md.) On yıl içinde aynı Şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geemedike denetçi olarak yeniden seçilemez. (Değişik ikinci cümle: 28/3/2013-6455/81 md.) KGK bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir.

(3) Denetçi, denetleme yaptığı Şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru Şirketi aracılığıyla yapamaz. (TTK m.400, Fıkra 2,3)

Kanunun 399. Maddesinde denetçinin genel kurulda seçileceği belirtilmiştir. Bunun yanında her faaliyet döneminde tekrardan seçilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Denetçinin seçim zamanı ise faaliyette bulunacağı dönemin bitmesinden önce seçilmesi gerektiği kararlaştırılmıştır.

Denetçiden görevin alınabilmesi için Asliye Ticaret Mahkemeleri görevlendirilmiştir. Denetçinin görevden alınması yönetim kurulu veya hissedarların denetçi hakkındaki itirazları denetçinin de dinlenmesi şartı ile Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı maddenin 339. Maddenin 8. Fıkrası ile denetçinin sözleşmeyi feshi edebileceği durumlar belirlenmiştir. Denetçinin fesih yapabileceği şartlar sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası olarak belirlenmiştir.

Denetçiye İbraz yükümü ve denetçinin bilgi alma hakkı 401. Madde ile düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrası şirket yönetim kuruluna finansal tabloları ve faaliyet raporunun denetçiye verilmesi görevi vermiştir. 2. fıkrada ise denetçinin kanuna uygun ve özenli bir denetim için yapabilmesi için tüm bilgi ve belgeleri isteme hakkı denetçiye, tanınmıştır.

402. Maddede denetçinin hazırlayacağı denetim raporu düzenlenmiştir. Bu maddenin 1 fıkrasında denetçiye “yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor” (TTK m.402 Fıkra 1) düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Aynı maddenin 2. Fıkrasında ise bir başka raporun daha hazırlanması denetçinin sorumluluğunda sayılmıştır. Bu ikinci rapor ise yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile olan uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

402. Maddenin 7. Fıkrasında denetçinin raporunu imzalayarak yönetim kuruluna sunması zorunluluğu getirilmiştir.

403. Madde ile denetçilerin kullanabilecekleri denetim görüş yazıları belirlenmiştir. Denetçinin çekincesinin bulunması halinde sınırlandırılmış olumlu görüş ya da olumsuz görüş verebileceği açıklanmıştır. Görüş yazısının içeriği konusunda KGK'nin belirleyeceği esaslara uyulacağı belirtilmiştir.

407. Madde Madde genel kurulun genel esaslarını düzenlemiştir. Bu maddede denetçinin genel kurulda bulunması zorunluluğu getirilmiştir.

424. Madde ile bilançonun onaylanmasına ilişkin kararları düzenlemektedir. Bu madde de bilançonun onaylanması hakkındaki genel kurul kararı ile yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibra edileceğini belirtmiştir.

Teoride bağımsız denetçinin ibra edilip edilmeyeceği konusunda tartışmalar mevcuttur. Bağımsız denetçinin her ne kadar şirket yönetim kuruluna sorumlu olduğu belirtilse de sorumluluk denetçi raporunun sunumuyla ilgili bir sorumluluktur. Şirket genel kuruluna karşı bir sorumluluğu bulunmayan ve şirketin faaliyetleri ile ilgili doğrudan bir söz hakkına sahip olmayan bağımsız denetçinin genel kurulda pay sahipleri tarafından onaylanmasına gerek yoktur. Ancak genel kurullarda denetçinin ibra edildiği uygulamalarda görülmektedir.

3.4.2. 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu kanunda bağımsız denetçi olmak ile ilgili olarak süre ve tecrübe bakımından bir düzenleme yapılmıştır. Bu kanunun 37. Maddesi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Geçici 6. Maddesini değiştirmiştir. Değişen 6. Maddenin 4 fıkrası ile bağımsız denetçi olarak yetkilendirmede tecrübe unsurunu ele almıştır. Bu bentte 3568 sayılı kanuna göre Yeminli Mali Müşavir olanlar ile 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 6762 sayılı Mülga Türk Ticaret Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az 10 yıldır sahip olan meslek mensuplarının belirlenen eğitim şartlarını sağlamaları durumunda bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecekleri belirlenmiştir.

Geçici 6. maddenin 2. Fıkrasında ise denetçinin hangi dönemden itibaren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna göre denetçinin denetime başlayacağı belirtilmiştir. Bu tarih 1/1/2013 tarihini taşıyan açılış bilanço dönemi olarak belirlenmiştir. Hesap dönemi farklı olan işletmelerde bu tarihten sonraki bilançodan itibaren denetçinin denetimi başlayacağı belirlenmiştir.

3.4.3. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

Bu kanunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. maddesine bağımsız denetim ile ilgili fıkra eklenmiştir. 397 maddeye eklenen 5. fıkrada bir önceki fıkrada belirtilen

Cumhurbaşkanınca belirlenecek olan denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin denetimi ile ilgilidir. Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerde kooperatiflerde ve bunların üst kuruluşlarında denetim işleminin nasıl olacağına dair düzenlemenin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yönetmelikle düzenleneceği hükmü yer almıştır. Ancak günümüzde halen bu yönetmelik çıkamamış şirketlerin sayısal olarak büyük çoğunluğu denetim dışında kalmıştır.

Türkiye'deki çoğu işletmenin Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) olduğu bunlarında büyük bölümünün aile ve şahıs işletmesi olduğu düşünüldüğünde kişilerin kendi menfaatine karşı hareket etmeyeceği yaklaşımı ile bu yönetmeliğin hala hazırlanmamış olduğunu düşünmek yanlış olmaz. Bugüne kadar uygulamada çok büyük sorunların çıkmaması bu durumda etkisi ile olmaktadır. Ancak en kısa sürede net bir yönetmeliğin çıkması hukuk devleti gereğidir.

3.4.4. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/66 Karar Sayısı: 2014/19 Karar Günü: 29.1.2014)

Bu değişiklikte 3 konu hakkında anayasaya aykırılık iddiasında bulunulmuştur. TTK ile ilgili olan itiraz TTK madde 397 ile ilgilidir.

Bu itirazlar TTK 397 maddesi 5. Fıkrasının kanun koyucunun yasama yetkisini yürütmeye devrettiği iddiasıdır. İlgili Madde Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketleri kooperatifleri ve kooperatiflerin üst birliklerinin denetimine ilişkindir.

İtirazda denetim ve denetçi hakkında usul ve esasların belirtilmediği bir çerçeve çizilmeden yetkinin yürütmeye bırakıldığı vurgulanmıştır. Buna karşı Anayasa Mahkemesi Yasamanın devredilemezliğini vurgulamış ancak şu görüşü ile yasamanın görüşünün doğruluğunu vurgulamamıştır.

“Kanun koyucu gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Bu bağlamda, sık sık değişik önlemler alınmasına veya bunların kaldırılmasına gerek görülen ekonomik, teknik veya benzeri alanlarda temel kurallar saptandıktan sonra ayrıntıların düzenlenmesinin idareye verilmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez.”¹⁶

¹⁶ Anayasa Mahkemesi 29.1.2014 tarih ve 2013/66 Esas ve 2014/19 Karar sayılı kararı

“Dava konusu kuralla, anonim şirketlerin bir kısmı ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tâbi olmayan üst kuruluşlarının denetimine ilişkin olarak kuralda belirtilen hususların yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüş olmakla birlikte, denetime tâbi bu şirketlerin, kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının faaliyet alanlarının birbirinden farklı olduğu hususu gözetildiğinde, iş kolları farklı olan bu şirket, kooperatif ve üst kuruluşlarla ilgili olarak kanun koyucu tarafından tek bir düzenlemenin yapılabilmesinin güçlüğü karşısında, teknik niteliğinin gözetilerek anılan şirket, kooperatif ve üst kuruluşların denetimine ilişkin Kanun'da belirtilen hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez.”¹⁷

Yukarıdaki karardan anlaşıldığı üzere Anayasa Mahkemesi denetim konusunu teknik gerekliliği çok olan sürekli değişim için de olan ve düzenlemelerin sürekli bir biçimde yapılması gereken bir konu olarak ele almıştır.

Teknik olarak detaylı olan ve kapsam olarak anonim şirket kooperatif gibi geniş bir alanı ele alan konunun kanun koyucu tarafından tek bir düzenleme ile düzenlenemeyeceği kanaati oluşturmuş ve bu durumu yasama hakkının devri olarak değerlendirmeyip anayasaya aykırı bulmamıştır.

3.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun incelenmesi

Bu kanuna 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile geçici 11. Madde eklenmiştir. 11. Maddenin b bendi ile bağımsız denetçi olmanın şartlarına ilave şartlar eklenmiştir. Bu maddeye göre bağımsız denetim mevzuatında yer alan şartlara ek olarak 3568 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5 maddesinde sayılan hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından birisinden lisans eğitimini tamamlamış olma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu şartın getirilmesi Serbest Muhasebecilikten, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğe geçen ama eğitim olarak lisans eğitimini tamamlamamış olanlara karşı getirildiği anlaşılmaktadır.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi 29.1.2014 tarih ve 2013/66 Esas ve 2014/19 Karar sayılı kararı

3.6. 5684 Sayılı Sigortacılık Kanununun İncelenmesi

Sigortacılık kanunu madde on sekizin ikinci fıkrasında açık olarak mali tabloların bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı Müsteşarlığını sigortacılık alanında bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetki ile sigortacılık alanında yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetlerinde müsteşarlık bir otorite görevi yüklenmektedir. Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığının birleşmesi ile bu yetki hazine ve maliye bakanlığına geçmiştir.

İlgili madde şu şekildedir:

MADDE 18 – (1) Sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri, hesaplarını ve mali tablolarını, Müsteşarlıkça belirlenecek esaslara ve örneğe uygun olarak düzenlemek, ilan ettirmek ve Müsteşarlığa göndermek zorundadır.

(2) Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri bilançolarının, kâr ve zarar cetvellerinin ve Müsteşarlıkça uygun görülecek diğer mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetletirilmesi ve ilan ettirilmesi zorunludur. Müsteşarlık, sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca denetlenmelerini düzenlemeye yetkilidir. (5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu m.18)

3.7. 1211 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun İncelenmesi

Kanunda Özel denetim ve kamuoyunun aydınlatılması başlığı altında bankanın mali tabloların denetiminden kanununun 42. Maddesinin 2.fıkrasında şu şekilde bahsedilmiştir:

Madde 42 – Banka bilanço, kâr ve zarar hesaplarını bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirebilir. (1211 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu m. 42, fıkra 2)

Kanununda yer alış şekliyle merkez bankasının mali tablolarının denetiminin zorunlu olmadığı ancak kamu yararı doğrultusunda faaliyet gösteren bankanın şeffaflığı için yaptırabileceği bir denetim olduğu anlaşılmaktadır.

Bunun yanında kanunda merkez bankasının bilgi isteme hakkı doğrultusunda bazı finansal kuruluşların denetim raporlarının merkez bankasına iletmesi zorunlu kılınmıştır. İlgili kanun maddesi aşağıdaki gibidir:

Bilgi isteme yetkisi, bankaların bilançoları ve raporları:

Madde 43 – (Değişik: 25/4/2001- 4651/9 md.)

Türkiye’de faaliyette bulunan bütün bankalar, özel finans kurumları ve Bankaca uygun görülecek diğer mali kurumlar, yıllık bilançoları ile kâr ve zarar hesaplarını, idare meclisi ve denetçi raporları ile birlikte, genel kurullarının toplantı tarihinden; bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını ise düzenlenme tarihinden itibaren en geç bir ay içinde Bankaya vermekle yükümlüdürler. (1211 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu m. 43)

3.8. 6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

Bu kanun ile Türkiye Varlık Fonu Anonim Şirketi kurulmuştur. Kanun 2 maddesinin 3. fıkrası ile şu görevler şirkete verilmiştir:

Madde 2 Şirket; stratejik yatırım planında belirtilen hedefler ile likidite, yatırım, risk ve getiri tercihlerini dikkate alarak;

a) Yerli ve yabancı şirketlerin paylarının, Türkiye’de ve yurt dışında kurulan ihraççılara ait payların ve borçlanma araçlarının, kıymetli madenler ve emtiaya dayalı olarak ihraç edilen sermaye piyasası araçlarının, fon katılma paylarının, türev araçlarının, kira sertifikalarının, gayrimenkul sertifikalarının, özel tasarlanmış yabancı yatırım araçlarının ve diğer araçların alım satımını,

b) Her türlü para piyasası işlemlerini,

c) Gayrimenkul ve gayrimenkule dayalı haklar ile her türlü gayri maddi hakların değerlendirilmesini,

ç) Her türlü proje geliştirme, projeye dayalı kaynak yaratma, dış proje kredisi sağlama ve diğer yöntemlerle kaynak temini işlemlerini,

d) Her türlü ticari ve finansal faaliyetleri, ulusal ve uluslararası birincil ve ikincil piyasalarda gerçekleştirilir. Şirket tarafından, ulusal yatırımlar ile uluslararası alanlarda diğer devletler ve/veya yabancı şirketlerce yapılacak yatırımlara iştirak edilebilir. (6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Madde 2 Fıkra 3)

Madden anlaşılacağı üzere şirket yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri yürütmek üzere kurulmuştur.

Şirketin denetimi kanunun 6. maddesinde ele alınmıştır. Şirket bağımsız denetim yöntemine göre denetlenmesi kanun koyucu tarafından karar verilmiştir. Bağımsız denetim sonrasında oluşacak raporun cumhurbaşkanınca belirlenecek bir komisyonca faaliyetler ile

tekrardan denetleneceği öngörülmüştür. Bu ikinci denetim sonucu oluşacak raporun cumhurbaşkanına sunulması kararlaştırılmıştır.

Birinci ve ikinci denetim raporlarının üzerinden mecliste plan bütçe komisyonunun meclis denetimini gerçekleştireceği belirlenmiştir.

6. madde şu şekildedir:

Madde- 6 (1) Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonlar bağımsız denetime tabidir. Şirket, 6362 sayılı Kanun kapsamında kurumsal yönetim düzenlemelerine uyar.

(2) Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonların bağımsız denetimden geçmiş yıllık mali tabloları ile faaliyetleri, Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilecek sermaye piyasaları, finans, ekonomi, maliye, bankacılık, kalkınma alanlarında uzman en az üç merkezi denetim elemanı tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetlenir. Denetim sonucunda hazırlanacak rapor her yıl haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanına sunulur.

(3) Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonların bir önceki yıla ait mali tabloları ile faaliyetleri, her yıl ekim ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından, birinci ve ikinci fıkralar kapsamında hazırlanan ve Cumhurbaşkanlığı tarafından gönderilen denetim raporları üzerinden görüşülerek denetlenir.(6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.6)

Bu düzenlemeye karşı anayasa mahkemesine itiraz davası açılrsa da kanun koyucunun denetim yöntemini bu kurum için belirleme hakkı olduğu kararı verilmiştir.

3.8.1. 6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4 ve 8. Maddesi Hakkında Karar (Anayasa Mahkemesinin Esas Sayısı: 2016/180 Karar Sayısı: 2018/4)

Anayasa Mahkemesinin, esas sayısı: 2016/180, karar sayısı: 2018/4, karar günü 18.1.2018 olan kararı bağımsız denetim açısından önemli bir karardır. Türkiye Varlık Fonunun denetimine ilişkin yapılan itiraz anayasa mahkemesinde görüşülmüş ve bu karar sonuca bağlanmıştır. Türkiye Varlık Fonun ve bağlı alt fonlar için bu ana fona bağlı olarak kurulacak şirketler için üç aşamalı ve Sayıştay'ın denetim sürecinin dışında olduğu bir yapı belirlenmiştir.

Anayasaya Mahkemesine yapılan bu kanun ile ilgili itirazlardan bir tanesi bu denetim yöntemine aittir. Bu itiraz kamu kaynaklarının denetim dışında kalması ile ilgili olup Anayasa Mahkemesi yöntemi anayasa uygun bulmuş ve kamu kaynaklarının denetim dışında kalmadığına hükmetmiştir.

Bu karar ile meclisin, Sayıştay üzerinden değil de yeni kurulan denetim modeli üzerinden dolaylı bir denetimde bulunmasını kamu kaynaklarının denetimi için yeterli görüldüğü söylenebilir. Bu kararda son raporun meclis genel kuruluna değil de Plan bütçe komisyonu tarafından görüşülerek karara bağlanması da meclisin çalışmasının bir parçası olan komisyonun tarafından yapılması anayasaya uygun görülmüştür.

Aynı konu ile ilgili itirazın başka bir başka unsuru ise Anayasanın 160. maddesi ile düzenlenen Sayıştay'ın görev ve yetkilerine aykırılık olmuştur.

Anayasa Mahkemesi Sayıştay'ın yasalar ile verilen denetleme işlerini yapmakta olduğuna karar vermiş ve bu kanun ile Sayıştay'a görev verilmemesini anayasaya aykırı bulmamıştır. Bu durumu kanun koyucunun takdir yetkisi içinde ele almıştır. Bunun yanında anayasada denetimin hangi kurum ile yapılacağını ve hangi usul ile yapılacağına ilişkin kısıtlayıcı bir hüküm olmadığını belirtmiş ve bu konu başlıkları kanun koyucunun takdir yetkisine bırakılmıştır.

Bu karar ile Anayasa Mahkemesi kamu kaynaklarının denetime tabi olacağını ancak şekil ve yöntem olarak sadece tek bir yöntem ve kurum tarafından denetim yapılması zorunluluğu olmadığını belirlemiştir. Burada önemli olan seçilecek denetim sisteminin de Türkiye Büyük Millet Meclisince denetim yapılmasının sağlanması gerektiğidir.

Bu karar mali tabloların bağımsız dış denetimine dayalı olarak meclis denetimin ana hatlarının oluşması açısından önemlidir. Bu karar mali tabloların bağımsız dış denetiminin Sayıştay denetimi kadar kanun koyucu tarafından önemsendiğini göstermektedir. Ayrıca bu kararda kurumsal yönetim ilkelerine atıfta bulunulmuş ve kararda Sermaye Piyasası Kanun bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerine atıfta bulunulmuştur. Bu karar ayrıca mevzuattaki denetim ile ilgili düzenlemelerin kalitesine dikkat edilmesi gerektiğini göstermektedir. Yapılan denetim faaliyetinin kamu faaliyeti olduğu tekrardan vurgulamaktadır.

3.9. 6085 Sayılı Sayıştay Kanununun İlgili kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi

Sayıştay kanunun da bağımsız denetim ile ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Kanunun dördüncü maddesinde Sayıştay'ın denetim alanı tanımlanmıştır. Bu madde de denetim ile ilgili olarak dördüncü maddenin birinci fıkrasının ç bendi düzenlemesi şu şekildedir:

MADDE 4 – (1)

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 md.) (a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu m.4)

Bu madde ile bağımsız denetim hizmetinin ve bağımsız denetim raporunun devletin hesap işlerinin denetimini ve mevzuata uygunluk denetimini yapan kurumu olan Sayıştay tarafından kabul edildiği ve bu raporlar üzerinden çalışma yapacağı anlaşılmaktadır. Kanun koyucu kamunun yüzde elliden az ortaklığının bulunduğu şirketlerde bağımsız denetim raporunun Sayıştay denetimine esas olmasını öngörmüştür. Bu yaklaşım doğru bir yaklaşımdır. Kamu yararının kısmen daha az olduğu bu tip ortaklıklarda hem para hem iş gücü tasarrufu sağlandığı görülmektedir. Bu düzenleme bağımsız denetim raporunun ve bağımsız denetim hizmetinin kamu yararı karşısında önemini de göstermektedir.

3.9.1. 6661 Sayılı Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve ilgili mevzuatın incelenmesi

Bu kanun Sayıştay kanununda yer alan 4. Maddenin değişikliği ile ilgilidir. Bu değişiklik kamu payının %50'nin altında olduğu işletmelerin denetiminin bağımsız denetim raporu üzerinden yapılacağı ile ilgilidir. Sayıştay bağımsız denetim raporları, üzerinden hazırlayacağı denetim raporunu, meclise sunacağı karara bağlanmıştır.

Karar hakkında Kamuoyunda tartışmalar olmuştur. Meclis denetiminin engellendiği temelinde tartışmalar Anayasa Mahkemesine de taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi kanun hakkında anayasaya aykırılık bulmamıştır. Kanun koyucunun yetkileri arsında durumu

tanımlamıştır. Bu kanunun bağımsız denetim raporunun ve bağımsız denetimin önemi vurgulamış ve bu süreçlere güç katmıştır.

3.9.2. 6661 Sayılı Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Talebi Hakkında Karar Esas Sayısı: 2016/21 Karar Sayısı: 2016/199 Karar Günü: 28.12.2016

Anayasa Mahkemesi bu karar da itiraz edilen madde Sayıştay kanununda dördüncü maddesine eklenen şu maddedir:

Madde 4 (ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 md.) (a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.” (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu m.4 bent ç)

Bu maddenin anayasa aykırılığı ile ilgili olarak dava açılmış ve anayasa mahkemesi bu maddenin anayasaya uygun olduğunu belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararına dayanak olarak Anayasanın 160. maddesini kullanmaktadır. İlgili maddede sayılan Mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve idarelerin denetimin Sayıştay tarafından yapılması gerektiğini belirtmiş. Buna karşın kanunda sayılanlar dışında kalan idare ve kuruluşlara ilişkin olarak anayasada denetimin hangi yöntem ile nasıl yapılacağına ilişkin bir hükmün olmadığını belirtmiştir. Sayıştay'a yetki verilmesinin kanun koyucunun takdirinde olduğunu vurgulamıştır.

Kamu kaynaklarının denetim dışında kalmadığı bu denetim yöntemi ile meclise denetim sonuçlarının sunulduğu vurgulanmıştır.

Bu karardan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim raporu meclise sunulan raporun temelini teşkil etmektedir. Son yıllarda kanun koyucunun denetim yöntemi üzerindeki tercihinde yaşanan değişiklikler bağımsız denetimin önemini artırmaktadır.

3.10. 492 Sayılı Harçlar Kanunu İlgili Kanunlar ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

3.10.1. 492 Sayılı Harçlar Kanunu

Harçlar kanunda bağımsız denetim ile ilgili olarak 113. maddede ödeme zamanı başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgesi harçlarının kurumlar vergisi beyanı verme süresi içinde verilen bildirim üzerine, denetim faaliyetlerinden elde edilen cari yıl gelirleri üzerinden tahakkuk ettirileceği belirlenmiştir. Tahakkuk eden harç için ayrıca tebliği yapılmayacağı ve mayıs ayında ödeneceği belirtilmiştir.

3.10.2. 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu kanun 18. Maddesi ile harçlar kanununun 113. Maddesine ilave yapılmıştır. Bu değişiklikle bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme belge harcının bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gayri safi iş hasılatı üzerinden alınacağı belirlenmiştir.

Kanununun 20. Maddesi 492 sayılı kanununun (8) sayılı tarifesine ilave bir cetvel eklenmiştir. İlave edilen cetvelde kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri ilk seferde 30.000 takip eden yıllar da hasılatın binde 5 veya 10.000 TL'den az olmamak.

İlave edilen cetvelde kamu yararını ilgilendiren kuruluşların dışında denetim yapacaklar için ise ilk seferde 15.000 TL yenilmelerde yine hasılatın binde 5'i veya 5000 TL'den az olmamak olarak düzenleme getirilmiştir.

Bu tutarlar 2020 yılında kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları için ilk seferde 77.796,70 TL takip eden yıllarda 21.155,20 TL'den az olmamak üzere yıl gayrisafi iş hasılatının Binde 5,75'i. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetlemeyecek olanlar için ilk seferde 38.898,30 TL takip eden yıllarda 10.577,30 TL'den az olmamak gayrisafi iş hasılatının Binde 5, 75dir. (Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2020)

Bu kanun ile bağımsız denetim denetçi yetkilendirme belgesi harcı da getirilmiştir. Bu kanun 2. Maddesi ile 492 sayılı harçlar kanununun 8 sayılı tarifesine bağımsız denetçi yetkilendirme harcı eklenmiştir. Bu harç bir kez ödenecek harçlar arasında yer almaktadır.

Bağımsız denetçi yetkilendirme harcı 2020 yılında 2.333,30 TL'dir.

(Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2020)

Kanunda Bağımsız denetçiyi ilgilendiren başka bir düzenleme yer almamaktadır.

3.10.3. 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. Maddesinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2012/91 Karar Sayısı: 2013/86 Karar Günü: 10.7.2013)

Bu karar Anayasa Mahkemesine bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ödenen harçlara karşı yapılan itirazdır.

İtiraz bağımsız denetim kuruluşlarının her yıl ödemesi gereken harçların yüksekliği şube sayısına göre farklılaşmadığı ve SMMM ve YMM'lerin ruhsatname ücreti olarak hem Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne hem de hazineye harç yatırılmasının harçta mükerrerlik oluşturmakta olduğu. Bunun yanında SMMM ve YMM'lerin görev alanı içine giren bağımsız denetim konusunda tekrardan bir harç ödeme yükümlülüğü altına girmiş olduğu, bununda benzer serbest meslek harçlarından yüksek olduğu üzerine itirazda bulunulmuştur.

İtirazda harcın diğer serbest meslek harçlarına kıyasla eşitliğe uygun olmadığı vurgulanmış buna karşın Anayasa Mahkemesi eşitlerin arasında uygulanan kuralların eşit olarak uygulanmasını eşitlik olarak ele almış ve bunun Anayasaya göre eşitliğe aykırılık yaratacak bir durum olmadığını belirlemiştir.

Kararda anayasanın vergi ödevi kısmına atıf yapılmış ve harç ile meslek mensuplarının özel bir fayda edindiğini bu yüzden harcın uygulanmasının doğru olduğuna hükmetmiştir.

Bunun yanında denetim kuruluşlarının ödeyeceği harcı değerlendirirken bağımsız denetim sektörünün önemi, iş hacmi, piyasa değeri dikkate alarak belirlenen harç tutarlarının bir ayırım, ayrıcalık veya piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini engelleyen bir durum yaratmadığına hükmederek itirazların reddine karar vermiştir.

Bu kararda önemli olan hususlar her serbest meslek grubunu kendi içinde değerlendirmesi, eşitlik ilkesini grupların kendi içinde uygulanması, her imtiyaz sağlayan ruhsat ediniminin harca tabi olduğu ve sektörün teknik ve ekonomik değeri ile harç ücretlerinin tutarının değerlendirildiği görülmektedir.

3.11. 5502 Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

Bu kanun ile sağlık hizmeti karşılığında düzenlenen faturaların denetlenmesi amaçlanmıştır. Ek Madde 1'den anlaşılan amaçlardan bir tanesi gerçek dışı faturalar

düzenleyerek sosyal sigortalar kurumunun zarara uğratılmasının önlenmesidir. Madde ile sosyal güvenlik kurumunun dışından denetim hizmeti alabileceği belirtilmiştir. Madde ile dış destek alınabilecek kişi ve kurumlar belirlenmiştir. Sağlık teknikleri açısından eczacı ve tabiplerin bu incelemede yer alması yerindedir. Ancak Kanunda yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve bağımsız denetçilerden de yararlanılabileceği belirtilmiştir. Yapılan inceleme işlemi doğası gereği daha çok bağımsız denetim alanına girmekte olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebepten dolayı bu alanda alınacak olan hizmetin bağımsız denetim kurumlarından alınması daha doğru olacaktır. Bağımsız denetim kuruluşlarının iş tecrübesi ve çalışma alanlarının daha fazla inceleme ve denetlemeye yakın olması hem inceleme kalitesini hem de inceleme sonuçlarına olan güveni artıracaktır. Bağımsız denetçilerin kanuni olarak da üçüncü taraflara karşı yaptıkları faaliyetlerden dolayı daha fazla sorumluluğu bulunmaktadır. Kanunun da yapılan bu düzenlemenin KGK'nin kurulmasından önce yapıldığı anlaşılmaktadır:

EK MADDE 1 – (Ek: 8/3/2007-5597/4 md.)

a) Örnekleme yoluyla inceleme:

Sağlık hizmeti sunan gerçek veya tüzel kişiler ile kamu idarelerine ait döner sermayeli işletmelerin hizmet bedeli olarak düzenledikleri ve ödenmek üzere Kuruma (5502 sayılı Kanunla devredilen kurumlar dâhil) gönderdikleri faturalar, genel sonuçlar verecek şekilde %5 ilâ % 10 oranında örnekleme metoduyla incelenir. Bu inceleme sonucunda sağlık hizmeti sunan gerçek veya tüzel kişiler ile kamu idarelerine ait döner sermayeli işletmelerin incelenen döneme ait bütün faturalarına uygulanmak suretiyle ödenecek tutar tespit edilir ve buna göre ödeme yapılır.

...

Örnekleme yöntemiyle yapılacak inceleme ve kontrol için kurum dışından tabip ve eczacı görevlendirilebilir. İhtiyaç halinde, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tâbi meslek mensupları ile bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir. (5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Ek M.1)

3.11.1. 5597 sayılı yurt dışına çıkış harcı hakkında kanun ile çeşitli kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun

Bu kanunun 4. Maddesi ile 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanuna ek maddeler getirilmiştir.

Bu kanun ile sağlık hizmet sağlayıcılarının Sosyal Güvenlik Kurumu'na düzenleyecekleri faturaların örnekleme yöntemi ile incelenmesine dönük bir düzenleme

yapılmıştır. Örnekleme oranı kanunda yüzde 5 ile 10 olarak tanımlanmıştır. Örnekleme yöntemi ile incelenecek olan faturaların incelenmesinde ihtiyaç halinde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na tabi meslek mensupları ile bağımsız denetim kuruluşlarından yararlanılabileceği belirlenmiştir.

Bu kanunda bağımsız denetim kuruluşlarının incelemesi Sosyal Güvenlik Kurumu'nun isteği ile yapılacağı anlaşılmakta bir zorunluluk olarak yer almamaktadır.

Kanunda sadece meslek mensuplarında bahsedilmiş bağımsız denetçilerden bahsedilmemiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının çalışanları bağımsız denetçi oldukları için dolaylı olarak bağımsız denetçilerde yetkilendirilmiştir. Ancak kanunda bağımsız denetim kuruluşu yerine bir bağımsız denetçi olmayan bir meslek mensubunun da yetkilendirilmesinin önü açık bırakılmıştır.

3.12. 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun

İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

Kanunun 5. Maddesi tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin denetimini düzenlemektedir.

Bu kanunda birlikler bağımsız denetime tabi kılınmıştır. Ancak ilgili bakanlığın belirlediği ortak sayısı, ciro gibi kriterleri sağlayan birliklerin bağımsız denetime tabi olduğu vurgulanmıştır. Her birliğe bir denetim zorunluluğu getirilmemiştir. Denetimin kapsamı Türk Ticaret Kanunda belirlenen bağımsız denetim kapsamı olduğu görülmektedir.

3.12.1. 6455 sayılı gümrük kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnemelerde değişiklik yapılmasına dair kanun

Bu kanun ile birden çok kanununda değişiklik yapmıştır. Kanunun 22. Maddesi ise Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerini ilgilendirmektedir. Kanunun 22. Maddesi ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunda değişiklik yapılmıştır.

Bu düzenlemede 4572 sayılı kanunun 5. Maddesi değişmiştir. 5. maddenin yeni başlığı Bağımsız denetim ve alınması gereken tedbirler olarak değişmiş. Değişen madde ile bakanlıkça belirlenecek kıstasları (ortak sayısı ve ciro) sağlayan birliklerin bağımsız denetime tabi tutulacağı belirlenmiştir. Bağımsız denetim TTK'de yer alan bağımsız denetim yükümlülüklerine göre olacağı belirlenmiştir.

3.12.2. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Esas Sayısı: 2013/66 Karar Sayısı: 2014/19 Karar Günü: 29.1.2014)

Anayasa Mahkemesin bu kararı birden çok kanun ile ilgili hüküm içermektedir. Kararın Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunu ilgilendiren kısmı şu şekildedir. Kanunun beşinci maddesinin birinci fıkrasına itirazda bulunulmuştur. Bu madde kooperatif ve birliklerin bağımsız denetim ve alınması gereken tedbirlere ilişkindir. Buradaki itiraz denetime tabi olacakların kriterlerinin belirlenmesinin ilgili bakanlığa bırakılmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğu şeklindedir. İlk kanunun ilk fıkrası şu şekildedir:

Madde 5 Bakanlıkça ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen birlikler, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetime tabidir. (Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun m.5)

Buradaki itirazın dayandırıldığı temel nokta bağımsız denetim kapsamında olan birlik ve tarım satış kooperatiflerin bağımsız denetim dışında kalanlar ve kooperatif kanununa tabi olanların farklı denetim süreçlerine tabi olmasıdır. Bağımsız denetime tabi olanların bütçe üzerinden bu denetim giderini ödeyebilecekken bu kapsam dışında olmayan tarım satış ve diğer kooperatiflerinin bu gider ödemesini yapamayacağına ilişkindir.

Mahkeme burada eşitlik yönünden bir sakınca bulmamış eşitlere eşit muamele yapıldığını kastetmiştir. Bunun yanında birliklerin kooperatifler ile aynı hukuki durumda olmadığını bunların üst kuruluş olduğunu belirterek kooperatif ile aynı kurallara tabi tutulmalarının aykırılık teşkil etmediğini belirtmiştir.

Mahkeme kanun koyucunun birlikleri denetim yönünden bağımsız denetime tabi olanlar ve olmayanlar olarak ayrı sınıflara ayrılmasında bir uygunsuzlukta görmemiştir.

Kanundaki maddelere diğer itiraz ise tarım satış kooperatif ve birliklerinin organları arasından denetim kurullarının çıkarılması ile bağımsız denetime tabi olmayan kooperatif ve birliklerin denetim dışına bırakıldığına ilişkindir. Bu itirazın temelini ise Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanununun organlar, temsil, genel müdürlük ve personel başlığı altında bulunan 4. Maddesinin değiştirilmesi oluşturmaktadır.

Mahkeme bu itiraz başlığı için TTK'ye atıfta bulunmuştur. Ticaret kanunda yer alan denetim ile ilgili düzenlemeleri hatırlatmıştır. Denetim kurulunun kaldırılmasının denetim dışı bırakmak olmadığını vurgulamıştır. Bu durumun kanun koyucunun takdirinde bir durum

olduğunu belirtmiştir. Kararda TTK da tarım satış kooperatiflerinin denetimi hakkında yapılan düzenlemelere atıfta bulunulmuş ve bağımsız denetime tabi olan ve olmayanlar hakkında denetim ile ilgili maddelerin olduğuna karar vermiştir. Organ olarak denetim kurulunun kaldırılmasında anayasa aykırı unsur bulamamıştır.

3.13. 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun ve İlgili Kanunların İncelenmesi

3.13.1. 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

Kanun ile açık bir şekilde Türkiye Futbol Federasyonu (TFF)'nin hesaplarının zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulduğu anlaşılmaktadır. Madde şu şekildedir:

Dış denetim

MADDE 10 – (1) TFF'nin mali durumu ve kâr zarar hesapları yıllık dönemler halinde spor sektöründe uluslararası denetim tecrübesi bulunan bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenir. (5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun m.10)

Maddenin 4. Fıkrasında denetim süresin aynı denetçi tarafından en fazla aralıksız 5 yıl olacağı belirlenmiştir.

3.13.2. 3813 sayılı Türkiye futbol federasyonu kuruluş ve görevleri hakkında kanunun (mülga) incelenmesi

Mülga olan bu kanunun denetim başlığı taşıyan 31. Maddesine 29.11.2007 tarihinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile federasyon bağımsız denetime tabi kılınmıştır. Bağımsız denetim yapacak şirketin kriteri ise uluslararası spor sektöründe denetim tecrübesi olması olarak belirlenmiştir.

Değişiklik yapılmadan önce federasyonun bağımsız denetime tabi olduğu bir uygulama bulunmamaktadır.

3.13.3. 5719 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu kanun ile yürürlükten kaldırılan 3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun değişiklik yapılmıştır.

Bu kanun ile yürürlükten kaldırılan 3813 sayılı kanununun 31. Maddesinde değişiklik yapılmıştır. 31.Maddede federasyonun denetimi düzenlenmiştir. Federasyonun spor sektöründe tecrübesi bulunan bir denetim firması tarafından denetlenmesi öngörülmüştür. Raporun kamuoyuna duyurulması ve federasyon genel kuruluna sunulması ön görülmüştür. Bu düzenlemede denetim şirketi seçim şartı olarak uluslararası olmak üzere spor sektöründe denetim tecrübesi şartı ön koşul olarak belirlenmiştir.

3.14. 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

3.14.1. 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun

Bu kanunun 25. Maddesinde kalkınma ajanslarının denetimi düzenlenmiştir. 25. Maddede Kalkınma ajanslarının denetimi yapan kuruluşların ortakları, yöneticileri ve çalışanlarının sorumluluğu 2499 sayılı mülga Sermaye Piyasası Kanunundaki kaynaklanan cezai sorumluluklara tabi kılınmıştır.

Kanun 2006 yılında hazırlanmıştır. Hazırlandığı dönem itibari ile denetim işlemleri için düzenlemeler genellikle Sermaye Piyasası Kanunu ile yapılmaktaydı. Bu kanunda da cezayı sorumluluk ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kanununda bulunan cezalara atıfta bulunulmuştur.

3.14.2. 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar

Anayasa Mahkemesinin esas sayısı: 2006/61 karar sayısı: 2007/91 numaralı kararının kapsamı kalkınma ajanslarının kuruluşu, koordinasyonu ve görevleri hakkında kanununun 25. Maddesine ilişkindir. İlgili Maddede ajansların iç ve dış denetim olmak üzere iki denetime tabi olduğu belirtilmiştir. İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca ortaklaşa belirlenecek esas ve usuller çerçevesin de Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına göre kurulmuş bağımsız denetim kuruluşlarınca dış denetim yapılacağı hükmü getirilmiştir.

Anayasa aykırılıktan iptali istenen bu madde kamu kaynaklarını kullanan ajansların kamu denetimine tabi olmadığı iddiasına dayanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi ajansların kendine özgü statü ve durumları nedeni ile iç ve dış denetimin yasa ile belirlenen kişi ve kurumlarca denetim yapılmasını anayasaya aykırı bulmamıştır. Bunun yanında kararda şu ifade kullanılmıştır:

“Ajansın kuruluş amacı, görev ve yetkileri, gelirleri ve yöneteceği fonlar, giderleri, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, bütçe, bütçenin hazırlanması ve kabulü ile bütçenin sonuçları Yasa'nın ilgili maddelerinde kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Bu kurullar ile birlikte İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın statüsü, görev ve yetkileri gözetildiğinde maddede dış denetimle ilgili olarak verilen yetkinin yöntem ve tekniğe ilişkin konuları içerdiği açıktır.”¹⁸

Bu karardan anlaşıldığı kadarı ile kamu denetim yetisinin özel sektörde faaliyet gösterenlerden denetim birimlerinden farklı olduğu kanısına varılmış bunun yanında durumun özelliği gereği yetkinin sadece özellik arz eden yöntem ve teknik belirterek bu duruma vurgu yapıldığı anlaşılmaktadır. Tüm bu nedenlerden anayasaya aykırılık olarak görülmemiştir.

3.14.3. Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (kararname numarası: 4) incelenmesi

Bu kararnamede iki tane bağımsız denetimi ilgilendiren karar vardır. Bunlardan bir tanesi Kalkınma ajansları hakkında diğeri Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü hakkındadır.

Kararnamenin On altıncı bölümde Kalkınma ajansları hakkında düzenlemeler vardır. Kararnamenin 207. Maddesinde ajansların denetimi düzenlenmiştir. Bu madde ile ajansların iç ve dış denetime tabi olacağı belirtirmiştir.

207. maddenin 3. Fıkrası dış denetimi düzenlemiştir. Maddenin 3. fıkrası şu şekildedir:

Madde 207 (3) Dış denetimde; İçişleri Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca müştereken belirlenecek esas ve usullere göre Ajansın her türlü hesap ve işlemleri, yönetim kurulu tarafından her yıl en geç mart ayında ve gerekli görülen hallerde her zaman Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına göre kurulmuş bağımsız denetim kuruluşlarına incelenir. Bağımsız dış denetim kuruluşları, hazırladıkları raporu eş zamanlı olarak İçişleri Bakanlığı ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına sunar. Denetim sonucu suç teşkil eden hususlarla ilgili gerekli işlemleri yapmaya İçişleri Bakanlığı, performansla ilgili değerlendirmeleri yapmaya ve gerekli tedbirleri almaya Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. (Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m.207, Fıkra 3)

¹⁸ Anayasa Mahkemesinin 23.02.2008 tarih ve 2006/61 Esas ve 2007/9 Karar sayılı kararı

Bu kararnamede dış denetimin usul ve esaslarını belirlemede yetki ilgili bakanlıklara bırakılmıştır. Bunun yanında bağımsız denetim yapacak kuruluşların Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına göre kurulmuş olması gereği belirlenmiştir. Anlaşıldığı kadarı ile kararnamenin hazırlanmasında denetim firmalarının kuruluş esasları için KGK tarafından belirlenen şartlar yeterli görülmemiştir.

3.15. 6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanununun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

3.15.1. 6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanunu

Kanunun 18. Maddesi 19.4.2018 tarihinde değişmiştir. Değişmeden önce 18. madde de birliklerin hesaplarının ihtiyaç halinde sermaye piyasasında denetim yetkisine sahip bağımsız denetim kuruluşlarına denetletirebileceği hükmü yer almaktadır. Yürürlükte olan düzenlemede ise Birliklerin denetimi Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, ilgili bakanlık ve Maliye Bakanlığının denetimine bırakılmıştır. Yürürlükte bulunan kanunda birliklerin Sayıştay tarafından doğrudan denetlenebileceği belirtilmiştir.

3.15.2. 6172 Sayılı Sulama Birlikleri Kanunu'nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Karar

Esas Sayısı: 2011/53 Karar Sayısı: 2012/27 Karar Günü: 22.2.2012 olan bu karar ile mahkeme ilgili kanunda çeşitli maddelerin anayasaya aykırılığı hakkında başvuruların sonucunu değerlendirmiştir.

Kanun 18 maddesine Anayasaya aykırılık itirazı yapılmıştır. Sulama Birlikleri Kanununun 18. Maddesi denetim ve birlik mallarının durumu düzenlemektedir. İlgili düzenlemede “Birlikler hesaplarını ihtiyaç halinde sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirebilir.” (6172 Sulama Birlikleri Kanunu m.18) şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Bu değişikliğin Anayasa’ya aykırılığı ile ilgili olarak mahkemeye başvurulmuştur.

Anayasa Mahkemesi, denetim görevinin bağımsız denetime yetkili kuruluşlar tarafından yapılmasının Anayasaya aykırı olmadığı belirlemiştir. Bunun kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğunu belirtmiştir. Sayıştay’a görev verilmemesinin kanun koyucunun takdir yetkisi olduğu belirtmiştir.

Bu karara karşın kanun 19.4.2018 tarihinde tekrar değiştirilmiş denetim modeli Devlet Su İşleri veya ilgili bakanlık Mali yönden Maliye bakanlığının denetimin olduğu bir modele geçilmiştir. Değiştirilen kanunda Sayıştay'ında denetim yapabileceği bir fıkra olarak belirtilmiştir.

Bu değişiklik sulama birliklerinin bağımsız bir yapı durumundan Devlet Su İşleri tarafından kontrol edilen bir yapıya geçişine denk gelmektedir. Kamunun doğrudan kontrol etmediği ama kamu malını işleten ve kamu kurumu işlevini yürüten kuruma kanun koyucu önce bağımsız dış denetimi uygun görmüş. İdari yapının değişmesi ile daha sonrasında ise vesayet ilişkisi çerçevesinde denetim modelini uygun görmüştür.

3.16. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi

3.16.1. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu

İcra iflas kanunun konkordato talebine eklenecek belgeler kısmında bağımsız denetim firmasını ilgilendiren bir hüküm yer almaktadır. İflas erteleme uygulamasının yürürlükten kaldırılmasından sonra mali olarak zor duruma düşen şirketlerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için konkordato mekanizması ön plana çıkmaktadır. Kanun koyucu konkordato süreci ile ilgili bazı düzenlemeler de bulunmuştur. Bu düzenlemelerin bir kısmı denetçileri bir kısmı da denetim firmalarını ilgilendirmektedir. Denetim firmalarını ilgilendiren düzenleme şu şekildedir:

Madde 286-

e) (Değişik:6/12/2018-7155/13 md.) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları.

....

(Ek fıkra:6/12/2018-7155/13 md.) Birinci fıkranın (e) bendi kapsamında düzenlenecek raporlar ve bu raporlara dayanak olacak denetimlerde, denetim kuruluşlarının faaliyetleri, hak ve yükümlülükleri, raporların inceleme ve denetimleri, bu raporlar sebebiyle doğacak idari ve hukuki sorumluluk ile diğer hususlar hakkında 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uygulanır. (2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu m.286)

Kanun koyucu konkordato ön projesindeki projeksiyonların mevcut mali yapıya uygunluğunun tespiti görevini bağımsız denetim şirketlerine vermiştir. Bağımsız denetim firmasından makul güvence verecek denetim raporunu ve dayanakları istenmektedir. Buradaki amaç konkordatonun amacına uygun olmayan şekilde kullanılmasının önüne geçmektir. Bu doğrultuda da bağımsız denetim firmasının uygunluğu onaylayan makul güvence veren bir konumu bulunmaktadır. Aynı maddenin ilerleyen paragraflarında ise bağımsız denetim firmasının sorumlulukları belirtilmiştir.

Kanunun 287. Maddesi Konkordatoda geçici mühleti düzenlemiştir. Bu madde 7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 28 Şubat 2018 tarihinde değiştirilmiştir. Bu madde konkordatonun başarıya ulaşip ulaşmaması hakkında konkordato komiseri görevlendirmesini şart koşmuştur. Eğer 3 tane komiser görevlendirilecek ise bunlardan birisinin KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi olması ve il sınırları içerisinde faaliyette bulunması şartı konmuştur.

Bu maddeden anlaşıldığı kadarı ile tek bir komiserin görevlendirildiği durumlarda komiserin bağımsız denetçi olma şartının olmadığıdır. Sadece üç komiserin görevlendirildiği durumda bu zorunluluk getirilmiştir. Tek komiserli durumda takdir mahkemeye bırakılmıştır. Ancak uygulamada genellikle üç komiserli durumun daha çok tercih edildiği görülmektedir.

Kanunun 290. Maddesinde konkordato komiseri ve alacaklılar kurulu ile bunların görevleri hakkında düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddede KGK'ye, komiser olarak görevlendirilebilecek, yetkilendirilmiş bağımsız denetçileri bilirkişi bölge kurullarına bildirmesi şartı getirilmiştir.

Bağımsız denetçi bu kanunda mali açıdan teknik bilirkişi olarak yer almaktadır. Ancak normal bir bilirkişi gibi olmayıp Konkordato komiseri olduğu durumlarda başka görevleri de ifa etmesi beklenmektedir.

3.16.2. 7155 Sayılı Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun

Bu kanunun ile 2004 sayılı İcra İflas Kanununda değişiklik yapılmıştır. İcra iflas kanununda madde 286 E bendinde değişiklik yapılmıştır. İlgili madde Konkordato talebine eklenecek belgeler ile ilgilidir. Değişikle konkordato ön projesinde yer alan teklifin uygulanabilir olduğuna dair raporun KGK'ce yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları

tarafından hazırlanması gerektiği belirlenmiştir. Yapılacak olan denetim için Türkiye Denetim Standartlarının esas alınacağı aynı fıkra belirtilmiştir.

Maddenin devamında yapılacak olan raporlar ve raporlara dayanak olacak olan denetimler hakkında ve denetim kurumlarının sorumlulukları hak ve hükümlülükleri için 660 sayılı KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin geçerli olacağı belirlenmiştir.

Bu düzenlemeden anlaşıldığı kadarı ile konkordato için hazırlanan rapor özel bir denetim raporu olmasının yanında bağlı olduğu düzenlemeler yükümlülükler yönünden KGK düzenlemelerinde yer alan tüm düzenlemelere tabi olmasından dolayı normal bir denetim raporu gibi ele alınmıştır.

Buradan hareketle konkordato için hazırlanan raporun özel bir denetim raporu olduğu ve bağımsız denetim raporu özellikleri taşıdığı ortadadır.

3.16.3. 7101 İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Bu kanun ile 2004 sayılı icra iflas kanununun 286. Maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik ile küçük işletmelerin konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşmesinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından değerlendirilmesi ve rapor hazırlanması gerekliliği ortadan kaldırılmıştır.

Küçük işletmelerin konkordato taleplerinde bağımsız denetim kuruluşları tarafından projeye gerçekleşmesini değerlendiren raporun kalkması hem uygulamanın hızlandırılması hem de başvuru maliyetlerin düşürülmesinin amaçlandığını göstermektedir.

3.16.4. 5092 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kanununun 8. Maddesi ile İcra İflas Kanununda sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırılması konusunda düzenleme yapılmıştır. Bu kanun ile İcra iflas kanununun 309. Maddesine o bendi eklenmiştir. Bu bentte yeniden yapılandırma projesine hakkında başvuruya eklenecek olan belgeler düzenlenmiştir. Bu kısımda bağımsız denetim kurumundan borçlunun ödeme kabiliyetine kavuşabileceği ve projede yer alan koşullara uyabileceğine dair bir rapor istenmektedir. Rapora ilişkin finansal analiz raporunun dayanak olarak kullanılması gerektiği belirlenmiştir.

Bu madde ile her yeniden yapılandırma projesinde bağımsız denetim kurumlarından alınacak olan finansal analiz raporunun zorunlu olduğu görülmektedir.

3.17. 4603 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

3.17.1. 4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun

Bu kanunun 1.maddesinin 4. fıkrası ile ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketinin 2000 yılı da dahil olmak üzere genel kurula sunulacak olan yıllık bilançoları ile kar ve zarar cetvellerinin 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na göre bağımsız denetim kuruluşlarınınca onaylanması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kanun ile Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketinin özel hukuk hükümlerine tabi kılınarak, özelleştirme çalışmalarını sağlayacak çalışmaların düzenlenmesi hedeflenmiştir. Bu çalışmalardan bir tanesinin de mali tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi olduğu görülmektedir.

3.17.2. 4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanununa bazı maddelerinde değişiklik yapılması hakkında karar

Anayasa Mahkemesinin esas sayısı: 2001/33, karar sayısı: 2002/56 karar günü: 19.6.2002 olan bu kararı kamu bankalarının kamu tüzel kişiliklerin kaldırılarak özel tüzel kişi statüsüne döndürülmesinin sonuçlarına ilişkin yapılan itirazlar ilişkindir.

Denetim açısından kamu bankalarının faaliyet sonuçlarının bağımsız denetim geçirilerek onaylanması ve genel kurula sunulması öngörülmüştür. Bu yeni durumun meclisin kamu bankaları üzerindeki yetkisini kaldırdığı bunun da anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir. Anayasa Mahkemesi bu iddiayı reddetmiş ve genel olarak yasanın reddine dair yapılan açıklamalardan artık kamu bankalarının özel bir statüye geçtiği kamu kurumu niteliği kalmadığı özelleştirme hazırlığı yapıldığını vurgulanarak anayasaya aykırılığı reddetmiştir.

3.18. 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile İlgili Kanunların ve Mevzuatın İncelenmesi

3.18.1. 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu

Kanunda bağımsız dış denetim zorunluluğu ile ilgili bir madde bulunmaktadır. Kanun bağımsız denetimi düzenleyici bir hüküm getirmemiştir. İlgili madde şu şekildedir:

Bağımsız dış denetim

Madde 21 – (Değişik: 13/6/2012-6327/27 md.) Şirketin yıl sonu mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi zorunludur. Fonların hesap ve işlemleri ayrıca yılda en az bir defa bağımsız dış denetime tabidir. (4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu m.21)

Kanunun yirmi ikinci maddesinin r bendinde bağımsız denetim zorunluluğunu yerine getirmeyenler ile ilgili aşağıdaki yaptırım maddesi bulunmaktadır.

Madde 22 – (Değişik: 23/1/2008 – 5728/486 md.)

r) 21 inci maddesinde öngörülen bağımsız dış denetim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde onbeşbin Türk lirası, idarî para cezası verilir. (4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu m.22, r bendi)

Kanunda cezaların uygulanmasında önce muhataplarından savunma alınacağı belirlenmiştir. Cezanın tebliğinden itibaren bir ay içinde savunma yapmayan kurumun savunma hakkından feragat etmiş sayılacağı kanun ile belirlenmiştir. İdari para cezası uygulanmasını gerektirecek fiilin tekrarı halinde cezanın katlanarak uygulanması kanunda kararlaştırılmıştır.

3.18.2. 6327 sayılı bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanunu

Bu kanunun 27. Maddesi ile 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 21. maddesi değiştirilmiştir. Değiştirilen madde ile bireysel emeklilik şirketlerinin yıl sonu mali tablolarının bağımsız denetimden geçirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bunun yanında şirketlerin yönettiği fonların hesap ve işlemleri yılda en az bir kez denetime tabi tutulmuştur.

Bu düzenleme vatandaşların tasarruflarını yöneten fon ve emeklilik şirketlerinin şeffaflığının sağlanması için önemlidir.

3.19. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun İncelenmesi

Bu kanunun Teftiş ve Denetleme ile Görevlendirme başlığı taşıyan 91. Maddesi ilgili bakanlığın kooperatif üst kuruluşlarını, ilgili müessesleri ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetleme işleri için görevlendirilebileceğini belirtmiştir.

Bu görevlendirmeye ilişkin esasların Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelik ile belirleneceği belirlenmiştir.

91. madde ile denetim kurumları denetleme işleri için görevlendirilebilir kurum olarak sayılmış kesin bir görevlendirme yapılmamıştır. Denetlemenin içeriği kanunun ile belirlenmemiştir

3.20. 6493 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ile İlgili Kanunlar ve Mevzuatın İncelenmesi

3.20.1. 6493 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun

Ödeme ve menkul kıymet mutabakat sistemleri, ödeme hizmetleri ve elektronik para kuruluşları hakkındaki kanunun yirmi birinci maddesinde denetim şu şekilde açıklanmıştır.

MADDE 21 (6) Ödeme ve elektronik para kuruluşları, bağımsız denetime tabidirler. Ödeme ve elektronik para kuruluşlarının finansal açıdan bağımsız denetimi 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılır. Ödeme ve elektronik para kuruluşlarının bağımsız denetim kuruluşlarıncı gerçekleştirilecek bilgi sistemleri denetimi ise Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir. Düzenlenen bağımsız denetim raporları Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kuruma gönderilir.

(7) KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.

(8) Kurul, bağımsız denetimler de dâhil olmak üzere ödeme kuruluşu ve elektronik para kuruluşu ile ilgili olarak Kurumca yapılan denetimler sonucunda tespit edilen hususlarda gerekli tedbirlerin alınmasını istemeye, tedbirlerin alınması için altı ayı geçmemek üzere makul süre tanımaya, bu süre içinde gerekli tedbirler alınıncaya kadar ödeme kuruluşunun ve elektronik para kuruluşunun faaliyet iznini geçici olarak durdurmaya ve ilgili tedbirlerin belirlenen süre içinde alınmaması hâlinde faaliyet iznini iptal etmeye yetkilidir.

(9) Ödeme kuruluşunun ve elektronik para kuruluşunun denetimine ilişkin diğer usul ve esaslar Kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. (6493 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun m.21)

Ödeme ve menkul kıymet mutabakat sistemleri, ödeme hizmetleri ve elektronik para kuruluşları Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu'nun (BDDK) düzenlemelerine tabi olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Kanunda temel olarak iki denetimden bahsedilmektedir. Bunlar BDDK tarafından yapılan denetim ve Bağımsız denetim kurumları tarafından yapılan denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşları denetimi ise finansal tablo denetimi ve bilgi sistemleri denetiminden oluşmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarına kanun ile verilen bilgi sistemleri denetimi türü uygulamada her denetçi ve denetim firması tarafından sıklıkla yapılan bir denetim türü değildir. Bu sebepten dolayı kanunda özel şartların Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından oluşturulacağı da belirtilmiştir. BDDK kendi denetimi altında olan sektörlerde KGK'den sonra ikinci bir otorite olarak bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemekte olduğu görülmektedir.

3.20.2. 7192 Sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu kanun ile ödeme ve menkul kıymet mutabakat sistemleri, ödeme hizmetleri ve elektronik para kuruluşlarına çeşitli düzenlemeler getirilmiştir.

Kanunun 21. maddesi bu kanun kapsamında bulunan kurum ve kuruluşların denetimine yöneliktir. Bu madde 5411 Sayılı Bankacılık Kanun'da düzenleme yapan bir maddedir. Bu madde İlgili maddenin 6. Fıkrasında açıkça ödeme ve elektronik para kuruluşları bağımsız denetime tabi kılınmışlardır. Kanunda bağımsız denetim kuruluşlarına

ek bir yükümlülük getirilmiş ve bilgi sistemleri denetiminde merkez bankasının belirlediği usul ve esaslara uymak zorunluluğu getirilmiştir.

21. maddenin 7 fıkrasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının bu sektör özelinde bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma faaliyet iznini vermek ve izin kaldırma yetkisinin tanındığı görülmektedir.

21. Maddenin 10. Bendi ile bu kanun kapsamındaki faaliyetler nedeni ile ilgili olarak Bankacılık kanununa tabi şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesini isteyebileceği hükmü yer almıştır.

Bu düzenlemede bağımsız denetim yükümlülüğü kanun kapsamın da belirlenen sektörler için getirilmiştir. Bunun yanında bu alan ile ilgili olarak denetim kriterleri belirleme yetkilendirme gibi denetim kuruluşlarının denetimi konusunda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası yetkili kılınmıştır. Merkez bankasının doğrudan denetim üzerinde düzenleme yapma olanağı oluşmuştur.

3.21. 5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'nun İncelenmesi

Tarımsal üretici birlikleri kanununda denetim 18. madde altında şu şekilde düzenlenmiştir.

Madde 18- Birliklerin ve merkez birliklerin mali denetimleri, genel kurul toplantısı öncesi yeminli mali müşavirlere veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırılır. Denetimin sonuçları genel kurul öncesi üyelere dağıtılır.

Denetim kuruluşlarının tespiti ile denetim usul ve esasları Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. (5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu m.18)

Kanun ile kamu yararı taşıyan üretici birliklerinin mali denetimi dış kaynaklara bırakılmıştır. Kanunda dış kaynaklara bırakılan denetimin yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetim kuruluşlarına bırakıldığı görülmektedir. Yapılacak olan denetimin yeminli mali müşavirlerden ziyade bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılması daha doğru olacaktır. Denetim kuruluşlarının üzerinde kamu gözetim kurumu tarafından yapılan denetim gözetim faaliyetleri denetim kalitesini artırmaktadır. Bunun yanında bu kuruluşlar sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulunduğundan herhangi bir hata veya usulsüzlüğün tespit imkanı daha fazladır.

3.22. 7147 Sayılı Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanunun İncelenmesi

Kanun ile Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası kurulmuştur ve bankanın bir Türkiye Kalkınma Fonu kuracağı belirtilmiştir. Kurulan fon Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi kılınmamıştır. Fonun denetimi ile ilgili olarak kanunun altıncı maddesinde düzenleme yapılmıştır. Fonun iştirak ettiği şirket ve fonların denetiminin bağımsız denetim raporları üzerinden yapılacağı belirlenmiştir. Hazırlanan bağımsız denetim raporları üzerinden Sayıştay'ın hazırlayacağı denetim raporun nihai rapor olarak alınacağı belirtilmiştir. Kanunun belirli oranda ortaklığı olan bazı iktisadi teşekküllerde de benzer yöntem izlenmektedir. Sayıştay'ın bu raporları kullanacak bağımsız denetimin önemi tekrardan göstermektedir. Ayrıca banka finansal raporlama standartları kapsamında özel bir hükme tabi kılınmıştır. İlgili madde şu şekildedir:

MADDE 6 (4) Banka, Türkiye Kalkınma Fonunda sahip olduğu paylar nedeniyle 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve ilgili mevzuatta yer alan Konsolide Denetim ve Konsolide Finansal Raporlama ile ilgili hükümlere tabi değildir.

(5) Türkiye Kalkınma Fonu tarafından iştirak edilen şirketler ve fonların denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve münhasıran Sayıştaya sunulan bağımsız denetim raporları esas alınarak Sayıştay tarafından hazırlanan raporun Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması suretiyle yapılır (7147 Sayılı Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun m.6 fıkra 4,5)

3.23. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu

Bu kanun ile bağımsız denetim kuruluşlarına mali tablo denetimi yanında idari denetim yapabileceği belirtilmiştir. Meslek birliklerinin faaliyetlerinin denetimi için Kültür Turizm Bakanlığının isteği ile idari ve mali denetim, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilecektir. İlgili kanun maddesinin ilk paragrafı şu şekildedir:

Madde 42/B- (Ek: 3/3/2004-5101/13 md.) Meslek birlikleri, idari ve mali açıdan Bakanlığın denetimine tâbidir. Bakanlık, meslek birliklerinin bu Kanunla belirlenmiş görev ve yükümlülükleri yerine getirip getirmediğini her zaman kendisi denetleyebileceği gibi bu denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırılmasını meslek birliklerinden de isteyebilir. Bu kuruluşlarca yapılan denetimlere ilişkin raporların bir örneği Bakanlığa gönderilir. (5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu m.42/B)

Bu madde ile bağımsız denetim kuruluşlarına tam bir idari denetim yapma yetkisi tanınmıştır. Meslek birliğinin ilgili kanunda sayılan faaliyetleri yerine getirdiği ve ilgili mevzuata uygun olarak faaliyetlerini sürdürdüğüünün tespiti yetkisi bağımsız denetim kuruluşları için yeni bir denetim yaklaşımı sunmaktadır. Mali tablo denetimi haricinde de denetim kuruluşlarının kendini geliştirmesi gerektiği bu maddeden anlaşılmaktadır.

3.24. 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

Elektronik haberleşme kanunu ile elektronik haberleşme sektörünün düzenlemeleri yapılmış oldukça kapsamlı bir kanundur. Bu kanunda elektronik haberleşme sektöründeki bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili düzenleyici ve denetim zorunluluğu getiren hükümler de yer almaktadır.

Kanunda Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun görevlerinin ve yetkilerinin ele alındığı altıncı maddenin ü bendinde bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili bir görev kuruma verilmiştir. Madde şu şekildedir:

MADDE 6 – (1) Kurumun görev ve yetkileri şunlardır:

ü) Elektronik haberleşme sektöründe, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları, bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını, çalışma esaslarını ve çalıştıracağı personelin niteliklerini belirlemek.(5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu m.6 Fıkra 1 , Ü bendi.)

Bu madde ile elektronik haberleşme sektöründeki bağımsız denetim faaliyetleri üzerinde Bilgi Teknolojileri ve İletişim Başkanlığı'nın düzenleyici bir otorite olarak yetkilendirildiği görülmektedir. Kurum kanundan aldığı bu yetki ile KGK'nin yetkilendirmesinden farklı olarak daha farklı bir bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramı geliştirmiştir. Kanunda açık olarak tanımlanmış olmasa da kanunundan anlaşıldığı üzere bağımsız denetim sadece mali tablo denetimi ile sınırlandırılmamıştır. Kanunun elli dokuzuncu maddesi ile elektronik haberleşme sektöründe denetim kurumun yetkisine verilmiştir. Aynı maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında bağımsız denetçi ve bağımsız ile ilgili şu düzenleme yapılmıştır.

MADDE 59

(4) Kurum, belirlenecek esaslar dahilinde işletmecileri denetlettirebilir. Denetim yetkisi verilenler ve bağımsız denetim kuruluşları Kuruma sunacakları bilgi, belge, rapor ve mali tabloların bu Kanun ve mevzuat hükümlerine uygunluğu ve hesapların doğruluğundan ve genel kabul görmüş denetim ilke ve esaslarına göre inceleme ve denetiminden sorumludur.

Bunlar, hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan ve bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumludurlar.

(5) Kurumun denetim faaliyetlerinde görevlendirilen personeli ile bu faaliyetlerin yönetim ve koordinasyonunu sağlayan görevlilerine görevleri sona erdiğinde, Kurumca, elektronik haberleşme sektöründe bağımsız denetçilik yapabileceğine ilişkin bir belge düzenlenir. Bunlar, Kurumdaki görevlerinden ayrılmalarını müteakip, 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48 inci maddesinin (A) bendinin (1), (4), (5) ve (7) numaralı alt bentlerinde belirtilen şartlar ile ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak koşullarını korudukları sürece, elektronik haberleşme sektöründe bağımsız denetçi olarak görev alabilirler. (5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu m.59 Fıkra 4,5)

Kanun bu maddelerinden de anlaşılacağı üzere bağımsız denetim firmaları elektronik haberleşme sektöründe denetim yaparken memuriyetten ayrılan kişileri denetçi olarak çalıştırabileceklerdir. Ayrıca aynı maddenin dördüncü bendinde bağımsız denetim firmalarına finansal tabloların dışında idari denetim yapma yetkisi verilmiştir. Bunun dördüncü bentti ile bağımsız denetim kuruluşlarına kusur sorumluluğu getirilmiştir.

Kanun üçüncü bölüm erişim ve ara bağlantı başlığı altında yer alan hesap ayrımı ve maliyet muhasebesini düzenleyen yirmi birinci maddesinin ikinci fıkrası şu hükmü getirmiştir.

Madde 21 (2) Kurum işletmecilerin hesaplarını denetleyebilir veya denetim yetkisi vermek suretiyle denetleyebilir veya işletmecilere hesaplarını bağımsız denetim kuruluşlarına denetleme yükümlülüğü getirebilir. Denetim yetkisi verilenler ve bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun ve hesap ayrımı ve maliyet muhasebesine ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde inceleme ve denetimden sorumludurlar. Denetim yetkisi verilenler ve bağımsız denetim kuruluşları, denetimlere ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan ve üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumludurlar. Hesap ayrımı ve maliyet muhasebesi kapsamında yapılan denetime ilişkin giderler ilgili işletmeciler tarafından karşılanır. (Elektronik Haberleşme Kanunu m. 21. fıkra 2)

Kanunun 59. Maddesi denetim işlemlerini düzenlemektedir. 59. Maddenin 4. Fıkrasında belirlenecek esaslarla sınırlı olmak üzere denetim yetkisi verilenler ve bağımsız denetim kuruluşlarına sektördeki işletmecileri denetlettirme yetkisi verilmiştir. Aynı maddenin 5. Fıkrasında haberleşme sektöründe bağımsız denetçilik kavramı kullanılmıştır. Bu kavram detayı ile açıklanmamıştır. Bağımsız denetçi olarak kurumda denetim faaliyetlerinde ve bu

faaliyetin idare ve koordinasyonunu sağlayan kişilerin görevleri bittiğinde haberleşme sektöründe bağımsız denetçilik yapabileceği ifade edilmiştir.

Kanunda denetçinin tanımı tam olarak yapılmadığı için denetçinin memuriyetten sonra denetçilik yapacak kişilerin idari, teknik ve finansal alanların hangisinde yetkili olacakları tam olarak belirlenmemiştir. Yasanın bu hali ile Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun sektörde denetimde yetkilendirme yapacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu yetkilendirmemin nasıl yapılacağı belirlenmemiştir.

3.24.1. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Teşkilât Yönetmeliği

Bu yönetmelikle Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu görevleri çalışma esasları ve organizasyon yapısı hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Kurumun görevlerinin sayıldığı 5. maddenin k bendinde sektördeki bağımsız denetim esaslarını belirlemek, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş çalışma ve şartlarını ve eleman niteliklerini belirlemek kurumun görevleri arasında sayılmıştır. Bu görev ayrıca 8. Maddenin d bendi ile Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurulu'na da verilmiştir.

Yönetmeliğin 29. Maddesi ile Sektörel Denetim Dairesi Başkanlığı görevleri belirlenmiştir. Daire başkanlığın 29. Maddenin 1 fıkrasının b bendinde sektörde bağımsız denetim usul ve esaslarını belirleme bağımsız denetimde bulunacak kuruluşların kurulma çalışma ve personel şartlarını belirleme yetkisi verilmiştir. Aynı bentte bunun yanında bağımsız denetim yapacak kuruluşları belirleyerek belgelendirme görevi verilmiştir.

29. madde ile Sektörel Denetim Dairesi Başkanlığı sektörde yetkilendirilmiş işletmecilerin mali tablolarının ve defter kayıtlarının denetlenmesi incelenmesi veya denetletilmesi incelenmesi konusunda usul ve esasları belirlemekle görevlendirilmiştir.

29. Maddenin d bendi ile bağımsız denetimin içeriği hakkında bilgi verilmiş malı tablolarının, yasal defter ve kayıtlarının incelenmesi ve denetlenmesi olarak bir sınır çizilmiştir. 29. Maddenin d bendi şu şekildedir.

29. Madde d) Kurumca yetkilendirilmiş işletmecilerin malı tablolarının, yasal defter ve kayıtlarının incelenmesi ve denetlenmesi işlemleri ile denetim yetkisi verilenlere veya bağımsız denetim kuruluşlarına denetletilmesi dâhil, sektörde faaliyet gösteren işletmecilerle gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu denetlemeye veya denetletirmeye ilişkin usl ve esasları belirlemek. (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Teşkilât Yönetmeliği m.29 d bendi)

3.25. 5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun İncelenmesi

Dernekler kanunda denetim ile ilgili olan kısımda bağımsız denetim yaptırılabilceği belirtilmiştir. Ancak kanundan anlaşıldığı kadarı ile bu denetim zorunlu olmayıp bağlayıcı da değildir. Denetim kurulunu derneklerin denetim ile ilgili esas organdır. İlgili Madde şu şekildedir:

İç denetim

Madde 9- Derneklerde iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. (5253 Sayılı Dernekler Kanunu m.9)

3.26. 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun İncelenmesi

Vakıflar kanunda vakıfların denetiminde iç denetim esas olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı madde içerisinde vakıfların bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenebileceği belirtilmiştir. Kanunda idari denetimin vakıflar genel müdürlüğüne yapılacağı belirtilmiştir. Buradan hareket ile yönetimin, faaliyetlerinin iç paydaşlar karşısında denetimi ve mali tablolar denetiminin bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği sonucuna varılmaktadır. İlgili kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

MADDE 33 – Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırabilir.

Vakıf yöneticileri, en az yılda bir defa yapılacak iç denetim raporları ile sonuçlarını, rapor tarihini takip eden iki ay içerisinde Genel Müdürlüğe bildirir.

Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadî işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel Müdürlükçe yapılır. (5737 Sayılı Vakıflar Kanunu m.33)

3.27. 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nun İncelenmesi

Kanununda bağımsız denetim kuruluşlarına idari denetim yetkisi tanınmıştır. Bu kanunda doğrudan bir görevlendirme söz konusu değildir. Faaliyetin yapılabilmesi için ilgili bakanlıkça görevlendirilmek gereklidir.

Madde 29- Fon, lisanslı depo işletmeleri, yetkili sınıflandırıcılar ile bu Kanun kapsamında lisans alan diğer ilgililer Bakanlığın gözetim ve denetimine tâbidir. Bakanlık, bunların tüm varlık ve işlemlerini, depolardaki ürünlerini, defterlerini, kayıtlarını, belgelerini, hesaplarını, denetim elemanları aracılığıyla denetler veya denetim kuruluşlarına denettirir. Bakanlık ihtiyaca göre denetimlerde yardımcı olmak üzere teknik personel de görevlendirebilir, ilgili bakanlık ve kuruluşların denetime katılmalarını veya yardımcı olmalarını talep edebilir. (5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu m.29)

Kayıtlar ve defterler

Madde 23- Her lisanslı depo işleticisi, tam ve doğru olarak lisanslı depoya giren ve çıkan tüm ürünlerin kayıtlarını, ürün senetlerine ilişkin noterden tasdikli bir ürün senedi defterini ve kanunen tutmakla yükümlü olduğu diğer defterleri tutmak zorundadır.

Bakanlık, lisanslı depo işletmelerini iş yılı bitimini takiben üç ay içinde bağımsız denetimden geçmiş malî tablolarını sunmakla yükümlü kılabilir. (5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu m.23)

Kanunda bağımsız denetim ile ilgili bir zorunluluk getirilmemiş ilgili bakanlığın bağımsız denetim zorunluluğunu yetkileri içinde düzenleyebileceği belirtilmiştir. Sorumlu tutulan kişiler bakanlığın istemesi ile yükümlülük altına girmektedirler.

3.28. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ve İlgili Mevzuatın İncelenmesi

3.28.1. Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu

Organize sanayi bölgeleri Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile düzenlenmiştir. Ekonomide sağladıkları fayda ile önemli bir konumda olan organize sanayi bölgelerinin denetimi de önemlilik arz etmektedir. Kanunun yirmi dördüncü maddesinde yeminli mali müşavirce yıllık olarak denetim yapılması kararlaştırılmıştır. Ancak denetim tam anlamı ile bir bağımsız denetim çalışması değildir. Çalışmanın sonucunda çıkan denetim raporu da bağımsız denetim raporu değildir. Kanunda bağımsız denetim yapılması amaçlandığı açıktır. Bunun için kanundaki denetimi yapacak kişi tanımını yetkilendirilmiş bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları olarak değiştirilmesi doğru olacaktır. İlgili madde şu şekildedir:

Madde 24 – OSB'nin her türlü hesap ve işlemleri OSB yönetimince yıllık olarak, müteakip yılın ocak ayında ve gerekli görülen hallerde her zaman yeminli mali müşavire inceletilir. Bağımsız denetim yapan yeminli mali müşavir, düzenlediği denetim raporunu OSB yönetimine ve Bakanlığa eş zamanlı olarak verir. (4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu m.24)

3.28.2. Organize sanayi bölgeleri uygulama yönetmeliklerinin incelenmesi

Aynı isimli olmak üzere toplamda üç yönetmelik düzenlenmiştir. Yönetmelikler zaman içerisinde yenisinin hazırlanması ile yürürlükten kaldırılmışlardır. Yönetmeliklerin tarihleri sırası ile 1 Nisan 2002, 22 Ağustos 2009, 2 Şubat 2019dur. Yürürlükteki yönetmelik 2 Şubat 2019 tarihli olmaktadır.

Bu yönetmelikler incelendiğinde organize sanayi bölgelerinin denetiminin ve Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşunun denetiminin bir parçası olarak dış denetim gerekli kılınmıştır.

Ancak denetimde Bağımsız dış denetim, bağımsız denetim kuruluşu, ya da bağımsız denetçi ibareleri kullanılmamıştır.

Sadece 1 Nisan 2002 yılında yayınlanan yönetmelikte bağımsız denetim yapan yeminli mali müşavir ibaresi yer almaktadır. Bu ifade 2002 yılında çıkan yönetmeliğin OSB'lerin hesap ve işlemlerinin denetimini düzenleyen 211. Maddesindedir. Maddede yeminli mali müşavirin hazırlayacağı denetim raporuna ilişkin süre bakımından düzenlemeler getirilmiştir. Daha sonraki yıllarda çıkan yönetmeliklerde bu ifade sadece yeminli mali müşavirlerce yapılacağını ifade eden şekilde değiştirilmiş bağımsız denetim ibaresi kaldırılmıştır.

Yapılan işin özelliği ve hazırlanan rapor itibari ile bu düzenlemenin bağımsız denetim olarak tekrar düzenlenmesi, denetim faaliyetinin bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yapılması daha doğru olacaktır.

Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu Sadece 2002 yılındaki yönetmelikte kendi üyeleri arasında seçilecek bir denetim kurulu ile denetim öngörülmüşken. 2009 ve 2019 yılındaki yönetmelikler denetimin bir parçası olarak hesap işlemlerinin yeminli mali müşavirce incelenmesi ve bunun da belirli bir zaman şartı ile ilgili bakanlığa ve kuruma verilmesi yönetmelikte yer almaktadır.

Yeminli mali müşavirin burada yaptığı görevde bir bağımsız denetim görevi olduğu için bu faaliyetinde bağımsız denetçi marifeti ile ya da bağımsız denetim firmasının yapılması daha doğru olacaktır.

Hem organize sanayi bölgeleri hem de Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu için denetim işleminde, bağımsız denetim firmalarının denetim yapması denetim firmalarının daha sıkı denetlenmesi ve daha sıkı mevzuata tabi olması nedeni ile ortaya çıkacak olan denetim sonuçlarının kalitesini artıracaktır.

3.29. 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ve Mevzuatın İncelenmesi

3.29.1. 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu

Kanunda finansal kiralama faktöring ve finansman şirketleri hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Bu şirketler bir bütün olarak ele alınmıştır. Tüm bu faaliyetlerde bulunan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bankacılık kanunda olduğu gibi bağımsız denetim konusunda ilgili sektörler üzerinde düzenleyici ve denetleyici rolü kanunla verilmemiştir. İlgili madde şu şekildedir:

MADDE 14 – (5) Şirketin bağımsız denetimi 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılır. Düzenlenen bağımsız denetim raporları Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kuruma gönderilir. (6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunum m.14)

3.29.2. Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından çıkarılmıştır. Yönetmeliğin genel amacı finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri ve finansman şirketlerinin işleyişine ilişkin düzenleme yapmaktır.

Yönetmeliğin yedinci bölümü muhasebe, raporlama ve denetim konularını kapsamaktadır. 7. bölüm altında yer alan 26. madde ile yönetmelik kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim yükümlülüğü kurala bağlanmıştır. Madde şu şekildedir:

Madde 26-(1) Şirketlerin genel kurullarına sunulacak yıllık bilançoları ve gelir tablolarının, Kurumca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde ve Kurulca uygun görülen bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi şarttır. Şirketlerin yılsonu bağımsız denetim sözleşmelerinin ilgili yılın Ekim ayının sonuna kadar, bağımsız denetim raporlarının ise takip eden yılın 15 Nisan tarihine kadar Kuruma gönderilmesi zorunludur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği m.26)

Bu maddede mali tablolar seti sadece bilanço ve gelir tablosuna indirilmiş bu yaklaşım ile eksik bir değerlendirme yapılmıştır. Örneğin nakit akım tablosu ya da özkaynak değişim tablosu denetim dışı bırakılmıştır. Halbuki bu tablolarla tam bir tablolar seti sadece bilanço ve gelir tablosundan ibaret değildir. Burada kurulun yine denetim üzerinde yetkilendirme yapabildiğini görmekteyiz. Madde ile bir denetim zorunluluğu getirilmiş ve denetim ile ilgili aşamaların süreleri kesin tarihler ile belirlenmiştir.

3.30. 7183 Sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanunu'nun İncelenmesi

Bu kanun ile Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı kurulmuştur. Ajansının amaçları kanunda turizm imkân ve fırsatlarının dünyada tanıtılmasına, turizm potansiyelinin tüm yönleri ile değerlendirilerek ülke ekonomisine kazandırılmasına, turizm yatırımlarının, turizmin ülke ekonomisindeki payının ve turizm sektörünün hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik faaliyetlerde bulunmak, destek ve kaynak sağlamak olarak tanımlanmıştır. Kanunun 7. Maddesinde ajansın denetimi düzenlenmiştir. Maddede ajansın Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablo düzenlemesi gerektiği belirlenmiştir. Düzenlenen tabloların denetiminin KGK'nin yetkilendirdiği denetim firmalarının yapacağı kararlaştırılmıştır. Yedinci maddenin ikinci fıkrasında denetim raporunun Sayıştay'a gönderileceği ve bunun sonucunda Sayıştay'ca bu rapor esas alınarak hazırlanan denetim raporun meclise sunulacağı belirtilmiştir. Maddeden anlaşılacağı üzere kanun koyucu ajansın denetiminde özel bir yöntem belirlemiştir. Denetimde belirlenen özel yöntemin

Sayıştay Kanununun dışında tutulması Kanunun 8. Maddenin 3. Fıkrasında özellikle belirtilmiştir. İlgili maddeler şu şekildedir:

MADDE 7 – (1) Ajansın KGK tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanan yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir. Bağımsız denetim, KGK tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapmak üzere yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının en az üçünden teklif alınmak suretiyle İcra Kurulu tarafından yaptırılır.

(2) Denetim sonucunda düzenlenen bağımsız denetim raporları Sayıştaya gönderilir. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.” (7183 Sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun Madde 7)

MADDE 8 – (3) Ajans, 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa, 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa, 18/5/1994 tarihli ve 527 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlileri ile İlgili Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameye, 4/7/2001 tarihli ve 631 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Mali ve Sosyal Haklarında Düzenlemeler ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye ve bu Kanunun 7 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü hariç 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununa tabi değildir. (7183 Sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun Madde 8 3. Fıkra)

Kanunun geneli incelendiğinde kanun koyucu ajansı alışı geldik kamu kurumları haricinde yapılandırmayı seçmiştir. Örneğin ajansın çalışanlarının 4857 sayılı İş Kanunu’na tabi kılınmıştır. Kanunun genelinden anlaşılan bu özel yapılandırma durumu ajansının finansal tablolarında devlet muhasebesi uygulanmamasının nedeni olarak da yorumlanabilir.

Denetim ile ilgili 7 maddeden anlaşılacağı üzere ajansın mali kayıtları devlet muhasebesi ilkeleri dışında özel bir yöntem izlenerek Türkiye finansal raporlama standartlarına uyması istenmiştir. Bunun yanında ajans zorunlu bağımsız denetime tabi kılınmıştır. Finansal raporlamadaki Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını kullanma zorunluluğu ise bağımsız denetimin çalışmaları düşünüldüğü zaman isabetli bir seçim olmuştur. Bunun yanında kamu ortaklığı olan sermaye şirketlerinin denetiminde Sayıştay’ın denetim raporunun, Finansal tabloların bağımsız denetim raporuna dayandığını çeşitli kanunlarda da görmekteyiz. Her ne kadar Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı bir kamunun ortaklığı olan bir sermaye şirketi olmasa da sanki bu kapsamdaymış gibi değerlendirilmiştir. Bu kapsamda değerlendirme yerinde bir değerlendirme olmuştur. Mali

tablolar üzerinde hem Sayıştay'ın hem de bağımsız denetim firmalarının denetimi iş gücü ve maliyet kayıplarına yol açmakta idi bunun önüne geçilmiştir. Bunun yanında Mali mevzuat dışında amaç ve diğer mevzuata uyum konusunda ise denetim firmalarına daha geniş denetim yetkisi verilmesi kamu yararı için gereklidir.

3.31. 5335 Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un İncelenmesi

Bu kanunun 19. Maddesinin c bendi ile 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Hazine Müsteşarlığı İle Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda ve Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun) 11. Maddesine ilave hüküm eklenmiştir. İlave yapılan hüküm ile bir bağımsız denetim işleminin kimin tarafından yapılacağı belirlenmiştir. 4749 sayılı kanun uyarınca imzalanan ikraz, kredi ve hibe anlaşmalarında atıfta bulunan bağımsız denetim görevinin hazine kontrolörleri kurulu tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılacağı belirlenmiştir.

4749 sayılı kanun kapsamında kullanılan ikraz, kredi ve hibelerin kamu tarafından kullandığı için Hazine Kontrolörleri Kurulu tarafından gerektiği durumlarda bağımsız denetim hizmeti verilmesi gerektiği kararlaştırılmıştır. Bu düzenleme ile çıkar çatışması durumu oluşmuştur. Hazinenin bir devlet kurumu olduğu göz önüne alınırsa devlet kurumlarının kullandığı krediler özelinde yapılacak denetim için çıkar çatışması olduğu söylenebilir. Bu açıdan kamu finansmanı konusunda donanım ve bilgisi olan denetim kuruluşları ile bu denetimin gerçekleştirilmesi daha doğru olacaktır.

3.32. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Kararname Numarası: 1'in İncelenmesi

Bu kararname ülkemizde yeni bir yönetim yapısına geçilmesinden dolayı çıkarılmıştır. Bu kararnamede devlet kurumlarının idari yapılanması yeni sistem ile uyumlulaştırılmıştır. Daha önce 5335 sayılı kanunda hazine kontrolörleri kurulana verilen görev bu kararnamede tekrardan ele alınmış ve benzer şekilde kararnamede yer almıştır.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde doğrudan bağımsız denetçileri ilgilendiren bir karar bulunmamıştır. Buna karşın Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Kararname Numarası: 1 ile Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığına kararnamenin 229. Maddesinin b bendinde kurulun bağımsız denetçi sıfatı ile yapacağı işler sıralanmıştır. İlgili maddenin b bendi şu şekildedir:

Madde 229 (b) Dış finansmanı Uluslararası imar ve Kalkınma Bankası, Birleşmiş Milletler, Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu, İslam Kalkınma Bankası ve benzeri uluslararası kuruluşlardan sağlanan proje ve faaliyetlere ilişkin olarak ikraz, kredi veya hibeyi kullanan kurum ve kuruluşların hesap ve işlemlerinin denetimini ilgili anlaşmalar çerçevesinde ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetçi sıfatı ile yerine getirmek (Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Kararname Numarası: 1 m.229)

Bu bentte sayılan denetimlerin yapılması kararname hazırlanırken ilgili kurula bırakılmıştır. İleride yapılabilecek düzenlemeler ile sadece ilgili bentte geçen konular ile sınırlı olarak dış bağımsız dış denetim ile ilgili düzenlemeler yapılabilir. Dış bağımsız denetimde çıkar çatışması önleyecektir.

3.33. 5369 Sayılı Evrensel Hizmet Kanununun İncelenmesi

Kanunun amacı kamu hizmeti niteliğinde olan evrensel hizmetin sağlanması için gerekli usul ve esaslar bu kanun ile belirlenmiştir.

Kanunun içerisinde evrensel hizmet işlerinin işleyişinde bağımsız denetçilere görev verilebileceği belirtilmiştir.

Kanunun 2. Maddesinde tanımlar yapılmıştır. Bu tanımların arasına 2008 yılında evrensel hizmet tanımı eklenmiştir. Tanım şu şekildedir:

Madde 2 Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde coğrafi konumlarından bağımsız olarak herkes tarafından erişilebilir, önceden belirlenmiş kalitede ve herkesin karşılayabileceği makul bir bedel karşılığında asgari standartlarda sunulacak olan, internet erişimi de dahil elektronik haberleşme hizmetleri ile bu Kanun kapsamında belirlenecek olan diğer hizmetleri (5369 Sayılı Evrensel Hizmet Kanunu m.2)

Bu kanundaki 9. Madde ile 3348 Sayılı Ulaştırma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 13. Maddesine bentler eklenmiştir. Kanunun 13. Maddesi Haberleşme

Genel Müdürlüğü'nün görevleri sıralanmıştır.13. maddeye 2005 tarihinde k bendi eklenmiştir. Bu madde de bağımsız denetçilere görev yüklenmiştir. Haberleşme Genel Müdürlüğü bu bent ile işletmecilerin evrensel hizmetin net maliyetinin hesaplanmasının, belirlenen esas ve usullere uygun olup olmadığını denetleme veya bağımsız denetçilere denetletmekle yükümlü kılınmıştır.

Bu madde ile bağımsız denetçilerin mali konulardaki uzmanlığından maliyet hesaplanması konusunda yararlanılmak istenmiştir.

3.34. 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun İncelenmesi

Kanun genel olarak posta hizmetlerinin kalite ücret rekabet ve diğer konuları ile düzenlenmesini amaçlamaktadır.

Posta hizmet kanununda tıpkı 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu gibi bağımsız denetçiyi ele almıştır.

Posta Hizmeti Kanununun 3. Maddenin g bendinde evrensel posta hizmeti şu şekilde tanımlanmıştır.

Madde 3 (g) Evrensel posta hizmeti: Belirlenmiş ilke ve kurallar çerçevesinde, bir posta hizmetinin coğrafi alan farkı gözetilmeksizin ülke sınırları içerisinde tüm kullanıcılar için karşılanabilir ücretlerle kesintisiz olarak sağlanmasını (Posta Hizmeti Kanununun m.3, Fıkra g)

Bu tanımdan ve buna benzer bir kanun olan Evrensel Hizmet Kanunu'ndan da anlaşılacağı üzere bu hizmetler haber alma hakkı kapsamında tüm ülkede ve tüm vatandaşların yararlanması istenilen hizmetlerdir.

Kanunun 16. Maddesini de evrensel posta hizmetinin net maliyeti ve bildirim düzenlenmiştir. Maddenin 3. Fıkrasında bakanlığa evrensel hizmet yükümlüsü ve evrensel hizmet sağlayıcısını net maliyetin gerçekleşmesi yönünden denetleme veya bağımsız denetçilere denetletilmesini sağlama görevi verilmiştir.

Bu kanunda da tıpkı 5368 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu'nda olduğu gibi bağımsız denetçilerin teknik yeterliliğinden yararlanılmak istenmiştir.

3.35. Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliğin İncelenmesi

Bağımsız denetim kuruluşları bu yönetmeliğin 4. Madde 1. Fıkra u bendine eklenerek bu yönetmeliğe tabi kurumlar arasına alınmışlardır. Bağımsız denetim kuruluşları bu kapsama bakanlar kurulunun 28.12.2009 tarihli Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile dahil edilmişlerdir.

Yönetmeliğin ana amacını suç gelirlerinin aklanmasının önüne geçilmesi ve terörün finansmanının önlenmesi koşunda düzenlemeler oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşları bu yönetmeliğe dahil edilerek ilave hukuki sorumlulukların bağımsız denetim firmalarına yüklendiği anlaşılmaktadır.

3.36. Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin İncelenmesi

Yönetmeliğin on ikinci bölümü İktisadi Kıymetlerin Değerinin ve Sermayenin Belirlenmesi başlığını taşımaktadır. Bu başlık atında 32. madde ile sermaye düzenlemesi yapılmıştır. 32. maddenin 9. Fıkrasının da diğer kıymetlerin sermayeye tescilini ele almaktadır. 9. Fıkranın a bendi merkez masraflarını ele almaktadır. Bu bent yurt dışındaki firmaların Türkiye’de yapacağı petrol işlemi için yurt dışında bulunan merkez ofislerinde bu amaçla yapılacak harcamaların sermayeye tescilini düzenlemiştir. Bu miktarın tespiti için bağımsız denetim firmasının hazırlayacağı rapor sonrasında değerlendirileceği kararlaştırılmıştır.

İlgili 9. Fıkranın a bendinin 2. Maddesi şu şekildedir:

32. Madde- A (2) Akredite bağımsız denetim kuruluşları tarafından şirketin Türkiye’deki petrol işlemi için merkez ofisinde yapılan harcamalar incelenerek rapora bağlanır. Rapor merkezin bulunduğu ülkenin Türk konsolosluğuna tasdik ettirilir ve Genel Müdürlüğe sunulur. Ancak beyan edilen merkez ofis çalışma harcamalarının, Türkiye’deki ofis çalışma harcamalarının yüzde ellisini aşan kısmı dikkate alınmaz. (Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği m.32, a bendi)

Bu madde çok özellikli bir durum için hazırlanmıştır. Denetim açısından uygulamanın çok az sayıda olacağı düşünülmektedir.

3.37. Türkiye Kızılay Derneği Tüzüğü'nün İncelenmesi

Kızılay Derneğinin tüzüğü bağımız denetim ibaresinin geçtiği yürürlükteki tek tüzüktür.

Bütçe uygulamaları başlığının altında Tüzüğün 56. Maddesinin 9.fıkrasında şu ifadeye yer verilmiştir.

Her mali dönemin sonunda söz konusu mali dönemlerin hesapları Genel Merkez Denetim Kurulu yanında bağımsız dış denetim firmalarına denetletirilebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanan raporlar Genel Merkez Yönetim Kurulu tarafından internet sitesinde ve yıllık faaliyet raporları ile kamuoyuna duyurulur. (Türkiye Kızılay Derneği Tüzüğü m.56, Fıkra 9)

Tüzük ilgili maddenin ilgili bendinden de anlaşılabilceği şekilde bağımsız dış denetim yaptırılabilceği belirtilmiştir. Bir zorunluluk olarak bağımsız denetim öngörülmemiş olmasına rağmen tüzükte buna yer verilmiştir. Bu faaliyetin şeffaflık amacı ile yapıldığı ilgili fıkradan anlaşılmaktadır.

3.38. Ulaştırma Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü (Mülga) İncelenmesi

Bu tüzük mevzuatta bağımsız denetim kelimesinin geçtiği ikinci tüzüktür. Bu tüzük Bakanlar Kurulu'nca 22/5/2015 tarihinde bakanlar kurulu kararı ile yürütmeden kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan bu tüzük içerisinde sadece 2. Maddeyi oluşturan tüzükte geçen deyimler içerisinde "Müfettiş yardımcısı: Bağımsız denetim ve soruşturmaya yetkili veya yetkisiz müfettiş yardımcıları (Ulaştırma Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü , 1991) ifadesi bulunmaktadır. Bu tanımın içersin de bağımsız denetim kelimesi geçmektedir. Tüzük içerisinde Bağımsız denetimi açıklayıcı başka bir ifade bulunamamış daha çok denetim usul ve esasları yer almaktadır. Bağımsız dış denetimle doğrudan bir ilgisi bulunamamıştır.

3.39. Bağımsız Denetim ile İlgili Yargıtay Kararları

Tablo 3.1 Bağımsız denetim ile ilgili Yargıtay kararları

KARAR NUMARASI	İÇERİK	MAHKEME KARARI
T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2013/9102 K. 2014/13636 T. 11.9.2014	Bu dava düzenlenen bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmadığı bu sebeple zarara uğranıldığı gerekçesi ile denetçilere karşı açılmıştır.	Denetçilerin mevzuata uygun raporlama yaptığı kararı alınmıştır.
Yargıtay 1. Hukuk Dairesi E. 2013/18345 K. 2014/6983 T. 9.4.2014	Bu davanın konusu mahkeme tarafından bağımsız denetçi atanması isteğidir.	İlk derece mahkeme kararının kesin karar olduğu temyiz edilemeyeceği kararı alınmıştır.
T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2016/880 K. 2017/7610 T. 26.12.2017	Bu davanın konusu mahkeme tarafından bağımsız denetçi atanması isteği	İlk derece mahkeme kararının kesin karar olduğu temyiz edilemeyeceği kararı alınmıştır.
T:C Yargıtay11. Hukuk Dairesi E. 2018/1518 K. 2019/6858 T. 5.11.2019	Bu davanın konusu şirket genel kurulu yapılmaması ve şirketin mali durumu hakkında bilgi edinmek için denetçi atanması talebidir.	Alt mahkeme şirketin bağımsız denetime tabi olmadığına bu sebeple denetçi atanmasına gerek olmadığı vurgulanmış ve alt mahkeme kararı onanmıştır.
T.C Yargıtay 19. Ceza Dairesi E. 2017/6538 K. 2018/2202 T. 28.2.2018	Bu davanın bağımsız denetimi ilgilendiren kısmı yanlış denetim raporu hazırlanmasına sebebiyet vermek	Alt mahkemenin beraat kararı bozulmuş. SPK 112/2 aykırılıktan TCK ya göre cezalandırılmaları gerektiğine karar verilmiştir.
Yargıtay 23. Hukuk Dairesi E. 2016/806 K. 2018/4580 T. 8.10.2018	Bu davanın konusu denetim raporunun gerekli standartta taşınması durumunda denetçiye yapılacak ödeme ile ilgilidir.	Mahkeme bu durum karşısında anlaşılan ücret yerine yapılan masraf kadar ödeme yapılmasını uygun görmüştür.
T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2015/2528 K. 2015/8038 T. 10.6.2015	Bu davanın ana konusunu denetim raporu, bilanço ve gelir tablosunun olmadığı için bilgi alma hakkının engellenmesi oluşturmaktadır.	Şirketin genel kuruluna herhangi bir mali tablo ve denetim raporu sunmayarak olmayan raporların ibrasına yapılan itirazda genel kurulun mali tablo ibra kısmı iptal edilmiştir.
T.C. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2005/10054 K. 2005/12339 T. 9.12.2005	Bu davanın konusu bağımsız denetim raporunun ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlanmadığı iddiası ile hizmet karşılığı olan ücretin ödenmemesidir.	Alt mahkeme raporu bilirkişi raporu ve diğer deliller ile değerlendirerek geçerli bir rapor olduğuna hükmetmiş hizmet parasının ödenmesini emretmişti. Bu kararı da Yargıtay'ca da onaylamıştır.

3.39.1. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2013/9102 Karar 2014/13636 sayılı 11.9.2014 tarihli kararın incelenmesi

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2013/9102 Karar 2014/13636 numaralı ve 11.9.2014 tarihli Yargıtay kararı içerik olarak bağımsız denetim hizmetinden dolayı denetçilere açılan

bir davadır. Bu davada, dava konusu el konulan İmar Bankasının bağımsız denetim raporunun mevcut olan durumu değil de gerçeğe aykırı durumu yansıttığı bu sebep ile de davalılarda yanlış kanaat oluşturarak zarara neden olduğu hakkındadır. Denetçilerden zararın telafisi istenmektedir. Alt mahkeme denetçilerin denetim yaptıkları dönemde raporlarının birinci ve ikinci mevzuata uygun olduğunu zararın oluşumunda denetçilerin payının olmadığına hükmetmiş bu kararı da Yargıtay onaylamıştır.

Kararın içeriğine yönelik daha fazla bilgi olmamasından dolayı birinci ikinci mevzuat olarak neyin kabul edildiği ve uygunluğun ele alınışı hakkında bilgi sahibi olamıyoruz. Ancak davanın konusu ülkemizde yakından bilinen bir konu olması ve denetçilere yönelik açılmış davalar içerisinde Yargıtay kararları içerisinde yer alan ilk dava olması sebebi ile önemlidir.

3.39.2. Yargıtay 1. Hukuk Dairesi Esas 2013/18345 Karar 2014/6983 sayılı 9.4.2014 Tarihli Kararın incelenmesi

Yargıtay 1. Hukuk Dairesi E. 2013/18345 K. 2014/6983 T. 9.4.2014 tarihli kararı şirketin sermayesinin çoğunu kaybetti gerekçesi ile pay sahiplerinden bir kısmının genel kurulda bağımsız denetçi atanması isteğinin reddedilmesine karşı açılmıştır. Davacı vekili alt mahkemede şirkete mahkemece konuları tespit edilen hususların incelenmesi için bağımsız denetçi atanmasına ilişkin olarak verilen kararı temyiz etmiştir.

Yargıtay bu temyiz isteminde TTK'nin 439. madde kapsamında özel denetçi atanması hususunda alt mahkemenin yetkili olduğu ve verdiği kararın kesin olduğuna hükmetmiş bu kararın temyize kapalı olduğunu kararını vermiştir. Bu karar şirkete denetçi atanması istemlerinin de alt mahkemenin kararlarının kesin olduğunu göstermektedir.

3.39.3. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2016/880 Karar 2017/7610 sayılı 26.12.2017 Tarihli Kararın incelenmesi

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2016/880 K. 2017/7610 T. 26.12.2017 Sayılı kararı da genel kurul kararlarının iptaline ve bağımsız denetçi atanmasına dönük isteklerle ilgili karardır.

Yargıtay bu karında da alt mahkemenin vermiş olduğu denetçi atanması ile ilgili kararın kesin olduğunu belirtmiştir.

**3.39.4. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2018/1518 Karar 2019/6858 sayılı
5.11.2019 Tarihli Kararın incelenmesi**

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2018/1518 Karar 2019/6858 numaralı 5.11.2019 tarihli kararında davada konusu olan, zirai ürün depolanacak siloların temizliği, konusun da bağımsız denetim firmasının görüşünden bahsedilmektedir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Esas 2019/317 Karar numarası 2019/628 ve tarihi 30.5.2019 olan kararında bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen belgeler ile bir yük gemisinin yola elverişliliğinin tespiti ve gerekli depolama şartlarına uygunluk hakkında bağımsız denetim kuruluşunun tespitleri Yargıtay’ca onaylanan kararda geçmektedir.

**3.39.5. Yargıtay 19. Ceza Dairesi Esas 2017/6538 Karar 2018/2202 sayılı
28.2.2018 Tarihli Kararın incelenmesi**

Yargıtay 19. Ceza Dairesi E. 2017/6538 K. 2018/2202 sayılı 28.2.2018 tarihli davanın özetinden anlaşıldığı kadarı ile Yargıtay alt mahkemenin ilgili firma yöneticilerine verdiği beraat kararını bozmuştur. Karardan anlaşıldığı kadarı ile ilgili firmanın yöneticilerinin Sermaye Piyasası Kanunu'nun 112/2. Maddesine aykırı hareket ile aynı maddenin ç bendine “Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri 5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır.” (Sermaye Piyasası Kanunu m.112 Fıkra ç) Hükmü uyarınca cezalandırılmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Bu karardan anlaşıldığı kadarı ile yanlış bağımsız denetim raporu hazırlanmasına neden olmak suçu ile Türk Ceza Kanunu’na göre cezalandırılması uygun görülmüştür. Aynı kararda bağımsız denetçi hakkında bir hüküm olup olmadığı anlaşılamamaktadır.

**3.39.6. Yargıtay 23. Hukuk Dairesi Esas 2016/806 Karar 2018/4580 sayılı
8.10.2018 Tarihli Kararın incelenmesi**

Yargıtay 23. Hukuk Dairesi E. 2016/806 K. 2018/4580 T. 8.10.2018 kararında SPK’ce yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim raporu hazırlanmaması durumunda raporu hazırlayanın masrafi kadar ödeme yapılmasını uygun bulmuştur. Bu karar ile Yargıtay raporun teknik ve içerik olarak yeterliliğini incelediği anlaşılmaktadır.

**3.39.7. T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Esas 2015/2528 Karar sayılı 2015/8038
10.6.2015 Tarihli Kararın incelenmesi**

T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2015/2528 K. 2015/8038 10.6.2015 tarihli dava hakkındaki kararda alt mahkemenin bilir kişi raporları iddialar ve diğer belgeler ile, ilgili şirketin bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmadığı ve bağımsız denetim raporunun bulunmadığı için ortakların bilgi alma haklarında oluşan kayıptan dolayı genel kuruldaki bilanço tasdikinin iptalini ön görmüştür. Yargıtay'da bu kararı yerinde bularak onamıştır. Bu karardan bağımsız denetim raporunun olmamasını genel kurulun tümü olmasa da mali tabloların onaylanması yönünden gerekli bir belge olarak ele alınmıştır. Bu yaklaşımda şirket ortaklarının bilgi alma hakkının kullanılmasının gözetildiği görülmektedir.

**3.39.8. T.C. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi Esas 2005/10054 Karar 2005/12339 sayılı
9.12.2005 Tarihli Kararın incelenmesi**

T.C. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2005/10054 K. 2005/12339 9.12.2005 tarihli kararda dava konusu bağımsız denetim raporunun Ulusal Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmadığı iddiası ile hizmet karşılığı olan ücretin ödenmemesidir. Alt mahkeme raporu bilirkişi raporu ve diğer deliller ile değerlendirilerek geçerli bir rapor olduğuna hükmetmiş hizmet parasının ödenmesini hükmetmiş bu kararı da Yargıtay'ca da onaylamıştır.

Bu kararda önemli olan konu bağımsız denetim raporunun denetim standartlarına uygunluğunun denetlenmesi ve bunun kabulüdür. Muhtemel olarak denetim sonucunda istediği denetim görüşünü alamayacak olan kişiler iyi niyetli olmayarak raporun niteliğine ve mevzuata uygun olmayışına dayanarak benzer davalar açabileceklerdir. Bunun gibi potansiyel olarak açılacak davalar hem mesleğin icrası hem de raporlara olan güveni sarsacaktır. Bunun için raporların mevzuata uygunluk ve yeterliliğin ölçümü için belirli yöntemlerin geliştirilmesi denetim için iyi olacağı kanaati oluşmaktadır.

3.40. Bağımsız Denetim ile İlgili Danıştay Kararları

Tablo 3.2 Bağımsız denetim ile ilgili Danıştay kararları

Danıştay Karar Numarası	İÇERİK	MAHKEME KARARI
T.C. Danıştay 13. Daire E. 2016/3695 K. 2016/4353 T. 23.12.2016	Bağımsız denetim yönetmeliğinin 15. Maddesinde belirlenen uygulamalı mesleki eğitim süresine ilişkin itiraza dönük bir karardır.	Danıştay burada alt mahkeme kararını onaylamıştır. Bu kararda itiraz mesleki tecrübe hesaplanma usulüne ilişkindir. Davayı açan kişi SMMM sınavına hazırlandığı dönemin tecrübenden sayılması ve SMMM odasına kayıtlı olduğu sürenin tecrübeden sayılması gerektiği konusunda itiraz etmiş Danıştay kararda yönetmeliğin açık olduğunu belirtmiş itiraza olumsuz cevap vermiştir.
T.C. Danıştay 10. Daire E. 2010/1636 K. 2014/1040 T. 21.2.2014	Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliğin kapsamına serbest olarak çalışan SMMM'lerin dahil edilmesine dair yapılan itirazdır.	Danıştay kanunda sayılan yükümlülerin yönetmelikle artırılmayacağını karar vermiştir.
T.C. Danıştay 13. Daire E. 2006/5920 K. 2008/2617 T. 22.2.2008	Sermaye Piyasalarında Denetim için Lisans alma zorunluluğu ile ilgili olarak yapılan bit itirazdır.	Danıştay'a itirazda bulunan kişi SMMM kanununun verdiği yetkiyi ayrıca bir işleme gerek kalmadan sermaye piyasalarında uygulayabileceğini iddia etmiştir. Mahkeme ayrı bir lisans alması gerektiğine hükmetmiştir.
T.C. Danıştay 13. Daire E. 2010/1278 K. 2017/1245 T. 28.4.2017	Bağımsız denetim firmasının ortağı ve sorumlu baş denetçisi olan kişinin sermaye piyasalarında denetim yapma yetkisinin alınmasına karşı yapılan itirazdır.	SPK tarafından mesleki özen ve yeterliliği göstermediği gerekçesiyle yetki alınmıştır. Bu karar ilişkin iptal davası açılmış alt mahkeme ve Danıştay iptal istemini reddetmiştir.
T.C. Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2006/1008 K. 2010/911 T. 6.5.2010	Mevzuat değişikliği ile getirilen denetim zorunluluğu ile denetim ücretin yüklenilmek istenmemesine yönelik yapılan itirazdır.	Özel sözleşmede yer alan maddeden dolayı itiraz kabul edilmemiştir.
T.C. Danıştay 10. Daire E. 1998/1317 K. 2000/672 T. 22.2.2000	Vakıflar hakkında tebliğin denetim kısmında yapılan değişikliğe itirazda bulunulmuştur.	Mahkeme yapılan düzenlemeyi hukuka uygun bulmuştur.
T.C. Danıştay 1. Daire E. 1995/194 K. 1995/197 T. 29.9.1995	Bu başvuru belediyelerin ve il özel idarelerinin kendini denetim kuruluşlarına denetlettirip denetletiremeyecekleri hakkında görüş istemi olarak Danıştay'a başvurulmuştur.	Danıştay görüş kararında denetimin Sayıştay tarafından yapılacağını belirtmiştir.

**3.40.1. Danıştay 13. Daire Esas 2016/3695 Karar 2016/4353 sayılı 23.12.2016
Tarihli Kararın incelenmesi**

T.C. Danıştay 13. Daire E. 2016/3695 K. 2016/4353 T. 23.12.2016 tarihli karar denetçinin bağımsız denetim yönetmeliğinin 15. Maddesinde belirlenen uygulamalı mesleki eğitim süresine ilişkin bir karardır.

Kararda şu ifade yer almıştır.

“ Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde mesleki tecrübenin bağımsız denetimde fiilen geçirilen süre olduğunun açıkça vurgulandığı, ancak 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı Kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan sürelerin de bu sürenin hesabında dikkate alınacağı, dört yılı aşmamak üzere 14. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim sürelerinin bu süreye ilave edileceği, bu sürenin hesabında yukarıda belirtilen faaliyetlere başlama tarihinin esas alınacağı ve kamu kurum ve kuruluşlarında geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu faaliyetlere ara verilmesi durumunda ara verilen fazla sürelerin dikkate alınmayacağını kurala bağlandığı ...”¹⁹

Kararda davacının sadece ilgili meslek odasına kayıtlı olmasının faal olarak çalıştığı bir durum olarak sayılamayacağı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavına hazırlandığı dönemin bu dönemden sayılmasını gerektirecek bir durum olmadığını belirtmiştir.

Danıştay kararın İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun gerektirdiği bozma hallerini içermediğini belirterek kararı onamıştır.

Bu karar ile Danıştay idare mahkemesinin kararını doğru bularak yönetmelik maddelerinin açık ve anlaşılır bulmuştur.

**3.40.2. Danıştay 10. Daire Esas 2010/1636 Karar 2014/1040 sayılı 21.2.2014
Tarihli Kararın incelenmesi**

T.C. Danıştay 10. Daire E. 2010/1636 K. 2014/1040 21.2.2014 tarihli karar suç gelirlerinin aklanmasının ve terörün finansmanının önlenmesine dair tedbirler hakkında yönetmeliğin kısmen iptali hakkında Danıştay'ın ilk derece mahkeme olarak karara bağladığı bir karardır.

¹⁹T.C. Danıştay 13. Daire 23.12.2016 tarih ve Esas 2016/3695 ve 2016/4353 Karar sayılı kararı

Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliğin, değiştirilen 4. Maddesinin t ve u bentleri bağımsız denetçi ile ilgilidir. T bendinde "şirket, vakıf ve dernek kurulması, idaresi ve devredilmesi gibi işlerle sınırlı olmak üzere" sınırlı olarak kapsamda olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin bu kapsamdaki sınır kaldırılarak ve serbest çalışan meslek mensupları da eklenerek hepsi sorumluk altına alınmıştır. U bendinde ise finansal piyasalarda denetim yapmakla yükümlü denetim kuruluşları kapsama dahil edilmiştir. Burada itiraz bakanlar kurulunun yasada sayılan yükümlüler dışında yönetmelik ile kapsamda sayılmayanları yükümlü olarak yönetmeliğe dahil etmesidir.

Danıştay yasada sayma usulü ile belirlenen yükümlülerin dışında yönetmelikle bu yükümlülere ilave yapılamayacağını bunun yasa değişikliği ile yapılması gerektiğini belirtmiştir. İlgili yönetmeliğin ilgili maddesinin t ve u bentleri iptal edilmiştir.

Denetçilere ve meslek mensuplarının haklarının korunması bakımından bu karar önemlidir. Yeni oluşturulan yönetmeliklerdeki hukuka aykırı değişiklikler ile denetçilere ve meslek mensuplarına ilave sorumluluk yüklemek ilave iş yükü ve hukuki sorumluluk getireceği için yasa ile düzenlemenin temel olması. Çalışma şartları ve koşulları için önemlidir.

3.40.3. Danıştay 13. Daire Esas 2006/5920 Karar 2008/2617 sayılı 22.2.2008 Tarihli Kararın incelenmesi

T.C. Danıştay 13. Daire E. 2006/5920 K. 2008/2617 22.2.2008 tarihli kararı sermaye piyasalarında bağımsız denetimde bulunacak kişilerin lisans alma mecburiyetine ilişkin bir karardır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ gereği Sermaye Piyasası Kurulu davayı açan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin sermaye piyasasında denetim lisansı olmadığı için faaliyette bulunamayacağını belirtmiştir. Dava tarihinde davaya konu olan kişi kurucu ortak ve denetçi olarak bir bağımsız denetim şirketinde çalışmaktadır. Davada, davacı Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gereği denetim yetkisinin olmasının sermaye piyasalarında da denetim yapabileceği anlamına geldiğini ileri sürülmüştür.

Danıştay ise kararını olumsuz yönde bildirmiştir. Sermaye Piyasası Kanununda kurulun görev ve yetkilerinin içinde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemeye ilişkin yetki verildiğini belirtmiştir. Kurulun ikincil düzenlemelerde de yetkili

olduğunu ve kurulun yaptığı ikinci düzenlemelere de atıfta bulunarak davayı reddetmiş ve sermaye piyasasında faaliyette bulunmak için lisans almak zorunluluğunu belirtmiştir.

3.40.4. Danıştay 13. Daire Esas 2010/1278 Karar 2017/1245 sayılı 28.4.2017 Tarihli Kararın incelenmesi

Danıştay 13. Daire E. 2010/1278 K. 2017/1245 28.4.2017 Tarihli kararı bağımsız denetim firmasının ortağı ve sorumlu baş denetçisi olan kişinin sermaye piyasalarında denetim yapma yetkisinin alınmasına ilişkindir. Sermaye Piyasası Kurulu ilgili denetim şirketinde kalite kontrol çalışması gerçekleştirmiş ve bunun sonucunda ilgili firmanın bağımsız denetim planlanması, ekip çalışması, bağımsız denetim çalışmalarının belgelendirilmesi, bağımsız denetim kanıtı ve raporu ile ilgili eksik ve hatalı uygulamaların denetim raporu ve denetim kalitesini olumsuz derece etkileyecek boyutta olduğuna kanaat getirmiştir. Bunun sonucunda İlgili firmanın denetim listesinden çıkarılmasına karar verilmiştir.

Listeden çıkarma işlemine karşı alt mahkemede iptal davası açılmış ve bu davada sorumlu ortak baş denetçi olarak yer alan denetçinin mesleki özen ve yeterliliği göstermediği ve hukuki aykırılık olmadığı kanaati ile iptal davası reddedilmiştir.

Bu dava Danıştay'da temyiz edilmiş ve Danıştay da temyizde bozma için gerekli nedenlerin olmadığını belirterek alt mahkeme kararını onaylamıştır.

Bu karar denetim kanıtlarının önemine ve yapılan denetim faaliyetlerinin kalitesine verilen önem açısından önemlidir. Her ne kadar denetim firmaları üzerinde denetim ve gözetim faaliyeti az olsa da bu karara konu olan firmada sermaye piyasası kurulunun gerçekleştirdiği denetim sonucu en ağır yaptırım ile sermaye piyasası faaliyetlerinden men edildiği anlaşılmaktadır. Bağımsız denetimin önemini sarsacak çalışmalara karşı bu karar aynı zamanda caydırıcı bir unsur olarak kalacaktır.

3.40.5. Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu Esas 2006/1008 Karar 2010/911 sayılı 6.5.2010 Tarihli Kararın incelenmesi

T.C. Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2006/1008 K. 2010/911 06.05.2010 tarihli karar 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce enerji piyasasında faaliyet gösteren firmaların yeni kanun ile denetiminin bağımsız denetim kurulları tarafından denetlenmesini ücretinin ise denetlenen kurum tarafından ödenmesi düzenleyen düzenlemeye karşı açılmış davanın kararıdır. Burada itiraz daha önce

Enerji Piyasası Kurumu tarafından denetim işleminin yapılırken yeni modelde bağımsız denetçilerin denetim işlemi yapmasına dönüktür. İtirazın bir diğer kısmı da denetim sonucundan yararlanmayan kurumun bu denetim sonucundan yararlanan idare yerine denetim ücretini ödemesidir.

Bu itiraz önce Danıştay 13. Dairede ele alınmış ve iptal itirazının reddi ile sonuçlanmış daha sonrasında ise İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ise yine itirazın reddi yönünde karar vermiş buradan da ilgili kanun çıkmasından önceki imtiyaz sözleşmelerinde yer alan “sözleşmenin imzalanmasından sonra mevzuatta meydana gelecek değişikliklere dair düzenlemelere uyacağını”²⁰ belirten ifadeden dolayı her hangi bir hak kaybı olmadığına hüküm ederek bağımsız denetim uygulanması yönünde bir karar vermiştir.

3.40.6. Danıştay 10. Daire Esas 1998/1317 Karar 2000/672 sayılı 22.2.2000 Tarihli Kararın incelenmesi

T.C. Danıştay 10. Daire E. 1998/1317 K. 2000/672 ve 22.02.2000 tarihli karar Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğe karşı açılmış olan iptal davasının sonucudur. İlgili tebliğin 2. Maddesi denetim ile ilgilidir. Tebliğin ikinci maddesinde belirlenen miktarların dâhilinde olan vakıfların hesaplarının yeminli mali müşavirlere, Sermaye Piyasası Kurulu’nun kabul ettiği bağımsız denetim kuruluşlarına ve serbest muhasebeci mali müşavirlere tasdik ettirileceği öngörülmüştür. Bu maddenin de iptali istenmiştir.

Mahkeme vakıfların artmakta olan gelirleri, vakıfların birimlerinin sayısının artması ve ekonomik potansiyelinin büyümesi, nakit akışının hızlandığını göz önünde bulundurarak hem de muhasebe sitemine birliktelik sağlaması açısından mevzuata aykırılık bulmamıştır.

3.40.7. T.C. Danıştay 1. Daire Esas 1995/194 Karar 1995/197 sayılı 29.9.1995 Tarihli Kararın incelenmesi

T.C. Danıştay 1. Daire E. 1995/194 K. 1995/197 T. 29.9.1995 tarihli karar bir mahkeme kararı olmayıp bir valilik tarafından istenen görüş istemine ilişkindir. Görüş isteminin temelini belediyelerin ve il özel idarelerinin kendini denetlettirip denetlettiremeyecekleri istemi oluşturmaktadır.

²⁰ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu 6.5.2010 tarih ve 2006/1008 Esas ve. 2010/911 Karar sayılı kararı

Danıştay bu görüş istemine yerel idarelerdeki denetimin kanuni dayanağa göre yapıldığını, 832 sayılı Sayıştay Kanununa atıfta bulunarak bu işin Sayıştay tarafından yerine getirildiğini belirtmiştir. Konuyu idare hukuku açısından da irdeleyip hiyerarşik denetim ve vesayet denetiminin yerel yönetim denetimlerinde de olacağını belirtmiştir. 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun (Mülga) 63. maddesinde "Meclis lüzum görürse içlerinden bir kaç azayı hesabat ve muamelatı teftişe memur edebilir."(1580 sayılı Belediye Kanunu m.63) hükmü bulunduğunu belirterek bu hüküm uyarınca yapılacak incelemelerde alınacak hizmetin bir teknik danışmanlık uzmanlık desteği olduğu denetleme yetkisinin ve görevin denetlemek üzere seçilen üyelere olduğuna belirtmiş .Bağımsız denetleme kuruluşlarının yaptığı denetimin yasal dayanağı olmadığı sonucuna varmıştır. Bu karardan hareketle bu kapsamda denetim yaptırmak kamu zararına da sebep olacaktır.

4. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA KAMU GÖZETİMİ KURUMLARI TARAFINDAN VERİLEN YAPTIRIMLAR VE KARŞILAŞTIRMA

Bu bölümdeki araştırmanın ana amacı Türkiye'de, Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Birleşik Krallıkta bağımsız denetim sektöründe uygulanan yaptırımların karşılaştırılarak ülkemizdeki yaptırımların durumunun ve yeterliliğinin tespit edilmesidir.

Bu bölümde bağımsız denetim sektörünün regülasyonunu sağlayan kamu gözetim kurumlarının sektörde faaliyette bulunan denetçiler, kişiler ve denetim kurumlarına karşı uyguladıkları ve uygulayabilecekleri yaptırımlar incelemeye konu olan üç ülke özelinde karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İnceleme kapsamında; Türkiye'den Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Birleşik Krallıktan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council), Amerika Birleşik Devletlerinden Amerikan Kamu Gözetimi Kurumu (Public Company Accounting Oversight Board) incelenmiştir. Her üç ülkedeki kurumlar tarafından kamuya açık olarak internet siteleri üzerinden yayınlanan denetçilere, kişilere ve denetim kurumlarına uygulanan yaptırım cezaları, yaptırım kararlarının incelenmesinde kullanılmıştır.

Her üç kurumun kullanabileceği yaptırımlar kurumların mevzuatından bulunmuştur. Türkiye'de uygulanabilecek yaptırımlar için Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Birleşik Krallıktaki uygulanabilecek yaptırımlar için Finansal Raporlama Konseyinin Denetim Uygulama Prosedürü (Audit Enforcement Procedure), Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanabilecek yaptırımlar için Amerikan Kamu Gözetimi Kurumu'nun Soruşturma ve

Yargılama Kurallarından (Rules on Investigations and Adjudications) yararlanılmıştır. Bu araştırmanın neticesinde yaptırımlar sınıflandırılarak karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma neticesinde tablolar hazırlanmış ve yorumlanmıştır.

Bu çalışma ile ülkemizdeki yaptırımlar ve diğer ülkelerdeki yaptırımların karşılaştırılması sonucunda elde edilecek verilerle, ülkemizdeki yaptırımların yeterliliği hakkında fikir oluşturulması amaçlanmıştır.

4.1. Finansal Raporlama Konseyi Birleşik Krallık (Financial Reporting Council)

4.1.1. İdari cezalarının incelenmesi

Birleşik Krallığın kamu gözetimi kurumu olan FRC (Financial Reporting Council) denetim, muhasebe ve aktüerya üzerinde düzenlemeler yapmaktadır. FRC ayrıca denetçilerin idari yönden cezalandırma işlemlerini yürütmektedir. FRC denetim prosedürüne göre denetçiler ve denetim kurumları üzerinde idari yaptırımlar uygulamaya yetkilidir.

FRC Denetim Uygulama Prosedürü (Audit Enforcement Procedure) 'nın 96, 97 ve 98 maddelerinde yer alan yaptırım prosedürünün ön gördüğü yaptırımlara göre denetçilere ve denetim kurumlarına yaptırım uygulamaktadır. Denetim Uygulama Prosedürü (Audit Enforcement Procedure) denetçilere ve denetim kurumlarına karşı yürütülecek olan disiplin soruşturmalarının işleyişini, soruşturma yapacak kişilerin seçim kriterlerini, soruşturma yöntemlerini, cezaları ve bu süreçlerle ilgili diğer hususların yer aldığı uygulamayı düzenleyen bir yönetmeliktir. Bu yönetmeliğin 19 sayfasında yer alan ve idari yaptırımların yer aldığı 96.,97. ve 98. madde aşağıda verilmiştir.

96.Denetim Hukuki Yaptırım Prosedürü 'ne göre, Yürütme Kurulu, Uygulama Komitesi ve Mahkeme takip eden yaptırımları uygulayabilir.

- (a) uyarı, ihlali yapılan davranışı durdurmak ya da tekrarından alıkoymak için uygulanabilir;
- (b) beyan yayınlama (kınama veya güçlü kınama) ihlali yapılan davranışı durdurmak ya da tekrarından alıkoymak için uygulanabilir;
- (c) ihlalleri azaltma, faaliyetinde bulunma veya tekrarına engel olma emri verilebilir;
- (d) üç yıla kadar geçici yasaklama, kanuni denetim yürütmenin ve /veya denetim raporu imzalamanın yasaklanması;
- (e) kalıcı yasaklama, kanuni denetim yürütmenin ve /veya denetim raporu imzalamanın yasaklanması;
- (f) denetim raporlarından mevzuata uygun olmayanların açıklanması;
- (g) yürütülmekte olan kanuni denetimle alakalı mevzuata uygun olmayan denetim raporlarının ödenmiş ücretlerinin geri ödenmesi ya da ödenebilir durumda olan alacaklarından vazgeçme;

(h) 3 yıla kadar geçici olarak kanuni denetçi atamaya hak sahibi firma yönetim kurulu üyesi olma yasağı;

(i) yönetici pozisyonunda çalışma ya da kamu yararını ilgilendiren işletmelerde yönetici olarak çalışma geçici olarak 3 yıla kadar yasaklanabilir;

(j) finansal ceza;

(k) koşullar;

(l) bir ya da birden çok tanınmış denetleyici kuruluşun (Meslek Odaları) ihraç;

97. Yürütme kurulu veya uygulama komitesi alternatif veya ilave yaptırımları yazılı kabul ile uygulayabilir;

98. Uygulanan tüm yaptırımlar temyiz süresinden sonra ve temyiz sonucundan sonra FRC'nin yayın politikasına göre yayınlanmalıdır. Bu yayın karar vericinin kararına göre kayıt altına alınabilir. (Financial Reporting Council, 2020, s. 19)

Bu yaptırımlar incelendiğinde FRC'nin idari yaptırım konusunda yaptırım çeşitliliğinin yüksek olduğu görülmektedir.

FRC'nin uygulamış olduğu yatırımlar ele alındığında yaptırımların ve yaptırım sürecine kadar olan sürecin açık olarak tanımlandığı görülmektedir. Yaptırımlar uygulanırken incelemenin gerçekleştirilmiş bir denetim süreci üzerinden gerçekleştirildiği görülmektedir. Kurumun sitesinde denetim kurumlarına ve denetçilere karşı yapılan denetim sonuçları açıkça görülmektedir. Bu sonuçlar incelendiğinde her incelenen olaya da denetim firması unvanı, denetim firması üyesinin pozisyonu ve adı soyadı, denetlenen kurum, yaptırımlar, mahkeme masrafları, kötü davranışın özeti, ihlal edilen gereksinimlerin yer aldığı görülmektedir. Bunlara ilave olarak konu ile ilgili basın açıklaması veya uzlaşma anlaşmasının ilgili bilgileri sonuç raporu içerisinde yer almaktadır.

İdari yaptırım uygulanırken tek bir dosyada hem denetim firmasına hem de denetçiye ceza verilebilmektedir.

FRC 2016 yılından itibaren 19 firmaya 46 tane ceza vermiştir. 2016- 2019 yılları arasında 26 denetçiye 56 tane ceza verilmiştir.

FRC cezalarında dikkat çeken önemli bir husus ise yüksek tutarlı para cezalarına hükmedilmiş olmasıdır.

FRC denetçilere verdiği cezaların hepsinde para cezasına hükmetmiş bunun yanında başka cezalarda eklemiştir. Para cezasının yanında en çok sırası ile güçlü kınama ve kınama cezaları yer almıştır.

Denetçilere en yüksek 500.000 İngiliz sterlini, en düşük 20.000 İngiliz sterlini ceza uygulanmıştır.

Denetim firmalarına ise en yüksek 10 milyon İngiliz sterlini en az ise 650 bin İngiliz sterlini ceza uygulanmıştır. Cezalandırılan ise tüm firmalara para cezası uygulanmış bunun yanında sırası ile en çok güçlü kınama ve kınama yaptırımını uygulanmıştır.

FRC'nin uygulayacağı para cezalarının bir üst sınırı belirtilmemiştir. Kurumun yetkili birimleri bu tutarları kendileri dava ile uyumlu olarak belirlemektedirler.

FRC'nin yaptırım yaratma gücü bile bulunmaktadır. Yaptırımın muhatabı ile anlaşılması durumunda yeni yaptırımların uygulanabilmesi mümkündür. Hakkaniyet gereği bu durumda diğer yaptırımlardan indirim yapılacağı veya hiç uygulanmayabileceği açıktır.

4.1.2. Denetçilere verilen cezaların incelenmesi

FRC denetçilere 2016- 2019 döneminde toplamda 56 adet ceza uygulamıştır. Cezaların yıllara göre adetsel ve yıllara göre yüzdesel dağılımı incelenmiştir. Denetçilere ait ulaşılan en eski ceza kaydı 2016 yılındadır. Denetçilere Uygulanan 56 cezanın yıllara göre toplam ceza yüzdesi olarak dağılımı ve yıllara göre adet dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.1 FRC'nin bağımsız denetçilere uyguladığı ceza kararları²¹ içerisindeki bilgilerden derlenerek bu çalışma için oluşturulmuştur.

Tablo 4.1 FRC denetçi cezalarının yıllara göre adetsel dağılımı

Yıllar	2016	2017	2018	2019
Ceza Adetleri	4	8	17	27

Cezaların yıllara göre yüzdesel dağılımı aşağıdaki gibidir.

Birleşik Krallık kamu gözetimi kurumu FRC'nin²² denetçilere uyguladığı cezalar temel alınarak 4.2 numaralı tablo oluşturulmuştur.

Tablo 4.2 FRC denetçi cezaların yıllara göre yüzdesel dağılımı

Yıllar	2016	2017	2018	2019
Cezaların Yüzdesel Dağılımı	% 7,14	% 14,29	% 30,36	% 48,21

FRC bir denetçiye aynı anda birden çok ceza uygulamasında bulunmuştur. Uyguladığı toplam 56 cezanın ceza türlerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

²¹(**http-16**): [https://www.frc.org.uk/document-library/enforcement/2020/enforcement-outcomes/enforcement-outcomes-\(for-audit-firms-and-audit-pa](https://www.frc.org.uk/document-library/enforcement/2020/enforcement-outcomes/enforcement-outcomes-(for-audit-firms-and-audit-pa) (Erişim tarihi 1.04.2020)

²² http-16.

FRC'nin bağımsız denetçilere uyguladığı ceza kararları²³ temel alınarak Tablo 4.3 oluşturulmuş ve aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4.3 FRC denetçi cezalarının ceza türlerine adetsel ve yüzdesel dağılımı

Cezalar	Toplam Cezalar İçinde Uygulanma Yüzdesi	Ceza Adeti
Kınama Cezası	%17,86	10
Güçlü Kınama Cezası	%21,43	12
Geçici Men Cezası	%5,36	3
Para Cezası	%46,43	26
Çalışmalarında İkinci Kişi Onayı Cezası	%1,79	1
Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarda Çalışma Yasağı Cezası	%1,79	1
Eğitim Zorunluluğu Cezası	%3,57	2
Güvence Sağlamayan Raporun İlanı Cezası	%1,79	1
Toplam	%100	56

FRC denetçilere karşı uyguladığı tüm cezalarda para cezasına hükmetmiştir. Para cezaları incelendiğinde en yüksek ceza 500.000 İngiliz sterlini en düşük ceza 20.000 İngiliz sterlinidir. Ortalama ceza büyüklüğü ise 128.269 İngiliz sterlidir.

2016- 2019 yılları arasında denetçilere karşı uygulanan cezalarının toplam tutarı 3.335.000 İngiliz sterlidir.

Kurulun denetçilere verdiği cezalarda başta uzlaşma anlaşması olmak üzere çeşitli nedenlerden dolayı cezalarda indirim gittiği görülmektedir.

Ortalama olarak indirim uygulanan cezalarda %31,30 indirim yapıldığı görülmektedir.

20 adet denetçiye verilen para cezalarında indirim gidilmiştir.

İndirimlerin nedenleri incelendiğinde 14 indirimde uzlaşma anlaşmasının etkisi olduğu, 3 indirimde kabul ve erken uzlaşmanın etkisi olduğu, 2 indirimde hatalı davranışın kabulünün etkisi olduğu, bir indirimde ise hafifletici neden ve iş birliğinin indirim nedeni olduğu görülmektedir.

²³ http-16.

İndirimli cezalar ele alındığında ceza tutarının en çok 325 .000 İngiliz sterlini an az ise 13.000 İngiliz sterlini tutarında olduğu gözükmektedir. İndirimli cezaların toplam tutarı 1.895.425 İngiliz sterlinidir. Denetçilere uygulanan en düşük, en yüksek ve ortalama ceza tutarları ile denetçilere uygulanan cezaların toplam tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Birleşik Krallık kamu gözetimi kurumu FRC'nin bağımsız denetçilere uyguladığı ceza kararları²⁴ içerisinde para cezaları bilgileri derlenmiş ve Tablo 4.4 oluşturulmuştur.

Tablo 4.4 FRC tarafından 2016-2019 yılları arasında denetçilere uygulanan para cezaları tablosu

Denetçilere Uygulanan En Yüksek Para Cezası Tutarı	500.000 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan En Düşük Para Cezası Tutarı	20.000 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan Ortalama Para Cezası Tutarı	128.269 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan Para Cezaların Toplam Tutarı (2016-2019)	3.335.000 İngiliz sterlini

Denetçilere uygulanan indirimli en düşük, indirimli en yüksek ve indirimli ortalama ceza tutarları ile denetçilere uygulanan indirimli cezaların toplam tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.5 FRC tarafından bağımsız denetçilere uygulanan indirimli para cezaları²⁵ temel alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.5 FRC tarafından 2016-2019 yılları arasında denetçilere uygulanan indirimli para cezaları tablosu

Denetçilere Uygulanan En Yüksek İndirimli Para Cezası Tutarı	325.000 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan En Düşük İndirimli Para Cezası Tutarı	13.000 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan İndirimli Para Cezalarının Ortalama Tutarı	94.771,25 İngiliz sterlini
Denetçilere Uygulanan İndirimli Para Cezaları Toplamı (2016-2019)	1.895.425 İngiliz sterlini

²⁴ http-16.

²⁵ http-16.

4.1.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Uygulanan Cezaların İncelenmesi

FRC 2016-2019 döneminde toplamda 19 firmaya 46 adet ceza uygulamıştır. Denetçilere uygulan cezalandırma yönteminin bağımsız denetim kuruluşları içinde benimsendiğini ceza kararlarından anlaşılmaktadır

Cezalar yıllar itibari ile şu şekilde bir dağılım göstermektedir. 2016 senesinde dört, 2017 senesinde sekiz, 2018 senesinde 13 ve 2019 senesinde 21 adettir. Aşağıdaki tabloda bağımsız denetim kurumlarına uygulanan cezaların yıllara dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4.6 FRC'nin denetim kurumlarına uyguladığı ceza kararları²⁶ içerisindeki bilgilerin derlenmesiyle bu çalışma için oluşturulmuştur.

Tablo 4.6 FRC'nin bağımsız denetim kurumlarına uyguladığı cezaların yıllara dağılımı

Yıllar	2016	2017	2018	2019
Ceza Adeti	4	8	13	21

Denetim kuruluşlarına uygulanan cezaların ceza türlerine dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İngiltere Kamu gözetimi kurumu FRC'nin denetim kurumlarına uyguladığı cezaların²⁷ ceza türleri bazında dağılımı esas alınarak tablo 4.7 oluşturulmuştur.

Tablo 4.7 FRC'nin denetim kurumlarına uyguladığı cezalarının ceza türlerine göre dağılımı

Ceza Türü	Adet
Kınama Sayısı	4
Güçlü Kınama	13
Para Cezası	19
Politika Prosedür İyileştirme	1
Raporlama Zorunluluğu	2
Personel Eğitim Zorunluluğu	1
Belirli Süre İçin Çalışmalarda İkinci Gözden Geçirme	1
Tatmin Edici Rapor Hazırlamayanların İlan Edilmesi	3
Şubeye Destek ve Gözetim Vermesi	2
Toplam	46

Bağımsız denetim kurumlarına da tıpkı bağımsız denetçilere uygulan para cezaları gibi para cezaları uygulanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarına en yüksek 10.000.000 İngiliz sterlini en düşük ise 650.000 İngiliz sterlini ceza uygulanmıştır.

²⁶ http-16.

²⁷ http-16.

Cezalarda bağımsız denetçilere uygulandığı gibi indirimler uygulanmıştır. En yüksek tutarlı indirimli ceza 6.500.000 İngiliz sterlini, en düşük indirimli ceza ise 422.500 İngiliz sterlinidir. Toplam 12 cezada indirime gidilmiştir.

İndirimlerin nedeni ise anlaşma, hatanın kabulü, iş birliği ve hafifletici nedenler, kabul ve erken ortadan kaldırmadır. İndirim olarak ortalama %37,57 indirim yapılmıştır.

Denetim kurumlarına uygulanan en yüksek, en düşük, ortalama indirimli indirimsiz para cezaları tutarları ile uygulanan indirim oranı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4.8 FRC tarafından denetim kurumlarına uygulanan para cezaları²⁸ dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.8 FRC denetim kurumlarına uyguladığı para cezaları

Denetim Kuruluşlarına Uygulanan Ortalama Para Cezası Tutarı	4.130.263,16 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan İndirimli Ortalama Para Cezası Tutarı	2.938.554,20 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan En Yüksek Para Ceza Tutarı	10.000.000,00 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan En Yüksek İndirimli Para Ceza Tutarı	6.500.000,00 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan En Düşük Para Ceza Tutarı	650.000,00 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan En Düşük İndirimli Ceza Tutarı	422.500,00 İngiliz sterlini
Denetim Kuruluşlarına Uygulanan Ortalama Ceza İndirim Yüzdesi	%37,57

FRC tarafından denetim firmalarına uygulanan cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı şu şekildedir. Tablo 4.9 FRC'nin denetim kurumlarına dönük ceza kararları²⁹ içerisindeki bilgilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.9 FRC bağımsız denetim kuruluşu cezalarının ceza türlerine yüzdesel dağılımı

Ceza Türleri	Cezaların Ceza Türlerine Yüzdesel Dağılım
Kınama Sayısı	%8,70
Güçlü Kınama	%28,26
Para Cezası	%41,30
Politika Prosedür İyileştirme	%2,17
Raporlama Zorunluluğu	%4,35
Personel Eğitim Zorunluluğu	%2,17
Belirli Süre İçin Çalışmalarda İkinci Gözden Geçirme	%2,17
Tatmin Edici Rapor Hazırlamayanların İlan Edilmesi	%6,52
Şubeye Destek ve Gözetim Vermesi	%4,35
Toplam	%100

²⁸ http-16.

²⁹ http-16.

Cezaların ceza alan firma sayısına oranı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 4.10 ve içerisinde yer alan oranlar FRC'nin denetim kurumlarına uyguladığı ceza kararları³⁰ içerisinde yer alan bilgilerin gruplanması ve sayısal olarak hesaplanması ile bulunmuştur.

Tablo 4.10 Cezalarının ceza alan firma sayısına oranı

Ceza Türleri	Ceza Türlerinin Ceza alan Şirket Sayısı ile Oranı
Kınama Cezası Sayısı	%21,05
Güçlü Kınama Cezası	%68,42
Para Cezası	%100,00
Politika Prosedür İyileştirme Cezası	%5,26
Raporlama Zorunluluğu Cezası	%10,53
Personel Eğitim Zorunluluğu Cezası	%5,26
Belirli Süre İçin Çalışmalarda İkinci Gözden Geçirme Cezası	%5,26
Tatmin Edici Rapor Hazırlamayanların İlan Edilmesi Cezası	%15,79
Destek ve Gözetim Vermesi (Şubeye Cezası)	%10,53

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere tüm denetim firmalarına para cezası uygulanmıştır. Para cezası yanında en çok güçlü kınama daha sonra ise kınama cezası uygulanmıştır. Bu üç ceza en çok uygulanan ceza özelliğini taşımaktadır.

Para cezalarının da ise bazı durumların indirimine etki ettiğini görmekteyiz. Bu durumlar anlaşma, hatanın kabulü, iş birliği ve hafifletici nedenlerin varlığı, kabul ve erken ortadan kaldırmadır. Bu nedenlere dayalı olarak yapılan indirimlerin nedenlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir.

Birleşik Krallık kamu gözetimi kurumu FRC'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı cezalar³¹ temel alınarak 4.11 numaralı tablo oluşturulmuştur.

Tablo 4.11 FRC denetim kurumlarına uyguladığı ceza indirimlerinin nedeni ve indirim sayıları

İndirim Nedeni	İndirim Uygulama Sayısı
Anlaşma	12
Hatanın Kabulü	1
İş birliği ve Hafifletici Nedenler	1
Kabul ve Erken Ortadan Kaldırma	2

³⁰ http-16.

³¹ http-16.

FRC yapmış olduğu soruşturmalardaki masrafları bağımsız denetim kurumlarından tahsil etmektedir. Bağımsız denetçilerden böyle bir masraf ücreti alınmazken bağımsız denetim şirketlerinden masraf ücreti alınmaktadır. FRC ortalama olarak 2016-2019 yıllarında 505.948,66 İngiliz sterlini toplamda ise 7.589.229,93 İngiliz sterlini masrafi bağımsız denetim firmalarına yüklemiştir. Yaptırımların yanında yüksek tutarlı masraflarda denetim şirketleri için caydırıcı bir unsur olmaktadır.

4.2. Amerika Birleşik Devletleri Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)

4.2.1. İdari cezalarının incelenmesi

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Amerika Birleşik Devletleri'nde halka açık şirketlerin Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna kayıtlı broker ve dealer üzerinde kamu gözetimi faaliyetlerini yürütmektedir.

PCAOB bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerinin soruşturma ve yaptırım işlemlerini de yürütmektedir.

PCAOB soruşturma ve yaptırımlarını Soruşturma ve Yargılama Kurallarına göre yapmaktadır. Soruşturma ve Yargılama Kuralları denetçilere, kişilere ve denetim kurumlarına uygulanacak olan soruşturma usulleri, idari yaptırım süreci ve idari yaptırımları düzenlemektedir. Soruşturma ve Yargılama Kuralları bir yönetmelik gibi işleyişi düzenleyen yapıdadır. Soruşturma ve Yargılama Kurallarının üçüncü bölümünde yaptırımlar yer almaktadır. Üçüncü bölümde yer alan 5300. Kuralda bulunan yaptırımlar şu şekildedir.

Kural 5300

...

- 1) Geçici olarak askıya alma ya da kalıcı olarak ruhsat iptali
- 2) Geçici ya da kalıcı olarak kişinin denetim firmasıyla ilişkisinin yasaklanması
- 3) Geçici ya da kalıcı olarak aktivitelerinin, görevlerinin firmalar ve gerçek kişiler için kısıtlanması (mesleki öğrenim ve eğitim ile ilgili olanların haricinde)

Not: Aktivitelerinin, görevlerinin ya da operasyonlarının kısıtlanması firmanın yeni denetim müşterisi kabulünü belirli bir zaman için kısıtlayabilir. Denetçiler için eleştirmen ya da daha denetleyici ile sözleşme yapmak gerekebilir, firmanın bir ya da daha çok denetim anlaşmasına son vermesi gerekebilir ve firmanın denetim personellerinde ve /veya sözleşmeli takım organizasyonunda değişiklik yapması gerekebilir.

- 4) Her ihlal için uygun oranda para cezası

(İ) Gerçek kişilerde \$100.000'dan fazla, tüzel kişilerde \$2.000.000'dan fazla olamaz.

(İİ) Bölüm 105 (c) (5) 2'nin geçerli olduğu her durumda gerçek kişilerde \$750.000, Tüzel Kişilerde \$15.000.000'dan fazla olamaz

5) Kınama

6) İlave eğitim ve öğrenim zorunluluğu

7) Bağımsız denetim firması konusu (görevi) kurulca belirlenecek olan bağımsız gözlemci çalıştırmak zorunda olabilir. Bağımsız gözlemci Firmanın yasalara, kurulun kurallarına menkul kıymetler kanunun yükümlülüklerine göre bağımsız denetim raporu hazırlıklarını ve yayınlanması ve muhasebecilerin uyması gereken zorunluluk ve yükümlülükler ile mesleki standart hakkında gözlem ve raporlama yapma ile görevlidir.

8) Bağımsız denetim firması danışman çalıştırmak suretiyle ya da diğer danışmanlar ile politikalarını yasalara, kurul kurallarına, menkul kıymetler kanunu yükümlülüklerine göre bağımsız denetim raporu hazırlanması ve yayınlanması ve denetçilerin uyması gereken zorunluluk ve yükümlülükler ile mesleki standartlara göre en uygun şekilde tasarlamak zorundadır.

9) Bir firma ile ilişkili (ilgili) kayıtlı bağımsız denetim firması ya da denetçi, politikaları benimsemek ve/veya uygulamak ya da ; denetim kalitesini artıracak , yasalara ve kurul kararlarına uyumlu menkul kıymetler kanunu hükümlerine uygun bağımsız denetim raporu hazırlamak ve yayınlamak bununla birlikte denetçilerin mesleki standartlara uyumunu sağlayacak diğer eylemleri yerine getirmelidir.

10) Bağımsız denetim firmasının bir ya da daha fazla sözleşmesi için bağımsız gözden geçirme ve raporlama zorunluluğu. (Public Company Accounting Oversight Board, 2020, s. A1-30,31)

PCAOB yukarıdaki on yaptırım arasından yaptırımları denetçi ve denetim firmalarına karşı soruşturmanın sonunda uygulamaktadır.

PCAOB sadece Amerika Birleşik Devletleri'nde değil Sarbanes-Oxley yasası ile kapsamına giren yabancı kuruluş ve kişilere de yaptırım uygulayabilmektedir. Yabancı kurumlar kendi istekleri ile PCAOB'nin listesine kaydolmakta veya Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan piyasaları ilgilendiren bir işletme ile ilgili denetim faaliyetinde bulunduğu kurunun zorunluluklarını karşılamakla yükümlü hale gelmektedirler.

4.2.2. Denetçilere verilen cezaların incelenmesi

2017- 2019 döneminde PCAOB'nin yaptırımları incelendiğinde yaptırımların hem Amerika Birleşik Devletleri hem de yabancı ülkelerde bulunan kişi ve kurumlara yöneltildiği görülmektedir. Bu süre zarfında kurum Amerika Birleşik Devletleri dışında 20 kuruluşa ve 31 denetçiye yaptırım uygulaması gerçekleştirmiştir. Aynı süre zarfında Amerika Birleşik Devletleri'nde 46 denetim firmasına ve 59 denetçiye yaptırım uygulamıştır. Sayılardan da

anlaşılacağı üzere yurt dışı denetim faaliyetleri yurt dışı denetim faaliyetleri kadar yaygın olarak yapılmaktadır.

2017 – 2019 arasında 91 adet denetçiye toplam 230 tane ceza uygulanmıştır. Yurt içi ve yurt dışında bulunan denetçilere aynı yaptırım kalemleri kullanılarak ceza uygulanmıştır.

Cezaların yıllara dağılımı aşağıdaki gibidir.

4.12 numaralı tablo PCAOB'nin denetçilere karşı uyguladığı ceza kararları³² içerisindeki bilgilerin derlenmesiyle bu çalışma için oluşturulmuştur.

Tablo 4.12 PCAOB'nin denetçilere uyguladığı cezaların yıllara adetsel dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019
Ceza Adetleri	100	46	84

Denetçilere uygulanan cezaların yıllara göre yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.13 Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetim kurumu PCAOB'nin denetçilere karşı uyguladığı ceza kararları³³ temel alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.13 PCAOB'nin denetçilere uyguladığı cezalarının yıllara yüzdesel dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019
Cezaların Yüzdesel Dağılımı	%43,48	%20,00	%36,52

Cezaların ceza türlerine göre adetsel dağılımı aşağıdaki gibidir.

PCAOB'nin denetçilere karşı uyguladığı ceza kararlarının³⁴ ceza türlerine olan dağılımı esas alınarak Tablo 4.14 oluşturulmuştur.

Tablo 4.14 PCAOB denetçi cezalarının ceza türlerine ve yıllara göre adetsel dağılımı

Ceza Türleri	2017	2018	2019
Para Cezası	13	6	13
Kalıcı Men Cezası	2	1	1
Geçici Men Cezası	27	17	18
Askıya Alma Cezası	6	0	5
Limitli Çalışma Cezası	7	1	6
Eğitim Zorunluluğu Cezası	0	2	14
Kınama Cezası	45	19	27

³² (<http-17>):<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Pages/default.aspx> (Erişim tarihi: 1.04.2020)

³³ [http 17](http-17).

³⁴ [http 17](http-17).

Cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve ceza sayılarının ceza alan denetçi sayısına oranı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4. 15 PCAOB'nin denetçilere karşı uyguladığı ceza kararları³⁵ içerisindeki bilgilerin derlenmesi ve işlenmesiyle bu çalışma için oluşturulmuştur.

Tablo 4.15 PCAOB'nin denetçi cezalarının ceza türlerine ve yıllara yüzdesel dağılımı

Ceza Türleri	Ceza Sayılarının Ceza Alan Denetçi Sayısına Oranı	Tüm Cezaların Ceza Türlerine Yüzdesel Dağılımı
Para Cezası	%35,16	%13,91
Kalıcı Men Cezası	%4,40	%1,74
Geçici Men Cezası	%68,13	%26,96
Askıya Alma Cezası	%12,09	%4,78
Limitli Çalışma Cezası	%15,38	%6,09
Eğitim Zorunluluğu Cezası	%17,58	%6,96
Kınama Cezası	%100,00	%39,57
Toplam		%100

Bu tablodan anlaşılacağı üzere en çok geçici men yaptırımı uygulanmıştır. Geçici men yasağının yanında ikinci olarak para cezasının uygulandığı görülmektedir.

Para Cezaları incelediğimizde ortalama 16.640,62 \$ Amerikan dolarıdır. Para cezalarının toplamı ise 532.500 \$ Amerikan dolarıdır. Para cezası olarak en çok 50.000 \$ Amerikan doları. En az 2.500 \$ Amerikan doları ceza uygulanmıştır.

Askıya alma cezaları incelendiğinde süre olarak 1 yıl süreli cezalar verilmiştir.

Geçici men cezaları incelendiğinde en az 1 en çok 5 yıllık cezalar verildiği görülmektedir. Geçici men cezası sonrası faaliyette bulunabilmek için tekrardan kurula başvuru ve gerekli kriterlerin tekrardan sağlanması gerekmektedir.

Limitli Çalışma zorunluğu incelendiğinde en çok 2 en az 1 yıl süreli olarak caza yaptırımı uygulanmıştır.

Cezaların adetsel olarak ülkeler bazında dağılımı aşağıdaki şekildedir.

³⁵ http 17.

Aşağıda yer alan 4.16 numaralı tablo Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetimi kurumu PCAOB'nin ceza kararlarından³⁶ oluşturulmuştur.

Tablo 4.16 PCAOB'nin ceza verdiği denetçilerin ülkelere ve yıllara göre dağılımı

ÜLKELER		Ceza Alan Denetçi Sayıları		
		2017	2018	2019
AMERİKA BİRLİK DEVLETLERİ	60	32	12	16
BİRLEŞİK KRALLIK	1	0	1	0
BRAZİLYA	3	3	0	0
ENDONEZYA	2	2	0	0
GÜNEY KORE	2	0	0	2
HİNDİSTAN	2	0	0	2
HONG KONG	1	1	0	0
İSPANYA	2	2	0	0
MALEZYA	2	2	0	0
MEKSİKA	10	1	3	6
TÜRKİYE	5	2	3	0
BERMUDA	1	0	0	1
Toplam	91	45	19	27

PCAOB'nin denetim firmalarına olan yaptırımlarını incelediğimizde Amerika Birleşik Devletlerinden ve diğer ülkelerden denetim firmalarına yaptırım uyguladığı görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri ceza alan denetçilerin en çok bulunduğu ülkedir. Ardından ise Meksika gelmektedir.

4.2.3. Denetim şirketlerine verilen cezaların incelenmesi

Para cezalarında tutarların denetçilere oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

PCAOB 74 ayrı firmaya 2017-2019 döneminde 208 adet ceza uygulamıştır.

Ceza alan firmaların yıllara göre yüzdesel ve adet dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetim kurumu PCAOB'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı ceza kararları³⁷ esas alınarak Tablo 4.17 oluşturulmuştur.

³⁶ http 17.

³⁷ http 17.

Tablo 4.17 PCAOB tarafından denetim firmalarına verilen cezaların yüzdesel ve adetsel olarak yıllara dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019
Yüzde Dağılım	%58,17	%16,83	%25,00
Ceza Alan Firmaların Yıllara Dağılımı	42	12	19

Bu firmaların 46 tanesi Amerika Birleşik Devletleri'nde 28 tanesi de Amerika Birleşik Devletleri dışındadır. Bazı firmalar 2017 – 2019 döneminde birden çok kere ceza almıştır. Firma sayılarını Amerika Birleşik Devletleri ve dışındakiler olarak incelediğimizde ABD dışında da önemli oranda denetim faaliyeti yürütüldüğü kanaatine kolaylıkla varılmaktadır.

Yaptırım uygulanan firmalarının buldukları ülkelere göre yıllar itibari ile dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

4.18 numaralı tablo PCAOB'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı ceza kararlarının³⁸ülkelere göre olan dağılımı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.18 PCAOB tarafından cezalandırılan denetim kuruluşlarının ülkelere ve yıllara göre dağılımı

Ceza Alan Kurumların Bulunduğu Ülkeler	Yıllara Göre Ceza Alan Kurum Sayısı		
	2017	2018	2019
ÜLKELER			
Amerika Birleşik Devletleri	27	10	9
Arjantin	1	0	0
Avustralya	1	0	0
Bermuda	0	0	1
Birleşik Krallık	0	1	0
Brezilya	1	0	0
Endonezya	1	0	0
Güney Kore	2	0	1
Hindistan	0	0	1
Hong Kong	2	0	3
İspanya	3	0	0
Kanada	0	0	0
Kolombiya	1	0	1
Macaristan	1	0	0

³⁸ http 17.

Tablo 4.18 (Devamı) PCAOB tarafından cezalandırılan denetim kuruluşlarının ülkelere ve yıllara göre dağılımı

Malezya	1	0	0
Meksika	0	0	2
Türkiye	1	0	0
Kanada	0	2	1

PCAOB denetçilerde ve bağımsız denetim firmalarına da aynı yaptırımlar üzerinde yaptırım uygulamaktadır.

Denetim Firmalarına uygulanan yaptırımların yaptırım türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.19 PCAOB'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı ceza kararları³⁹ içerisindeki bilgilerin derlenmesi ile oluşturulmuştur.

Tablo 4.19 PCAOB tarafından denetim firmalarına uygulanan cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve uygulanan cezaların ceza alan firma sayısına oranı

Ceza Türleri	Cezaların Ceza Alan Firma Sayısına Oranı	Cezaların Ceza Türlerine Yüzdesel Dağılımı
Para Cezası	%83,78	%29,81
Kalıcı Men Cezası	%5,41	%1,92
Geçici Men Cezası	%37,84	%13,46
Askıya Alma Cezası	%1,35	%0,48
Prosedür İyileştirme Cezası	%41,89	%14,90
Bildirim Yükümlülüğü Cezası	%2,70	%0,96
Yeni Müşteri Kabul Yasağı Cezası	%8,11	%2,88
Kınama Cezası	%100,00	%35,58
Toplam		%100

Para Cezası Yaptırımı incelendiğinde toplamda 7.550.000\$ Amerikan doları ,3 yılda para cezası kesilmiştir. Uygulanan para cezalarının ortalama değeri 123.606\$dir. En yüksek tutarlı para cezası 1.500.000\$ Amerikan dolarıdır. En düşük para cezası ise 2.500\$dir.

³⁹ http 17.

Toplamda 4 firma kalıcı olarak denetim faaliyetlerinden men edilmiştir.

Para cezasından sonra en çok geçici men cezası uygulanmıştır. Geçici men cezalarının süresi 1 ila 5 yıl arasında değişmektedir. Uygulan geçici men cezaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.20 PCAOB'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı geçici men cezalarının⁴⁰ yıllara göre dağılımı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.20 PCAOB denetim kuruluşları geçici men cezaları

	2017	2018	2019
Geçici Men Cezası Adet	17	9	2
En Uzun Süreli Ceza Süresi (Yıl)	5	5	5
En Kısa Süre Ceza Süresi (Yıl)	1	1	2

Askıya alma yaptırımını incelendiğinde bir firmaya 1 sene süreli askıya alma yaptırımını uygulanmıştır. Askıya alma cezası ile ilgili tablo aşağıdaki gibidir.

Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetimi kurumu PCAOB'nin denetim kuruluşlarına uyguladığı ceza kararları⁴¹ esas alınarak Tablo 4.21 oluşturulmuştur.

Tablo 4.21 PCAOB denetim kuruluşu askıya alma cezaları

	2017	2018	2019
Askıya Alma Cezası Sayısı	1	0	0
Askıya Alma Cezası Süresi (Yıl)	1	-	-

Firmalara uygulanan yaptırımlar incelendiğinde her davada kınama cezasının uygulandığı görülmektedir. Kınama yaptırımını yanında diğer yaptırımlar denetim yaptırımını uygulamaktadır. Para cezası ve prosedür iyileştirme yaptırımını kınama yaptırımının yanında sırası ile en çok uygulanan yaptırımlardır.

⁴⁰ http 17.

⁴¹ http 17.

4.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

4.3.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uygulanan yaptırımların incelenmesi

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu uygulayacağı idari yaptırımları Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39. Maddesine göre yapmaktadır.

Yönetmeliğin 39. Maddesinin 1. Fıkrasında uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme, yaptırımları sayılmıştır. Aynı maddenin 2. Fıkrasında ise para cezası verilebileceği ilk maddede yer alan yaptırımların para cezası uygulanmasına engel olmadığı belirtilmiştir.

KGK tarafından kullanılabilir olan yaptırım çeşitleri Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık örneklerindeki gibi daha kısıtlı olduğu gözükmektedir.

Yaptırımlar kademeli şekilde yapılandırılmıştır. Belirlenen bazı kıstaslara aykırılık uyarı gerektirirken bazıları doğrudan faaliyet izni iptali veya faaliyet izninin askıya alınması ile ilişkilendirilmişlerdir.

Yaptırımlarda ihlalin tekrarı halinde bir üst yaptırımın uygulanacağı belirlenmiştir.

Para cezası yaptırımının nasıl ne tutarlarda ve nasıl bir yöntem ile uygulanacağı yönetmelikte belirtilmemiştir. Bu durum hukuk sistemimize çelişkili bir durum yaratmaktadır.

Uyarı yaptırımı yönetmelikte ilk yaptırım basamağı olarak ele alınmıştır ve şu ihlallere karşı uygulanabileceği yönetmeliğin 40. Maddesinde ön görülmüştür.

Madde 40

- a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,
- b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,
- c) 20nci maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- ç) 21inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,
- d) 23üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,
- e) 24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- f) **(Değişik: RG-23/11/2018-30604)** 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarını tamamlamayanların denetçi olarak faaliyet göstermesi veya denetim ekiplerinde görevlendirilmesi,

- g) 28 inci madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,
- ğ) 29 uncu madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- h) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- i) 35 inci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- j) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
- l) (Değişik: RG-21/7/2017-30130) Denetim raporlarının süresi içerisinde tamamlanarak ilgili yerlere teslim edilmemesi,
- m) 37 nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- n) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi, hallerinde uyarı yaptırımı uygulanır. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 40)

4.3.2. Denetçilere uygulanan yaptırımların incelenmesi

Denetçilere uygulanan cezaların incelenmesinde elde edilen sonuçlara Bağımsız Denetçi Resmi Sicilinde yer alan yaptırımların incelenmesi ile ulaşılmıştır.

Resmi sicildeki yaptırım adetleri ve yaptırım uygulanan kişi sayısı ile Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu tarafından yayınlanan 2017 ve 2018 yılı faaliyet raporları arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. 2019 faaliyet raporu bu çalışma hazırlanırken hali hazırda yayınlanmış değildir. Faaliyet raporlarından kamu gözetimi fonksiyonu kapsamında ve denetim ve gözetim faaliyetleri kapsamında ceza yaptırım uygulandığı anlaşılmaktadır. Yaptırımların dağılımı incelenmek istenmiş ancak halka açık olan bağımsız denetçi resmi sicilinden yaptırımların ayrımına ulaşılamamaktadır.

KGK tarafından bağımsız denetçilere uyarı ve faaliyet iznini askıya alma yaptırımları uygulanmaktadır. Bağımsız denetçilere herhangi bir para cezası uygulanmamıştır. 2017 - 2019 döneminde 87 uyarı cezası 31 faaliyet iznini askıya olmak üzere 118 adet yaptırım denetçilere karşı uygulanmıştır.

Cezaların yıllara dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablo 4.22 KGK'nin denetçilere uyguladığı ceza kararları ⁴²içerisindeki bilgilerin derlenmesiyle oluşturulmuştur.

⁴² ([http-18](http://bagden.kgk.gov.tr/)):<https://bagden.kgk.gov.tr/> (Erişim tarihi 1.04.2020)

Tablo 4.22 KGK tarafından bağımsız denetçilere uygulanan cezaların yıllara ve ceza türlerine göre dağılımı

Cezalar	2017	2018	2019	Toplam
Uyarı Cezası	23	36	28	87
Faaliyet İzni Askıya Alma Cezası	0	2	29	31
Toplam	23	38	57	118

2017 -2019 dönem incelendiğinde faaliyet izni askıya alma yaptırımının süreleri en az 8 ay 7 gün en çok 2 yıl olarak uygulanmıştır.

Yaptırımlar incelendiğinde faaliyet iznini askıya alma yaptırımının tarihi konusunda kesin süreler vermediği görülmüştür. Kararlardan ay ve gün sayısının özellikle seçilmiş olduğu, gelecek yılın 1 ocak günü faaliyete başlayacak şekilde bir cezalandırma yapıldığı anlaşılmıştır. Yılın son dönemine yakın olan dönemde ihlal gerçekleştirdiği kararı alınan ve bununla birlikte yaptırıma maruz kalanlar çalışamadıkları dönem bakımından yılın başında yaptırım uygulananlara göre daha avantajlıdır.

Bütün faaliyet iznini askıya alma cezalarında bu durum gözlenememiştir. Bazı cezalarda tam olarak yıl süreli cezalandırma da yapılmıştır. Tam yıl şekilde yapılacak olan yaptırım adaletli bir yaklaşım için en uygun olanıdır.

Faaliyet İznini askıya alma kapsamında en düşük 8 ay 7 gün en çok ise 2 yıl olarak ceza süreleri uygulanmıştır.

Cezaların yıllara adetsel dağılımı ve yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

KGK'nin denetçilere uyguladığı ceza kararlarının⁴³ yıllara göre oransal ve sayısal dağılımı esas alınarak Tablo 4.23 oluşturulmuştur.

Tablo 4.23 KGK tarafından bağımsız denetçilere uygulanan cezalarının yıllara göre yüzdesel ve adetsel dağılımı

	2017	2018	2019
Ceza Sayısı	23	38	57
Cezaların Yıllara Dağılımı	%19,49	%32,20	%48,31

Cezaların sayı ve oran olarak yıllık bazda artış gösterdiği görülmektedir. Her ne kadar bu çalışmada uzun yılların verileri incelenememiş olsa da bu cezalardaki artış denetim

⁴³ http-18.

şirketlerinin sayısının artışı denetime tabi olan şirket sayısının artması ile uyumlu olduğu söylenebilir.

Cezaların toplam sayısının yıllara göre artarak devam ettiği görülmektedir. Bu durumun ayrıca kurum tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin artmasının da bir etkisinin olduğunu gözden kaçırmamak gerekir.

Bağımsız denetçilere uygulanan cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve ceza sayısının ceza alan kişi oranı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.24 KGK'nin denetçilere uyguladığı ceza kararlarının⁴⁴ ceza türlerine dağılımı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.24 KGK bağımsız denetçi cezalarının ceza türlerine oransal dağılımı ve cezaların ceza sayısı ile ceza alan oranı

	Toplam Cezaların Ceza Türlerine Yüzdesel Dağılımı	Ceza Sayısının Ceza Alan Kişi Oranı
Uyarı Cezası	%73,73	%75,00
Faaliyet İznini Askıya Alma Cezası	%26,27	%26,72
Toplam	%100,00	

Cezaların ceza tipleri arasındaki yüzdesel dağılımı hem toplam ceza sayısının ceza alan denetçi sayısına oranı incelenmiştir. Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere cezaların çoğunun uyarı cezası olduğu görülecektir. Ceza sayısı, ceza alan denetçi oranı ele alındığında çoğu kişinin 2017-2019 döneminde tek ceza ile cezalandırıldığı görülmektedir.

166 denetçiye toplamda 119 tane ceza uygulanmıştır. Ancak resmi sicilde yer alan bir tane uyarı yaptırımını yetkilendirildikten sonra kesinleşmiş cezadır. Bu uyarı yaptırımını denetçi sicilinde belirtilmiş ancak yıl olarak bir ibare konmamıştır. Tablolardaki çalışmalarda ise yıllara olan dağılımı yakalamak ve analiz yapmak amaçlandığı için bu uyarı cezası değerlendirme dışı bırakılmıştır.

4.3.3. Denetim firmalarına uygulan yaptırım cezaları

2017 -2019 döneminde denetim firmalarına 114 uyarı 139 para cezası olmak üzere toplamda 253 tane cezanın uygulandığı görülmektedir. Denetim kurumlarına verilen cezalar incelendiğinde denetim kurumlarına sadece para cezası ve uyarı cezası verildiği

⁴⁴ http-18.

görülmektedir. Denetim firmaları ile denetçilerin aynı yaptırımlar ile cezalandırılması ön görülmüş olsa da hiçbir firma faaliyet iznini askıya alma yaptırımı ve kalıcı olarak sektörden menedilmemiştir.

Denetim firmalarına verilen cezalar incelenirken bağımsız denetim kuruluşu resmi sicilinde yer alan idari yaptırımlar üzerinden incelenmeye tabi tutulmuştur. Resmi sicilde yer alan bilgiler ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan 2017 ve 2018 faaliyet raporunda yer alan yaptırım sayıları bağımsız denetim kurumları resmi sicilinde bulunan sayılar ile tutarlılık göstermemektedir. Denetim firmalarına uygulanan cezaların yıllarına göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

KGK'nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararlarının ⁴⁵ yıllara dağılımına göre Tablo 4.25 oluşturulmuştur.

Tablo 4.25 KGK denetim firmalarına uygulan cezalarının yıllara göre adetsel dağılımı

Yıl	2017	2018	2019
Adet	83	70	102

Cezalar yıllar itibari ile şu şekilde dağılım göstermiştir. 2017 senesinde 43 uyarı ve 40 para cezası 2018 senesinde 25 uyarı ve 45 para cezası ve 2019 senesinde 47 uyarı ve 55 para cezası yaptırımı uygulanmıştır. Toplamda denetim şirketlerine 255 tane ceza uygulanmıştır. Tablo olarak cezaların ceza türlerine dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.26 KGK'nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararlarının ⁴⁶ ceza türlerine dağılımı esas alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.26 KGK denetim kuruluşlarına uygulanan cezaların türlere ve yıllara göre dağılımı

Yıl	2017		2018		2019	
	Uyarı Cezası	Para Cezası	Uyarı Cezası	Para Cezası	Uyarı Cezası	Para Cezası
	43	40	25	45	47	55
Toplam	83		70		102	
	253					

⁴⁵ (<http-19>) : <https://denkur.kgk.gov.tr/> (Erişim tarihi 1.04.2020)

⁴⁶ http-19.

Cezaların şekilde yıllara dağılımı şu şekildedir. Toplam cezaların yüzde 32,55’ü 2017 yılında 27,45’i 2018 yılında yüzde 40’ı 2019 yılında uygulanmıştır. Cezalar üç yıl içinde düzenli olarak bir seyir gerçekleştirilmemiştir. Yüzdesel dağılım aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

4.27 numaralı tablo KGK’nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararlarının⁴⁷ yıllara oransal dağılımı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.27 KGK tarafından denetim kuruluşlarına uygulanan cezalarının yıllara göre yüzdesel dağılımı

Yıl	2017	2018	2019
Ceza oranı	%32,55	%27,45	%40

2017 – 2019 yılları arasında uyarı ve para cezasının yıllar itibari ile yüzdesel dağılımı şu şekildedir.

Uyarı cezası 2017 senesinde %37,40 2018 senesinde yüzde %21,73 2019 senesinde %40,87 olarak dağılım göstermiştir.

Para cezası ise 2017 senesinde %28,58 2018 senesinde %32,14 2019 senesinde %39,28 olarak dağılım göstermiştir. Yaptırımların yıllara göre yüzdesel dağılımı aşağıda tablo olarak verilmiştir.

KGK’nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararlarının⁴⁸ ceza türlerine dağılımı esas alınarak Tablo 4.28 oluşturulmuştur.

Tablo 4.28 KGK bağımsız denetim kuruluşu cezalarının ceza türüne ve yıllara göre yüzdesel dağılımı

	2017	2018	2019
Uyarı Cezası	%37,40	%21,73	%40,87
Para Cezası	%28,58	%32,14	%39,28

Denetim kuruluşlarına uygulanan cezaların yüzdesel olarak ceza türlerine dağılımı ve ceza sayısının ceza alan denetim kuruluşu sayısına oranı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

4.29 numaralı tablo KGK’nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararları⁴⁹ içerisindeki bilgiler esas alınarak hazırlanmıştır.

⁴⁷ http-19.

⁴⁸ http-19.

⁴⁹ http-19.

Tablo 4.29 KGK tarafından denetim kuruluşlarına verilen cezaların ceza türlerine yüzdesel dağılımı ve ceza sayısının ceza alan denetim kuruluşu sayısına oranı

	Cezaların Yüzdesel Olarak Ceza Türlerine Dağılımı	Ceza Sayısının Ceza Alan Denetim Kuruluşu Sayısına Oranı
Uyarı Cezası	%45,1	% 108,49
Para Cezası	%54,9	% 132,07
Toplam	%100	

Toplam cezalar içinde ceza türlerinin oranı incelendiğinde denetim firmalarına verilen cezaların %45'nin uyarı yaklaşık %55'nin ise para cezası olduğu görülmektedir.

Ceza alan firma sayısı ile cezaların sayısı oranlandığında ise uyarı ve para cezası için her iki oranında yüzde yüzden fazla çıktığı görülmektedir. Bu oran bir veya birden fazla firmanın bir den çok kez para ve uyarı cezası aldığını göstermektedir.

Ceza alan firmaların yıllara ve ceza türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.30 KGK'nin denetim firmalarına uyguladığı ceza kararlarının⁵⁰ ceza türlerine göre adetsel dağılımı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.30 KGK tarafından denetim firmalarına uygulanan cezaların dağılımı

	2017		2018		2019	
	Uyarı Cezası	Uyarı ve Para Cezası	Uyarı ve Para Cezası	Para Cezası	Uyarı ve Para Cezası	Para Cezası
Ceza Alan Kurum Sayısı	2	30	24	19	45	7
Toplam	32		43		52	

Yıllar itibari ile firmaların aldığı cezalar incelendiğinde 2017 yılında 2 firmaya sadece uyarı cezası verilmiştir. 30 firma ise hem uyarı hem de para cezası ile cezalandırılmıştır. 2017 yılında toplam 32 firma ceza almıştır. 2018 yılında 24 firma uyarı ve para cezası ile cezalandırılmıştır. 19 firma ise sadece para cezası ile cezalandırılmıştır. 2018 yılında 43 firma cezai işleme maruz kalmıştır. 2019 yılında ise 45 firma uyarı ve para cezası ile

⁵⁰ http-19.

cezalandırılmış, 7 firma ise sadece para cezası ile cezalandırılmıştır. 2019 yılında Toplamda 52 firma cezai işlem ile karşı karşıya kalmıştır.

2017 -2019 yılları arasında toplam 105 firma cezai yaptırım ile karşılaşmış olmasına karşın yıllar itibari ile incelendiğinde bazı firmaların bir den fazla yılda ceza almasından dolayı toplam ceza alan firma 127 olarak gözükmektedir.

4.4. FRC, PCAOB ve KGK Yaptırım Kararlarının Karşılaştırılması

4.4.1. Yaptırım Araçlarının Karşılaştırılması

İngiltere kamu gözetimi kurumu FRC, Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetimi kurumu, PCAOB ve Türkiye'deki kamu gözetimi kurumu KGK'nin yaptırım araçları aşağıdaki tablolarda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Bu bölümde karşılaştırılacak yaptırımlar Türkiye için Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nden⁵¹, Amerika Birleşik Devletleri için Soruşturma ve Yargılama Kurallarından⁵², Birleşik Krallık 'ta ise Denetim Uygulama Prosedüründen⁵³ alınmıştır.

Üç kurum tarafından uygulanabilecek yaptırımlar öncelikle iki ana başlık altında ayrıştırılmıştır. Bu iki ana başlık temel yaptırımlar ve diğer yaptırımlar şeklindedir. Yaptırımlar içerisinde İngiltere kamu gözetimi kurumu FRC, Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetimi kurumu, PCAOB ve Türkiye'deki kamu gözetimi kurumu KGK tarafından en çok kullanılan yaptırımlar ve bu yaptırımların muadil kurumlardaki benzerleri temel yaptırım olarak sınıflandırılmıştır.

İncelenen her üç kurumun hepsinde bulunmayan veya tam olarak karşılığı bulunmayan yaptırımlar diğer yaptırım olarak sınıflandırılmıştır. Diğer yaptırımlar ise kendi içlerinde denetim raporları ile ilgili cezalar, denetçilere uygulanan cezalar, denetçi ve denetim firmalarına uygulanan cezalar olmak üzere üç alt başlıkta gruplanmıştır.

6 adet ceza temel cezalar olarak sınıflandırılmıştır. Bu cezalar şunlardır.

- Uyarı cezası,
- Kınama cezası,

⁵¹(**http-20**):<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim tarihi 11.07.2020)

⁵²(**http-21**): <https://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf> (Erişim tarihi 11.07.2020)

⁵³(**http-22**):<https://www.frc.org.uk/getattachment/f4e5a931-98a5-4d62-9004-b23d09c210dd/Enforcement-sanctions-imposed-against-Audit-firms-and-Audit-partners-June-2020.pdf> (Erişim tarihi 11.07.2020)

- Geçici süreli faaliyet yasağı cezası,
- Kalıcı süreli faaliyet yasağı cezası,
- Kısıtlı çalışma yasağı cezası,
- Para cezası

Temel cezalar olarak sınıflandırılmayan ve bu kapsam dışında kalan cezalar diğer cezalar olarak sınıflanmıştır ve şu cezalardan oluşmaktadır.

- Denetim raporlarından mevzuata uygun olmayanların açıklanması cezası,
- Mevzuata uygun olmayan denetim raporlarına ait ücretlerin geri ödenmesi veya tahsil edilebilir alacaklardan vazgeçme cezası,
- İlave mesleki eğitim ve öğrenim zorunluluğu cezası,
- Geçici ya da kalıcı olarak bağımsız denetim firması ile ilişkisinin yasaklanması cezası,
- Geçici veya kalıcı olarak denetim firmaları ve sektörde çalışan kişiler için faaliyetlerinin kısıtlanması cezası (Mesleki eğitim ve öğretim hariç),
- Meslek odasından ihraç cezası,
- 3 yıla kadar denetçi atamaya yetkili yönetim kurulu üyesi olmama cezası,
- İhlalleri azaltma ve durduracak faaliyetlerde bulunma cezası.
- Denetçilere ve denetim kurumlarına uyması gereken ilave koşulları belirleme cezası.
- Ek / İlave yaptırım cezası
- Denetim firması ya da denetçinin mevzuat yükümlülüklerini sağlayan denetim raporu hazırlayabilmesi için gerekli düzenlemeleri yapma cezası

Birleşik Krallık ve Türkiye'deki kamu gözetim kurumlarında uyarı cezasının bulunduğu görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise bu ceza yoktur.

Kınama cezası ise Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallıkta bulunmaktadır. Türkiye'de bu ceza bulunmamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde verilen Kınama cezaları incelendiğinde tüm kural ihlallerinde denetçilere ve denetim firmalarına kınama cezasının verildiği görülmüştür. Birleşik Krallıkta kınama cezası kınama ve güçlü kınama cezası olarak karşımıza çıkmaktadır. Sınıflandırmada her iki ceza tek bir başlık altında gösterilmiştir.

Geçici süreli faaliyet yasağı cezası sınıfında Türkiye’de uygulanan faaliyet iznini askıya alma, Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan geçici ya da kalıcı ruhsat iptali cezası ile Birleşik Krallıkta uygulanan üç yıla kadar geçici yasaklama, kanuni denetim yürütmesini ve/veya denetim raporu imzalamasını yasaklama cezaları şeklinde yer almaktadır. Her üç ülkedeki kurum tarafından da benzer yaptırımlar farklı adlar altında uygulanmaktadır.

Kalıcı süreli faaliyet yasağı cezası sınıflandırması altında Türkiye’de Faaliyet İznini iptal etme cezası, Birleşik Krallıkta Kanuni denetim yürütme ve/veya denetim raporu imzalamasının yasaklanması cezası ile Amerika Birleşik Devletleri’nde geçici ya da kalıcı ruhsat iptali cezası bu sınıfın altında yer almaktadır. Her üç ülkede bulunan kamu gözetim kurumu da farklı adlar altında bu cezayı uygulamaktadır.

Kısıtlı çalışma yasağı cezası Türkiye ve Birleşik Krallıkta bulunmamaktadır. Bu ceza Amerika Birleşik Devletleri’nde denetçilere dönük olarak sıklıkla uygulanan bir ceza türüdür. İdari yaptırım kararları incelendiğinde bu yaptırım türünün sıklıkla uygulanan bir yaptırım türü olduğu görülmüştür ve bu sebep ile temel cezaların arasına dahil edilmiştir. Bu ceza ile denetçilerin ve denetim firmalarının denetim faaliyetleri kısıtlanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan PCAOB’nin 2019-2018-2017 yıllarında vermiş olduğu tüm idari yaptırım kararları incelendiğinde kısıtlı çalışma cezası yasağının geçici süreli men ile kınama cezası arasında bir ara ceza olduğu anlaşılmaktadır.

Para cezasının her üç ülkedeki kamu gözetimi kurumu tarafından uygulanan bir ceza olduğu incelenen yaptırım kararlarından anlaşılmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallıkta cezaların muhataplarının ve tutarlarının kamuya açık bir şekilde ilan edildiği gözlenmiştir.

4.31 numaralı tablo KGK⁵⁴, FRC⁵⁵ ve PCAOB⁵⁶,nin yaptırım mevzuatında yer alan yaptırımların bu çalışmada oluşturulan sınıflandırma yöntemine göre sınıflandırılmasından sonra, temel cezalar olarak sınıflandırılan cezaları göstermektedir.

⁵⁴ (http-20.)

⁵⁵ (http-22.)

⁵⁶ (http-21.)

Tablo 4.31 FRC, PCAOB ve KGK tarafından uygulanan temel yaptırımlar

	Uyarı Cezası	Kınama Cezası	Geçici Sürelili Faaliyet Yasağı Cezası	Kalıcı Sürelili Faaliyet Yasağı Cezası	Kısıtlı Çalışma Yasağı Cezası	Para Cezası
FRC (Birleşik Krallık)	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Var
PCAOB (Amerika Birleşik Devletleri)	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Var
KGK (Türkiye)	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Var

Birleşik Krallıkta denetim raporlarını ilgilendiren iki yaptırım diğer yaptırımlar içinde sınıflanmıştır. Bu yaptırımlardan biri Denetim raporlarından mevzuata uygun olmayanların açıklanması cezası diğeri ise mevzuata uygun olmayan denetim raporlarına ait ücretlerin geri ödenmesi veya tahsil edilebilir alacaklardan vazgeçme cezasıdır. Bu cezalar ile şartları sağlamayan denetim raporlarını dayanak alarak faaliyette bulunacak tüm kesimleri bilgilendirme ve uyarma yaklaşımının olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımın kamunun menfaatini koruduğu anlaşılmaktadır. Şartları sağlamayan denetim raporlarından alacakların vazgeçilmesi ve tahsil edilmiş ücretlerin iadesi ise haksız kazancın önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu yaklaşımda ise denetim firmalarının yaşayabilecekleri maddi kayıplar göz önüne çıkarılmakta ve mevzuata uygun hizmetlerin sunulması için caydırıcı etki yapmaktadır.

Aşağıda yer alan 4.32 numaralı tablo inceleme yapılan kurumlar olan KGK⁵⁷, FRC⁵⁸ ve PCAOB⁵⁹'nin yaptırım mevzuatında yer alan yaptırımların belirlenen sınıflandırma yöntemine göre sınıflandırılmasından sonra, sınıflandırma içerisinde denetim raporu ile ilgili uygulanan diğer cezaları göstermektedir.

⁵⁷ (http-20.)

⁵⁸ (http-22.)

⁵⁹ (http-21.)

Tablo 4.32 FRC, PCAOB VE KGK'nin denetim raporları ile ilgili diğer cezaları

	FRC (Birleşik Krallık)	PCAOB (Amerika Birleşik Devletleri)	KGK (Türkiye)
Denetim raporlarından mevzuata uygun olmayanların açıklanması cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok
Mevzuata uygun olmayan denetim raporlarına ait ücretlerin geri ödenmesi veya tahsil edilebilir alacaklardan vazgeçme cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok

Diğer cezalar ana başlığının altında yer alan cezalardan beş adeti sadece denetçilere uygulanan cezalar olarak tanımlanmaktadır. Bu cezalardan üç tanesi Amerika Birleşik Devletleri'nde, iki tanesi ise Birleşik Krallıkta uygulanan cezalardır. İlave mesleki eğitim ve öğrenim zorunluluğu cezası Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan ve denetçilerin eğitim vasıtası ile niteliklerinin gelişmesini sağlamayı hedefleyen bir cezadır. Geçici ya da kalıcı olarak bağımsız denetim firması ile ilişkisini yasaklanması cezası Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan ve kişinin bağımsız denetim şirketi ile olan tüm ilişkisinin kesilmesini hedefleyen bir cezadır. Bu ceza ile denetim süreçleri dışında kalan alanları da kapsayan bir ilişkinin kesilmesi hedeflenmektedir. Birleşik Krallıkta uygulanan Meslek Odasından İhraç cezası 2016- 2017-2018- 2019 senelerinde hiç kullanılmamıştır. Bu ceza kalıcı süreli faaliyet yasağının tamamlayıcısı olan bir cezadır. 3 yıla kadar denetçi atamaya yetkili yönetim kurulu üyesi olmama cezası Birleşik Krallıkta uygulanabilir olan bir yaptırım cezasıdır. Bu ceza, ihlali gerçekleştiren kişinin mesleki değerlere karşı olan tutumundan dolayı, ahlaki ve mesleki değerlere uygun kararlar alamayacağına inanıldığı durumlara uygulama alanı bulacaktır. Bu karar ile yönetim kurulunda mesleki değerlerin göz ardı edildiği kararların alınmasının engellenmesinin hedeflendiği anlaşılmaktadır.

Aşağıdaki 4.33 numaralı tablo KGK⁶⁰, FRC⁶¹ ve PCAOB⁶²'nin yaptırım mevzuatında yer alan yaptırımlardan bu çalışmada oluşturulan sınıflandırma içerisinde denetçilere uygulanan diğer cezalar kapsamında olan cezaları göstermektedir.

⁶⁰ (http-20.)

⁶¹ (http-22.)

⁶² (http-21.)

Tablo 4.33 FRC, PCAOB ve KGK'nin denetçilere uyguladığı diğer cezalar

	FRC (Birleşik Krallık)	PCAOB (Amerika Birleşik Devletleri)	KGK (Türkiye)
İlave mesleki eğitim ve öğrenim zorunluluğu cezası	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Yok
Geçici ya da kalıcı olarak bağımsız denetim firması ile ilişkisinin yasaklanması cezası	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Yok
Meslek odasından ihraç cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok
3 yıla kadar denetçi atamaya yetkili yönetim kurulu üyesi olmama cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok

Birleşik Krallıkta uygulanan (kişi ya da tüzel kişi) ihlalleri azaltma ve ihlalleri durduracak faaliyetlerde bulunma cezası ile ihlallerin azaltılması ve sona erdirilmesi için ihlali gerçekleştiren taraftan bu durum hakkında çalışma yapması istenmektedir. Birleşik Krallıkta uygulanan bir diğer yaptırım ise Denetçilere ve denetim kurumlarına uyması gereken koşullar belirlenmesi cezasıdır. Bu ceza uygulanan cezalar incelendiğinde karşımıza çalışma şartları için getirilen ilave yükümlülükler olarak karşımıza çıkmaktadır. Birleşik Krallıkta uygulanan ve karşılaştırma yapılan diğer ülkelerde olmayan bir diğer ceza ise ; yaptırımın muhatabının kabulü halinde ilave yaptırım veya yaptırımların belirlenip uygulanabilmesidir. Bu ceza yaptırımı ile ihlale uygun yaptırım uygulanabilmesi mümkündür.

Amerika Birleşik Devletleri'nde kişi ve denetim kurumlarına çalışmalarında kısıtlama yaptırımı uygulanabilmektedir. Bu yaptırım denetim firmalarının belirli bir süre ile belirli sektörlerde yapacakları denetim faaliyetlerinin kısıtlanması veya denetçilerin belirli denetim faaliyetlerinden belirli süre ile kısıtlanmasını içermektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim firması ya da denetçiye mevzuat yükümlülükleri sağlayan denetim raporu hazırlayabilmek için gerekli düzenlemeleri yerine getirme cezası uygulanmaktadır. Bu ceza genellikle denetim firmalarının iç işleyiş prosedürlerini iyileştirme amacı ile uygulandığı, incelenen ceza kararlarından anlaşılmaktadır.

4.34 numaralı tablo KGK⁶³, FRC⁶⁴ ve PCAOB⁶⁵'nin yaptırım mevzuatında bulunan yaptırımlardan yapılan sınıflandırma içerisinde denetçilere ve denetim kurumlarına uygulanan diğer cezalar sınıfında yer alan yaptırım cezalarını göstermektedir.

Tablo 4.34 FRC, PCAOB ve KGK tarafından denetçi ve denetim kurumlarına uygulanan diğer cezalar

	FRC (Birleşik Krallık)	PCAOB (Amerika Birleşik Devletleri)	KGK (Türkiye)
İhlalleri azaltma ve durduracak faaliyetlerde bulunma cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok
Ek /İlave koşulları yerine getirme cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok
İlave yaptırım cezası	Ceza Var	Ceza Yok	Ceza Yok
Geçici veya Kalıcı olarak denetim firmaları ve sektörde çalışan kişiler için faaliyetlerinin kısıtlanması (Mesleki eğitim ve öğretim hariç)	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Yok
Mevzuata uygun olmayan kısımların düzeltilmesi cezası	Ceza Yok	Ceza Var	Ceza Yok

Yaptırım araçları olarak kurumların kıyaslaması yapıldığında FRC ve PCAOB'nin KGK'ye kıyasla daha çok yaptırım aracını kullanabildiği görülmektedir.

PCAOB'nin kullanabildiği yaptırım sayısı 10 FRC'nin kullanabildiği yaptırım sayısı 14 KGK'nin kullanabildiği yaptırım sayısı 4 tanedir. FRC'nin sahip olduğu bir yaptırım maddesi yaptırım uygulanacak olan kişi veya kurumunda kabulü ile yeni yaptırımlar uygulayabileceğini içermektedir. Bu madde ile FRC tarafından uygulanabilecek yaptırım sayısını artırmaktadır.

Kullanılabilir yaptırım aracı sayısı aşağıdaki tabloda adet bazında gösterilmiştir.

⁶³ (http-20.)

⁶⁴ (http-22.)

⁶⁵ (http-21.)

Tablo 4.35 KGK, FRC ve PCAOB'nin mevzuatı içindeki bilgilerin derlenmesi ve işlenmesiyle oluşturulmuştur. Yaptırım sayılarına Türkiye için Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nden⁶⁶, Amerika Birleşik Devletleri için Soruşturma ve Yargılama Kurallarından⁶⁷, Birleşik Krallık'ta ise Denetim Uygulama Prosedüründen⁶⁸ ulaşılmıştır.

Tablo 4.35 KGK, FRC ve PCAOB kullanılabilir yaptırım sayıları

KGK (Türkiye)	FRC (Birleşik Krallık)	PCAOB (Amerika Birleşik Devletleri)
4	14	10

4.4.2. Yaptırım sürecinin karşılaştırılması

FRC ve PCAOB denetçi ve denetim kurumlara yaptırım uygularken denetçilerin ve kurumların hazırlamış oldukları denetim raporları üzerinden hareket ettikleri gözükmektedir. FRC ve PCAOB yaptırım kararlarına konu olan raporun hangi şirketin denetim süreci ile ilgili olduğunu yaptırım kararlarının ilanında belirtmekte ve bu raporun hazırlanması aşamasında hangi ihlallerin yapıldığını belirtmektedir. FRC ve PCAOB ihlalleri ve ihlali gerçekleştirenleri açık olarak kamuoyuna duyurmaktadır.

KGK tarafından yapılan denetimlerde denetim sürecinin bir denetim raporu üzerinden gerçekleştirildiği konusunda bir fikir sahibi olunamamıştır. KGK tarafından yayınlanan bağımsız denetçi resmi sicili ve bağımsız denetim kurumu resmi sicilinde sadece yaptırım kararı gözükmekte yaptırım kararının içeriğine, ihlal edilen kurala dair bir açıklama bulunmamaktadır.

4.4.3. Para cezası yaptırımlarının karşılaştırılması

PCAOB ve FRC tarafından uygulanan para cezaları açık olarak kamuoyuna tutar olarak ilan edilmiştir. KGK tarafından ise sadece para cezası yaptırımı uygulandığı kamuoyuna ilan edilmektedir.

⁶⁶http-20.

⁶⁷http-21.

⁶⁸http-22.

FRC tarafından verilen bazı para cezalarında indirim uygulanmıştır. Bu indirimin konusu anlaşma yapmak, hafifletici neden iş birliği, kabul erken uzlaş, hatalı davranış kabulden kaynaklı olarak indirim yapılmıştır.

PCAOB'nin para cezalarında bir indirim uygulamasının söz konusu olmadığı cezaların incelenmesinde anlaşılmıştır.

KGK tarafından verilen para cezalarının miktarı hakkında bilgiye bağımsız denetçi sicili ve bağımsız denetim kurumları sicilinden ulaşılamamaktadır.

İncelediğimiz 2017 -2019 döneminden sadece 2017 ve 2018 yıllarına ait toplu para cezası tutarına kurumun faaliyet raporlarından toplam tutar olarak ulaşılmaktadır.

2018 faaliyet raporundan elde edilen bilgiye göre kamu gözetimi faaliyetlerinde denetim kuruluşlarına 197.968 TL idari para cezası uygulanmıştır. Denetim ve gözetim faaliyetlerinde ise 1.406.269 lira ceza uygulandığı bilgisine ulaşılmıştır.

2017 yılı faaliyet raporuna göre denetim gözetim faaliyetleri konusun da 823.173 TL kamu gözetimi fonksiyonu kapsamında toplamda 2.917.448 TL ceza uygulanmıştır.

KGK tarafından denetçilere dönük para cezası uygulanmamış tüm para cezası denetim firmalarına uygulanmıştır.

FRC tarafından denetçilere verilen indirim yapılmadan uygulanan en yüksek para cezası 500.000 İngiliz sterlini en düşük para cezası 20.000 İngiliz sterlinidir. Denetim Firmalarına verilen en büyük ceza 10.000.000 İngiliz sterlini en düşük ceza 650.000 İngiliz sterlinidir.

PCAOB tarafından denetçilere uygulanan en yüksek ceza 50.000 \$ Amerikan doları, en düşük ceza 2.500 \$ Amerikan doları olarak uygulanmıştır. Denetim firmalarına ise en yüksek 1.500.000 \$, Amerikan doları en düşük 2.500\$ Amerikan dolarıdır.

KGK, PCAOB ve FRC tarafından verilen cezalar kıyaslandığından nominal olarak en yüksek cezayı FRC tarafından uygulandığı görülmektedir. Her üç kurumun en düşük ve en yük para cezasına ait tablo aşağıdadır.

Tablo 4.36 KGK⁶⁹, FRC⁷⁰ ve PCAOB⁷¹,nin ceza kararları içerisindeki bilgilerden denetçilere uygulanan para cezalarının derlenmesiyle oluşturulmuştur

⁶⁹(http-18.)

⁷⁰(http-16.)

⁷¹(http-17.)

Tablo 4.36 KGK, FRC ve PCAOB tarafından denetçilere uygulanan en düşük ve en yüksek para cezaları

	KGK	FRC (İngiliz sterlini)	PCAOB (Amerikan doları)
Denetçilere Uygulanan En Yüksek Para Cezası	Bilgiye Ulaşılamıyor	500.000,00	50.000,00
Denetçilere uygulanan En Düşük Para Cezası	Bilgiye Ulaşılamıyor	20.000,00	2.500,00

Kurumların denetim firmalarına karşı uyguladığı en yüksek ve en düşük para cezaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.37 KGK⁷², FRC⁷³ ve PCAOB⁷⁴,nin ceza kararları içerisindeki denetim kurumlarına uygulanan para cezası bilgilerinin derlenmesiyle oluşturulmuştur.

Tablo 4.37 KGK, FRC ve PCAOB tarafından denetim kurumlarına uygulanan en yüksek ve en düşük para cezaları

	KGK	FRC (İngiliz sterlini)	PCAOB (Amerikan doları)
Denetim Firmalarına Uygulanan En Yüksek Para Cezası	Bilgiye Ulaşılamıyor	10.000.000	1.500.000
Denetim Firmalarına Uygulanan En Düşük Para Cezası	Bilgiye Ulaşılamıyor	650.000	2.500

4.4.4. Yaptırımların süre olarak karşılaştırılması

FRC, KGK ve PCAOB tarafından süre bazlı cezaları uyguladığı görülmektedir.

FRC tarafından denetçilere süre bazlı cezalar olarak denetçilere geçici men, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda çalışma kısıtlaması, çalışmalarında ikinci bir kişi onayı cezaları yaptırım olarak uygulanmıştır.

⁷² (http-19.)

⁷³ (http-16.)

⁷⁴ (http-17.)

FRC tarafından uygulanan geçici men cezaları incelendiğinde 3,5,15yıl gibi tam süreli cezalar uygulanmıştır

FRC'nin kamu yarını ilgilendiren kurumlarda çalışma kısıtlaması yaptırımını 18 ay süreli olarak uygulanmış bir cezadır.

FRC tarafından uygulanan, çalışmalarında ikinci bir kişi onayı cezası 23 ay süreli olarak uygulanmıştır.

FRC tarafından idari yaptırım olarak uygulanan, çalışmalarında ikinci bir kişi onayı ve kamu yarını ilgilendiren işletmeler de çalışma kısıtlaması standart dışı cezalar olduğu için süre konusunda tam süreler uygulanmadığı görüşü oluşmaktadır.

FRC tarafından denetim kuruluşlarına süre bazlı raporlama zorunluluğu ve belirli süre için çalışmalar da ikinci gözden geçirme cezaları verilmiştir.

Belirli süre için, çalışmalar da ikinci gözden geçirme cezası denetim kurumunun çalışanlarının belirli bir sektör özelinde yapacakları tüm denetimler için zorunlu tutulmuştur. Firmaya süre olarak 33 ay süreli ikinci gözden geçirme zorunluluğu verilmiştir. Kararda 2019, 2020, 2021 yılları belirtilmiştir ancak ceza 1 Mart 2019 tarihinde ilan edildiği için 33 aylık döneme karşılık gelmektedir.

Raporlama zorunluluğu ise 3 sene süreli yaptırım olarak uygulanmıştır.

PCAOB süreli ceza olarak geçici men, askıya alma ve limitli çalışma cezalarını uygulamaktadır. Geçici men belirli bir süre boyunca sektörde faaliyetten yasaklama ve daha sonrasında başvuru ve gerekli şartların sağlanmasın ardından tekrardan sektörde faaliyete geçme sürecini kapsamaktadır.

Askıya almada ise sektörde belirli bir süre için faaliyette bulunmasının yasaklanması süreci görülmektedir tekrardan başvuru ve gerekli şartları sağlama aşamaları bulunmamaktadır.

Bu cezaların yanında limitli çalışma cezası da PCAOB tarafından uygulanan süre bazlı bir cezadır.

Askıya alma yaptırımının da hep bir sene olarak ceza süresi belirlenmiştir.

Geçici men cezası ise 1 ila 5 sene süreli olarak uygulanmıştır.

Limitli çalışmada ise 2 ile 1 sene arasında sürelerle ceza uygulanmıştır.

PCAOB denetim firmalarına da süre bazlı cezalar uygulamıştır. Bu cezalar askıya alma, geçici men, yeni müşteri kabul yasağı cezasını süre bazlı olarak uygulamıştır.

PCAOB tarafından askıya alma cezası denetim firmaları özelinde 1 sene olarak uygulanmıştır.

PCAOB'nin geçici men cezası 1 ila 5 sene olarak uygulanmıştır. Denetim firması yaptırım süresinin sonrasında sektörde faaliyette bulunmak için, gerekli şartları sağlaması ve tekrardan yetkilendirme için başvuruda bulunması gerekmektedir.

Yeni Müşteri kabul cezası 1 yıl süreli olarak uygulanmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafında verilen süre bazlı cezalarda ise faaliyet iznini askıya alma cezası bulunmaktadır. KGK bu cezada en yüksek 2 sene en az ise 8 ay 7 gün süreli ceza verilmiştir. KGK tarafından verilen spesifik süreli cezalarda (tam süreli olmayan cezalar) bir sonraki yılın 1 Ocak tarihinde cezanın bitmesinin amaçlanmış olduğu görülmektedir. KGK tarafından süre bazlı cezalar sadece denetçilere uygulanmıştır.

Denetçilere uygulanan süre bazlı cezaların tablo olarak karşılaştırılması aşağıda tablo olarak verilmiştir.

Tablo 4.38 deki veriler KGK⁷⁵, FRC⁷⁶ ve PCAOB⁷⁷'nin ceza kararları içerisinde süre bazlı ceza kararları esas alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.38 KGK, PCOAB ve FRC'nin denetçilere uyguladığı süre bazlı cezalarının karşılaştırılması

	KGK (Türkiye)	PCOAB (Amerika Birleşik Devletleri)			FRC (Birleşik Krallık)		
Denetçilere Uygulanan Cezalar	Faaliyet İzni Askıya Alma	Limitli Çalışma	Geçici Men Cezası	Askıya Alma	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarda Çalışma Kısıtlaması	Çalışmalarında İkinci Bir Kişi Onayı	Geçici Men
Süre En Çok	2 Yıl	2 Yıl	5 Yıl	1 Yıl	18 Ay	33 Ay	15 Yıl
Süre En Az	8 Ay 7 Gün	1Yıl	1 Yıl				3 Yıl

⁷⁵(http-18.)

⁷⁶(http-16.)

⁷⁷(http-17.)

Denetim kurumlarına verilen süre bazlı cezaların tablo olarak karşılaştırılması aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.39 KGK⁷⁸, FRC⁷⁹ ve PCAOB⁸⁰'nin ceza kararları içerisindeki denetim kuruluşlarına uygulanan süre bazlı ceza bilgilerinin derlenmesi ile oluşturulmuştur.

Tablo 4.39 KGK, PCOAB ve FRC tarafından denetim kuruluşlarına uygulanan süre cezaların karşılaştırılması

Denetim Firmalarına Uygulanan Cezalar	KGK (Türkiye)	PCOAB (Amerika Birleşik Devletleri)				FRC (Birleşik Krallık)		
	Ceza Uygulanmamış	Askıya Alma	Geçici Men Cezası	Bildirim Yükümlülüğü	Yeni Müşteri Kabul Cezası	Belirli Süre İçin Çalışmalarda İkinci Gözden Geçirme	Raporlama Zorunluluğu	
Süre En Çok	-	1 Yıl	5 Yıl	3	1 Yıl	33 Ay	3 Yıl	
Süre En Az	-	-	1 Yıl	2	-	-	-	

Kalıcı men cezası olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetim kurumlarına ya da denetçilere kalıcı süreli men cezası uygulanmamıştır.

FRC tarafından denetim kurumlarına ve denetçilere kalıcı men cezası uygulanmamıştır.

PCOAB tarafından 4 firmaya kalıcı men ve 4 denetçiye kalıcı men yaptırımını uygulanmıştır.

Kurumlar tarafından denetçi ve denetim firmalarına uygulanan kalıcı men cezaları aşağıda tablo olarak gösterilmiştir.

KGK^{81,82}, FRC⁸³ ve PCAOB⁸⁴'nin ceza kararları içerisindeki kalıcı men cezası bilgilerinin derlenmesi ile Tablo 4.40 oluşturulmuştur.

⁷⁸(http-19.)

⁷⁹(http-16.)

⁸⁰(http-17.)

⁸¹(http-18.)

⁸²(http-19.)

⁸³(http-16.)

⁸⁴(http-17.)

Tablo 4.40 KGK, FRC ve PCOAB tarafından uygulanan kalıcı men cezaları

KGK (Türkiye)	FRC (Birleşik Krallık)	PCOAB (Amerika Birleşik Devletleri)	
		Denetçi	Denetim Firması
Yok	Yok	4	4

PCOAB tarafından kalıcı men cezası alan denetçilerden birisi de Türkiye’de faaliyet göstermektedir.

4.4.5. PCOAB’nin Türkiye’de uyguladığı cezalar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun uyguladığı cezaların karşılaştırılması

Bu başlığın amacı iki kamu gözetim kurumunun denetimine tabi olan firma ve kişilere uygulanan yaptırımların incelenmesidir. Ülkemizde denetim sektöründe faaliyette bulunan kişiler ve denetim kurumlarına Amerika Birleşik Devletleri kamu gözetim kurumu PCAOB⁸⁵ ve Türkiye’deki Kamu gözetim kurumu olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu⁸⁶⁸⁷ tarafından verilen cezalar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Karşılaştırmaya konu olan kişi ve kurumlar PCAOB’nin yayınladığı yaptırım kararlarında bulunan Türkiye bağlantılı kişi ve kurumlardan oluşmaktadır. Çalışma kapsamında incelenen Birleşik Krallık Kamu gözetim kurumu FRC ülkesi dışında herhangi bir kişiye ve kuruma ceza uygulamamıştır. Bu sebep ile sadece KGK ve PCAOB’nin çalışma kapsamına dahil olan kişiler ve kurumlar üzerinden karşılaştırma yapılacaktır.

Çalışmaya konu olan kişi ve kurumların, KGK’nin Denetçi Resmi Sicili ile Bağımsız Denetim Kuruluşu Resmi Sicilinde yer alan idari yaptırım cezaları, PCAOB tarafından ilan edilen yaptırım kararları ile karşılaştırılmıştır.

Karşılaştırmada kullanılan idari cezaların aynı olaylar üzerinden mi farklı olaylar üzerinden mi verildiği bilgisine kullanılabilir kaynaklardan ulaşılamamıştır.

⁸⁵ (http-17.)

⁸⁶ (http-18.)

⁸⁷ (http-19.)

Amerika Birleşik Devletleri merkezli PCAOB'nin idari yaptırım cezalarının konusuna ulaşabilmek ilan edilen cezalardan mümkündür. Buna karşın KGK'nın ceza kararlarının konusuna ulaşabilmek mümkün olmamıştır. Elde edilen bilgiler doğrultusunda karşılaştırma yapılmıştır.

PCOAB Türkiye'de 1 denetim şirketi ve 5 denetçi hakkında cezai yaptırım uygulamıştır.

PCOAB'nin Türkiye'deki denetçilere uyguladığı cezalar ekler içinde EK 1 olarak tablo şeklinde gösterilmiştir.

PCOAB tarafından Türkiye'deki denetim kurumlarına uygulanan yaptırımlar Ekler içinde EK-2 olarak tablo biçiminde gösterilmiştir.

PCAOB tarafından cezalandırılan denetçilerin bir kısmı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından da cezalandırılmıştır. Cezalandırılan denetçilerin listesi ekler içerisinde EK-3 olarak tablo biçiminde sunulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, bağımsız denetçi sicil kayıtları incelendiğinde, PCAOB tarafından cezalandırılan Ö*** T***'in kayıtlarda yer almadığı görülmüştür. Ö*** T*** PCOAB tarafından PCOAB'nin yetkili olduğu denetim işlemlerinden men edilmiştir.

H*** G*** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2019 senesinde uyarı yaptırımı ile cezalandırılmıştır. H*** G*** 2018 yılında PCOAB tarafından 25.000\$ Amerikan doları para cezasına, üç yıl geçici süreli men cezasına ve kınama cezasına çarptırılmıştır. Süre sonunda faaliyette bulunmak için tekrardan şartları sağlayarak kayıt için başvuru yapması gerekecektir.

G*** A*** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu sicilinde H*** G*** A*** olarak yer almaktadır. H*** G*** A*** 'e Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından herhangi bir yaptırım uygulanmamıştır. PCOAB tarafından H*** G*** A*** 'na 2018 yılında 2 yıl süreli men cezası verilmiştir. Süre sonunda tekrardan şartları sağlayarak kayıt için başvuru yapması gerekecektir.

Ş*** F*** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu sicilinde Ş*** F*** B*** olarak yer almaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2019 senesinde uyarı yaptırımı ile cezalandırılmıştır. PCOAB tarafından 2017 yılında 1 yıl askıya alma ve 1 yıl limitli çalışma cezası verilmiştir.

B*** Ö***'nin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu sicilinde 2019 yılında uyarı yaptırımı ile cezalandırıldığı görülmektedir. B*** Ö*** PCOAB tarafından 2017 yılında 2 yıl süre ile men cezası uygulanmıştır.

**** Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2017 yılında 4 tane uyarı 4 tane para cezası verilmiştir. 2019 yılında ise 1 uyarı 1 para cezası verilmiştir.

PCOAB tarafından *** Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketine 2017 senesinde 750.000\$ Amerikan doları ceza uygulanmış buna ilaveten 2 yıl süreli ilave bildirim yükümlülüğü getirilmiştir.

PCOAB'nin Türkiye'de uyguladığı tüm cezalar aynı olay çerçevesinde verilen cezalardır. PCOAB tarafından değerlendirme için seçilen denetim çalışmasına ait evraklarda değiştirme yapılması tasarlanmış ve uygulanmıştır. Cezalar bu kapsamda gerçek ve tüzel kişilere verilmiştir.

Ulaşabildiğimiz kayıtlara göre denetim firması *** Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketine uygulanan 750.000\$ Amerikan doları ceza Türkiye'de uygulanan en ağır yaptırımdır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun, denetim kuruluşuna ve denetçilere uyguladığı cezaların detayına kamuya açık resmi sicillerden ulaşmak mümkün olmadığı için KGK ve PCOAB tarafından aynı konularda mı ceza verildiği bilgisine ulaşılamamıştır. Yukarıdaki incelemede firmanın ve denetçilerin sadece halka açık kayıtlardaki verileri incelenmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan verilerin azlığı nedeni ile karşılaştırma tam olarak yapılamamıştır. Ceza konusu olan konuların benzerliği hakkında bir veriye ulaşılamamıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada Türkiye’de denetçilere ve denetim kurumlarına uygulanan idari yaptırımlarının durumunun tespit edilmesi ve yaptırımların yeterliliği konusunda fikir oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle Türkiye’de, Avrupa ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki kamu gözetim kurumlarının yapıları ve yetkileri incelenmiştir. Daha sonrasında ise denetçilerin ve denetim kurumlarının Türk mevzuatından kaynaklanan yükümlülük ve sorumlulukları tespit edilmiştir. Son olarak ise denetçilerin ve denetim kurumlarının mevzuattan kaynaklanan yükümlülükleri çerçevesinde idari yaptırımlar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Karşılaştırmada Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık’taki kamu gözetimi kurumlarının ceza kararları ve idari yaptırım mevzuatı ele alınmıştır. Çalışma ile Türkiye’de uygulanan yaptırımlarının durumunun tespiti ile literatürde yer alan bir boşluk doldurularak akademik literatüre katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Çalışma ile uygulayıcıların ve ilgililerin idari yaptırımlar ile ilgili yararlanabileceği sonuçlara ulaşılmıştır.

Amerika Birleşik Devletlerindeki kamu gözetimi kurumu PCOAB ve Birleşik Krallıktaki Kamu gözetimi kurumu FRC’nin yaptırımları incelendiğinde uygulanabilecek birçok yaptırımın ve yaptırım türünün olduğu görülmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uygulanabilecek yaptırımlar incelendiğinde, yurt dışındaki muadil kurumların kullanabildiği yaptırımlara göre daha az yaptırım çeşidine ve sayısına sahip olduğu görülmektedir. Kurumun kullanabileceği yaptırım sayısının ve çeşidinin Amerika Birleşik Devletleri’nde ve Birleşik Krallık ’ta ki örneklerinde olduğu gibi sayıca ve çeşitçe artırılmasının piyasanın düzenlenmesine olumlu etki edeceği düşünülmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri’nden PCAOB ile Birleşik Krallık ’tan FRC örnekleri incelendiğinde para cezalarını yüksek tutarlı olarak uygulandığı görülmektedir. Özellikle FRC tarafından uygulanan para cezaları nominal olarak çok yüksek tutarlıdır. FRC için para cezası uygulamada bir üst sınır da belirlenmemiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde para cezaları hemen her yaptırım gerektiren olayda kullanılmıştır. Para cezalarının uygulanmasında bir üst limit belirlenmiş olsa da belirlenen limit çok yüksek tutardadır.

Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından ilan edilen yaptırım kararlarında verilen para cezalarının meblağlarına kamuya açık

kaynaklardan ulaşılamamıştır. Buna karşın KKGK tarafından yayınlanan 2017, 2018 faaliyet raporlarında yer alan toplam para cezası tutarları incelendiğinde yurt dışı muadil kurumların uyguladıkları nominal ceza tutarların çok altında olduğu görülmektedir. Bu ceza tutarları yurt dışı örnekleri ile karşılaştırıldığında düşük kalmaktadır.

Denetim firmalarının farklı büyüklüklerde ve farklı iş hacimlerinde olmasından dolayı sabit tutarlı para cezaları sektördeki büyük firmalar için caydırıcı olmadığı düşünülmektedir. Firmaların iş hacmine dayalı bir para cezası sisteminin kurulması para cezası yaptırımını daha güçlü hale getireceğine inanılmaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uygulanan idari para cezaları, Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre uygulanmaktadır. Yönetmelikte yer alan idari para cezasının uygulanma yöntemi ve ceza tutarları yönetmelikte açık olarak ele alınmamıştır. Yönetmelikte bir değişiklik yapılarak para cezası uygulama yönteminin ve para cezası tutarlarının açık bir şekilde belirtilmesi kurumun şeffaflığını artıracadığı düşünülmektedir.

FRC ve PCAOB rnekleri incelendiğinde denetçilerin ve denetim kurumlarının maruz kaldığı cezalar, ilgili kurum tarafından açık bir şekilde ilan edilmiştir. Yurt dışı örneklerinde cezanın niteliği, cezanın tutarı, ihlal edilen kurallar, ilgili kurumlar yaptırım kayıtlarında açık olarak ilan edilmiştir.

Ülkemizde denetçilere ve denetim kurumlarına verilen cezalara bağımsız denetçi resmi sicili ve denetim kurumu resmi sicilinden ulaşılmaktadır. Resmi siciller üzerinden özellikle denetçilerin cezalarına ulaşmak oldukça zor bir haldedir. FRC ve PCAOB örneklerinde olduğu gibi kamu gözetim kurumlarının internet sitelerinde, yaptırıma maruz kalan kişi ve kurumlar resmi sicil haricinde kamunun kolaylıkla ulaşabileceği bir bölümde ve topluca açıklanması kamunun bu kararlara ulaşmasını kolaylaştıracadığı düşünülmektedir. Cezaların ilanında cezanın niteliği, ihlal edilen kural, para cezalarının tutarları, ilgili kurumların da ilan metninin içerisinde bulunmasının cezaların şeffaflığını artırabilir .

Soruşturma sürecinin yürütülmesi konusunda uluslararası kurumlarca, soruşturma komisyonlarının disiplinler arası bir şekilde oluşturulduğu görülmektedir. Hukukçular, adli muhasebeciler gibi farklı disiplinlerden kişilerin soruşturma komisyonlarında yer aldığı anlaşılmıştır. Bu şekilde karma yapılı komisyonlar ile soruşturma konusunun tüm yönleri ile ele alınması amaçlanmıştır.

Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yürüttüğü soruşturmalarda soruşturmayı yürütecek olan ekibin niteliğine dair bir kıstasa kamuya açık kaynaklardan ulaşılamamıştır. İnceleme yapacak kişilerin nitelikleri ve uzmanlıklarını belirleyen kıstasların kamu ile paylaşılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Adli Muhasebe ve hukuk gibi diğer dallardan da uzmanların yer alacağı bağımsız bir komitenin soruşturmayı, incelemeyi gerçekleştirmesinin gerçekleştiren çalışmaya çok yönlülük katacağı düşünülmektedir. Soruşturma sürecinin açık yapılması ya da süreç boyunca kamuoyuna bilgilendirme yapılması denetim sistemine olan güveni artıracığına inanılmaktadır.

Mevzuat incelendiğinde bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kurumlarına finansal tablo denetimi dışında da birçok konuda yetki verildiği gözlenmektedir. Mevzuattaki bu duruma da uygun olarak, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi tanımının sadece finansal tablo denetimi kavramından çıkarılması faydalı olabilir.

Bu hususta denetçi ve denetim firması tanımının ilgili hizmet standartlarını ve güvence denetimini de kapsayacak şekilde tanımlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan gibi ülkelerde örnekleri bulunan bağımsız denetçi meslek odalarının; ülkemizde kurulmasının fayda sağlayıp sağlamayacağı tartışılması faydalı olacaktır.

Kurul kararlarına karşı yapılacak olan itirazların bağımsız bir tahkim mahkemesi tarafından ele alınacağı bir sistemin oluşturulmasının itiraz mekanizmasının işleyişini hızlandıracağı düşünülmektedir.

Ülkemizde sermaye şirketlerinin denetimi konusunda büyük bir boşluk bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nda bütün sermaye şirketleri denetim türü olarak dış denetim yöntemine tabi kılınmıştır. Buna karşın dış denetime tabi olunması için şirketlerin belirli kriterleri sağlaması zorunluluğu getirilmiştir. Belirlenen kriterleri sağlayan sermaye şirketleri bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. Belirlenen kriterlerin dışında kalan sermaye şirketleri denetimsiz olarak faaliyetlerine devam etmektedir. Kanunda belirtilen denetim kriterlerinin sağlanması için bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketlerinin denetimi için gerekli olan yönetmeliğin düzenlenip uygulamaya konulmasının sağlayacağına inanılmaktadır.

Çalışmada ülkemizdeki denetçileri ve denetim kurumlarını ilgilendiren tüm mevzuat taranmıştır. Taranan mevzuatın içeriğini kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri yönetmelikler, tüzükler, mahkeme kararları oluşturmaktadır. Tarama sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarını ve denetçileri ilgilendiren düzenlemelerin dağınık bir yapıda olduğu görülmektedir.

Çok çeşitli kanunlar, yönetmelikler ile bağımsız denetçilerde aranan özellikler ve denetim işleminde aranan şartlar belirlenmiştir. Sermaye piyasaları, bankacılık alanı ile ilgili denetim kriterleri ve denetçi özellikleri ayrı olarak kanun ve yönetmelikle düzenlenmiştir. Mevzuat taramasında bunun gibi birden fazla durum tespit edilmiştir. Mevzuattaki dağınıklığın giderilmesi ve düzenlemelerde tek merkezli bir yapıya geçmek amacıyla, Bağımsız Denetim Kanunu'nun oluşturulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Kanun ile; denetçilerin ve denetim kurumlarının taşıması gereken özellikler, yetkileri ve uyum sağlayacağı kurallar belirlenebilir. Bunun yanında sektörel bazdaki ilave kriterler hem denetçiler hem de denetim kurumları özelinde tanımlanabilir.

KAYNAKÇA

- Accountancy Europe. (2020, 05 02). *Our members*.
<https://www.accountancyeurope.eu/members/>:
<https://www.accountancyeurope.eu/members/> adresinden alındı
- Accountancy Europe. (2020, 07 12). *Publication*. <https://www.accountancyeurope.eu/>:
https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180319_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update-.pdf adresinden alındı
- Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2020, 5 17). *Denetim Yetkilendirme Belgeleri ve Müşavirlik Ruhsat Harçları*. Ankara Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası:
<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUKEwiq-oX3oLvpAhXOAewKHRKdCR8QFjACegQIAhAB&url=http%3A%2F%2Fwww.asmmmo.org.tr%2Fuserfiles%2Fothers%2Ffiles%2FMvzt%2FPrtk%2Fvrg%2FPOMH0-15.pdf&usq=AOvVaw20edPLpjOKjSG6adsE6xa9> adresinden alındı
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011, 6 1). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, s. 573.
- Daştan, A. (2020). Denetime Genel Bakış. A. Daştan , B. Gerekan , E. Dinç, A. Bilen, Ş. Dızman, M. Erkan, & A. Dursun içinde, *Muhasebe Denetimi* (s. 8-9). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
<https://icerik.ataaof.edu.tr/?d=muhasebedenetimi> adresinden alındı
- Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. (2019, 9 3). *Şirketler Hukuku*. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı: https://www.ab.gov.tr/6-sirketler-hukuku_71.html adresinden alındı
- Erçiçek, M. (2016). Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama. *Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama*. Aydın.
- Erdoğan, M. (2018). Denetime Giriş ve Denetim Standartları. M. Erdoğan, N. Erdoğan , N. Cömert, A. K. Uzun , & S. Uludağ içinde, *Denetim* (s. 8). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

- Financial Reporting Council. (2020, 5 8). *Audit Enforcement Procedure*.
<https://www.frc.org.uk>: <https://www.frc.org.uk/document-library/professional-discipline/2016/audit-enforcement-procedure> adresinden alındı
- Financial Reporting Council. (2020, 5 13). *Audit Enforcement Procedure*. www.frc.org.uk:
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwi33a_Oob7pAhXNy6QKHbByDr8QFjAAegQIBBAB&url=https%3A%2F%2Fwww.frc.org.uk%2Fgetattachment%2Ffa51a325-c574-4274-9ba8-482e8af0b5e0%2FAudit-Enforcement-Procedure-June-201 adresinden alındı
- Güçlü, E. (2015). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci. *Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci Tezsiz Yüksek Lisans Projesi*. Edirne .
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (1 Temmuz 2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990 - 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 146-180. 5 4, 2020 tarihinde https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30128/325083#article_cite adresinden alındı
- <https://www.apab.gv.at/>. (2020, 07 10). <https://www.apab.gv.at/international> adresinden alındı
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., & Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim*. Ankara: MU-DEN A.Ş.
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). Bağımsız Denetim .
- Kesimli, İ. (2015). Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi. Edirne .
- Public Company Accounting Oversight Board. (2020, 05 01). *Administration- 2019 PCAOB Annual Report*. <https://pcaobus.org/>:
<https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2019-PCAOB-Annual-Report.pdf> adresinden alındı
- Public Company Accounting Oversight Board. (2020, 5 5). *Rules On Investigations And Adjudications*. <https://pcaobus.org/>:
<https://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf> adresinden alındı

Public Company Accounting Oversight Board. (2020, 05 28). *The PCAOB 2019-2023 Strategic Plan*. <https://pcaobus.org/>: <https://pcaobus.org/Pages/PCAOB-Strategic-Plan-2019-2023.aspx> adresinden alındı

Sağlam, N., Uyar, S., & Yolcu, M. (2020). *Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi*. Bursa: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Ticaret A.Ş.

Sermaye Piyasası Kurumu. (2020, 07 11). *Bağımsız Denetim Faaliyeti* . <https://www.spk.gov.tr/>: <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1> adresinden alındı

T.C. Danıştay 13. Daire E. 2016/3695 K. 2016/4353 T. 23.12.2016 Kararı, E. 2016/3695 K. 2016/4353 (T.C. Danıştay 13. Daire 12 23, 2016).

The European Parliament and of The Council. (2020, 04 22). *Publications Office of the EU*. <https://op.europa.eu/en>: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/567809be-e656-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-en> adresinden alındı

The Institute of Internal Auditors. (2020, 07 11). *IPPF Standards 2017 Revisions Turkish Translation*. <https://global.theiia.org>: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> adresinden alındı

Ulaştırma Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü . (1991, 5 23).

(http-1): <https://pcaobus.org/About/Board/Pages/default.aspx> (Erişim tarihi :20.04.2020)

(http-2): https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en#meetings (Erişim tarihi:28.04.2020)

(http-3): <https://www.apab.gv.at/international> (Erişim tarihi:10.07.2020)

(http-4): <http://www.cposa.bg/en/> (Erişim tarihi : 10.07.2020)

(http-5)

http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page05_en/page05_en?OpenDocument (Erişim tarihi : 10.07.2020)

(http-6): Avrupa'da Denetim Mesleği Üzerindeki Kamu Gözetimi Raporu (Erişim tarihi 10.07.2020)

(http-7): https://www.bafa.de/EN/AOB/aob_node.html (Erişim tarihi: 10.07.2020)

(http-8):

http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=298&lang=en (Erişim tarihi : 10.07.2020)

(http-9) : <http://www.iaasa.ie/> (Erişim tarihi :10.07.2020)

(http-10): <https://www.fm.gov.lv/en/s/auditing/> (Erişim tarihi: 10.07.2020)

(http-11): <https://www.afm.nl/en/professionals/> (Erişim tarihi : 11.07.2020)

(http-12):https://www.cmvm.pt/en/The_CMVM/Overview/Pages/Organisational-structure.aspx (Erişim tarihi 12.07.2020)

(http-13): <http://csippc.ro/en/> (Erişim tarihi: 12.07.2020)

(http-14) : <https://www.revisorsinspektionen.se/en/English/> (Erişim tarihi: 12.07.2020)

(http-15) : <https://www.frc.org.uk/> (Erişim tarihi : 12.07.2020)

(http-16):[https://www.frc.org.uk/document-library/enforcement/2020/enforcement-outcomes/enforcement-outcomes-\(for-audit-firms-and-audit-pa](https://www.frc.org.uk/document-library/enforcement/2020/enforcement-outcomes/enforcement-outcomes-(for-audit-firms-and-audit-pa) (Erişim tarihi 1.04.2020)

(http-17):<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Pages/default.aspx> (Erişim tarihi: 1.04.2020)

(http-18):<https://bagden.kgk.gov.tr/> (Erişim tarihi 1.04.2020)

(http-19) : <https://denkur.kgk.gov.tr/> (Erişim tarihi 1.04.2020)

(http-20):

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim tarihi 11.07.2020)

(http-21): <https://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf> (Erişim tarihi 11.07.2020)

(http-22):<https://www.frc.org.uk/getattachment/f4e5a931-98a5-4d62-9004-b23d09c210dd/Enforcement-sanctions-imposed-against-Audit-firms-and-Audit-partners-June-2020.pdf>

(Erişim tarihi 11.07.2020)

EKLER

EK-1 PCOAB'nin Türkiye'deki Denetçilere Uyguladığı Cezalar

Yıl	Denetçi Adı	Para Cezası	Para Ceza Tutarı	Kalıcı Men Cezası	Sürelî Men Cezası	Men Süresi (Yıl)	Askiya Alma Cezası	Askiya Alma Süresi (Yıl)	Limitli Çalışma Cezası	Limitli Çalışma Süresi (Yıl)	Kınama Cezası
2018	Ö*** T***	Hayır	0	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	0	Hayır	0	Evet
2018	H***G***	Evet	\$ 25.000,00	Hayır	Evet	3	Hayır	0	Hayır	0	Evet
2018	G*** A***	Hayır	0	Hayır	Evet	2	Hayır	0	Hayır	0	Evet
2017	Ş*** F***	Hayır	0	Hayır	Hayır	0	Evet	1	Evet	1	Evet
2017	B***Ö***	Hayır	0	Hayır	Evet	2	Hayır	0	Hayır	0	Evet

EK-2 PCOAB'nin Türkiye'deki Denetim Kuruluşlarına Uyguladığı Cezalar

Yıl	Firma Adı	Para Cezası	Para Ceza Tutarı	Kalıcı Men	Sürelî Men	Politika Prosedür İyileştirme	Bildirim Yükümlülüğü	Kınama
2017	***** Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Evet	\$ 750.000,00	Hayır	Hayır	Evet	Evet Belirli Bilgileri Vermekle Yükümlü (2 Yıl)	Evet

EK-3 PCAOB Tarafından Cezalandırılan Denetçilere KGK'nin Uyguladığı Cezalar

Adı Soyadı	KGK Disiplin Cezası Kararı	2019			
		Uyarı	Men	Faaliyet İzni Askıya Alma	Süre
H*** G***	Kurulumuzun 14/02/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04-[02/77] sayılı kararıyla 'UYARI' yaptırımı uygulanmasına karar verilmiştir.	Evet	-	-	-
Ş*** F*** B***	Kurulumuzun 14/02/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04-[02/78] sayılı kararıyla 'UYARI' yaptırımı uygulanmasına karar verilmiştir.	Evet	-	-	-
B*** Ö***	Kurulumuzun 14/02/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04-[02/80] sayılı kararıyla 'UYARI' yaptırımı uygulanmasına karar verilmiştir.	Evet	-	-	-

EK-4 PCAOB'nin Türkiye'de ceza uyguladığı denetim kuruluşlarına KGK tarafından uygulanan cezalar

		2017		2018		2019	
		Uyarı	Para Cezası	Uyarı	Para Cezası	Uyarı	Para Cezası
Firma	İdari Yaptırım Listesi						
**** Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Kurulun 19/01/2017 tarihli ve 03/14 sayılı kararıyla Kuruluşa “UYARI YAPTIRIMI ile İDARİ PARA CEZASI UYGULANMASINA” karar verilmiştir. Kurulun 13/04/2017 tarihli ve 03/72 sayılı kararıyla Kuruluşa “UYARI YAPTIRIMI ile İDARİ PARA CEZASI UYGULANMASINA” karar verilmiştir. Kurulun 13/07/2017 tarihli ve 03/141 sayılı kararıyla Kuruluşa “UYARI YAPTIRIMI ile İDARİ PARA CEZASI UYGULANMASINA” karar verilmiştir. Kurulun 11/08/2017 tarihli ve 03/152 sayılı kararıyla Kuruluşa “UYARI YAPTIRIMI ile İDARİ PARA CEZASI UYGULANMASINA” karar verilmiştir. Kurulun 14/02/2019 tarihli ve 02/81 sayılı kararıyla Kuruluşa “UYARI YAPTIRIMI ile İDARİ PARA CEZASI UYGULANMASINA” karar verilmiştir.	4	4	0	0	1	1