

BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ**Özlem YÜCE (*)****1 - GİRİŞ**

Bağımsız denetim serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.¹

Bugün hızla gelişen ve karmaşıklaşan sermaye piyasası, bankacılık, enerji ve sigortacılık gibi geniş kitleleri ilgilendiren sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin söz konusu faaliyetlerinin, karar alıcıların ve kamunun menfaatlerinin korunması amacıyla bağımsız denetimden geçirilmesi söz konusu olmakta, mali tabloların bu kişilerin güvenilir bir şekilde kullanımına bağımsız denetimden geçirilerek sunulması zorunlu hale getirilmektedir.

2000'li yılların başında özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan ve etkilerini tüm dünyada gösteren Enron, Xerox ve Worldcom gibi

skandallarda muhasebe hilelerinin başrolde olması ve bağımsız denetim şirketlerinin de bu skandallar içerisinde yer alması, bağımsız denetimin de belli bir düzenleme içerisine alınarak standartlara bağlanması ve meslek olarak denetimi yapılan şirketlerden bağımsızlığının sağlanmasının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

2- DÜNYADA KAMU GÖZETİMİ

Amerika Birleşik Devletleri'nde borsanın çökmesiyle başlayan ve tüm dünyaya yayılan 1929 Ekonomik Buhranının ürünü olan "Securities Exchange Act" ve "Securities Act" Kanunları ile kurulan Securities Exchange Commission (SEC) tarafından 2000'li yılların başında yaşanan söz konusu skandallar üzerine, kanunun hazırlayıcıları Senatör Paul Sarbanes ve Temsilci Michael Oxley'e atfen "Sarbanes Oxley Kanunu" olarak bilinen "Corporate and Criminal Fraud Accountability Act of 2002" (SOX) Amerika Birleşik Devletleri Parlamentosu tarafından 30 Temmuz 2002 tarihinde yasalaştırılarak yürürlüğe girmiştir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Kepekçi CELAL, "Bağımsız Denetim", 3. Baskı Siyasal Kitabevi Ankara 1998

Kanunun amacı şirketlerin sermaye piyasası mevzuatı veya diğer nedenlerle halka yapacakları açıklamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak suretiyle yatırımcıları korumak olarak belirlenmiştir. Kanun genel olarak sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin (Public Company) kurumsal yönetimlerinin güçlendirilerek şeffaflığın sağlanması, şirket finansal yapıları hakkında kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir biçimde bilgilendirilmesi, denetçi bağımsızlığının sağlanarak denetimin etkinleştirilmesi ve iç kontrol faaliyetleri hususlarında hükümler taşımakta olup Kanun ile finansal raporlamalardaki usulsüzlüklerin önlenmesi konusunda hem sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlere hem de şirketin finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarına önemli yükümlülükler getirilmektedir.

11 ana bölümden oluşan Kanunun 1 inci bölümünde bağımsız denetim mesleğinin denetim ve gözetimini sağlamak üzere denetim firmaları için çeşitli standartlar belirleme ve yayımlama yetkisine sahip, üyelerinin Merkez Bankası (FED) ve Hazinesin görüşleri alınarak SEC tarafından atandığı, kendi personeli ve bütçesi olan özerk bir gözetim kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) kurulması öngörülmüştür.

Kurulun başlıca görevleri sermaye piyasasında bağımsız denetimde bulunacak şirketlere yetki vermek ve onları kayıt altına almak, denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve raporlamalara ilişkin standartları belirlemek, bağımsız denetim şirketleri üzerinde inceleme, denetim ve gözetim yapmak ve yaptırımlarda bulunmak, denetim hizmetinin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalarda bulunarak kurallar oluşturmaktır. Kurul bu görevlerini SEC'in gözetimi altında yerine getirmekte olup düzenleme ve kural değişikliklerinde SEC'in onayı gerekmektedir.

Avrupa Birliğinde ise Birliğin yasal mali denetim uygulamasına ilişkin 1984 tarihli 84/253/ECC sayılı 8 numaralı Direktifi Muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar nedeniyle revize edilmiş, 8 numaralı Direktif olarak bilinen 2006/43/EC sayılı Direktif kabul edilerek 29/6/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuş ve üye ülkelere gerekli düzenlemeleri yapabilmele-ri için iki yıllık bir geçiş süresi tanınmıştır. Direktif üye ülkelerde yasal denetim (statutory audit) konusundaki düzenlemelerin büyük ölçüde uyumlaştırılmasının sağlanmasını amaçlamaktadır. Direktifte bağımsız bir gözetim mekanizması için üye ülkeler tarafından bağımsız kuruluşlarının ve mesleki örgütlenmelerinin ulusal düzeyde gözetimini yapacak Kurulların oluşturulması gerekliliği vurgulanmıştır. Bu kapsamda üye ülkelerde kurulacak gözetim sistemlerinin birbiriyle iletişim içinde olmaları, ülkeyi temsilen tek bir kurumun olması amacıyla da Avrupa Birliği düzeyinde de danışma ve koordinasyon fonksiyonlarının yürütülmesini üstlenen Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAÖB) kurulması öngörülmüştür.

3- TÜRKİYE'DE MEVCUT DURUM

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılması- na ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş, T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır. Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, 18 Haziran 1988 tarihinde Seri:X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliği ile de denetimin nasıl

yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir. Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bu kanunun bağımsız denetimle iç içe girdiği, Bağımsız denetime ilişkin bahsi geçen sektörlerle yönelik yapılan düzenlemelerde bağımsız denetçilerin 3568 sayılı kanun kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu arandığı görülmektedir. Ayrıca 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yetki ile TÜRMOB bünyesinde meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur.

Bugün ülkemizde Sermaye Piyasası, Bankacılık, Banka Dışı Mali Kuruluşlar (Factoring, Finansal Kiralama ve Finansman) Sigorta, Enerji Piyasası gibi sektörlerde faaliyet gösteren kuruluşlar için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda, söz konusu sektörleri düzenlemekle görevli olan idari otoritelerin bağımsız denetime ilişkin ayrı ayrı düzenlemeler yaparak ve standartlar belirleyerek bağımsız denetim şirketlerini bahse konu sektörlerde bağımsız denetim yapma konusunda ayrı ayrı yetkilendirdiği ve denetim ve gözetimine tabi tuttuğu, açık hüküm bulunmayan hallerde de 3568 sayılı Kanuna atıf yapıldığı görülmektedir. Bu anlamda bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız dene-

timde bulunmak istedikleri sektöre ilişkin ilgili idari otoritelere ayrı ayrı başvuruda bulunmak suretiyle yetki talebinde bulunarak denetime konu her bir sektör için ayrı ayrı yükümlülükler altına girdiği diğer taraftan da denetçilerin SMM ve YMM unvanlarını TÜRMOB'dan aldıkları ve mesleklerini ifa ederken diğer mevzuat ile 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan mesleki özen ve titizlik ile bağımsızlıklarına, doğruluk ve tarafsızlıklarına, gizliliğe, mesleki şüphecilığe, mesleki itibarın zedelenmemesine ve mesleki yeterliliğin kazanılmasına ve korunmasına dair tüm sorumluluklarının devam ettiği görülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere; Türkiye'de belli sektörleri düzenlemek ve denetlemekle görevli idari otoritelere kendi alanlarında yapılacak finansal tablo denetimini de düzenleme yetkisi verilmiştir. İlgili kurum ve kurullara verilen bu yetki neticesinde ülkemizde bağımsız denetim alanında parçalı bir yapı oluşmuştur. Bu parçalı yapının sonucu olarak denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi gibi alanlarda ilgili kurum ve kurullar arasında farklı uygulamalar gündeme gelmekte², bağımsız denetim şirketleri farklı idari otoritelerden yetki almak ve aynı yükümlülükleri hepsi için tekrar yerine getirmek zorunda kalmakta ve sektörde çok başlılık ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde yapılan bağımsız denetimde kamusal gözetimin düzenlenmesine yönelik çalışmalar son halini almış, Avrupa Birliği'nin 8 numaralı Direktif olarak bilinen 2006/43/EC sayılı Direktifi uyarınca "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı" hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sevk edilmiştir. Taslağın amacı bağımsız denetimde

² Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi

uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kuruluş ve görevleri ile ilgili esasları düzenlemek olarak belirlenmiştir.

Söz konusu kanun ile “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar” kavramı oluşturulmuş ve 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 kıstaslara göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olarak belirlenmiş ve bu şirketlerde yapılacak bağımsız denetim faaliyeti Kurumun gözetimine alınmıştır.

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Dünyada muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallar ülkeleri finansal denetim alanında daha sıkı tedbirler almaya sevk etmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri’nde yürürlüğe giren “Corporate and Criminal Fraud Accountability Act of 2002” (SOX Yasası) ile bağımsız denetim sektörüne önemli yükümlülükler ve standartlar getirilmiş Kanunun yansımaları Avrupa Birliğinde de 2006/43/EC sayılı Direktif ile kendini göstermiştir. Ülkemizde de paralel şekilde takip edilen bu düzenlemelerle bağımsız denetim hangi sektöre ilişkin yapılırsa yapılsın tek bir otoriteye bağlanmakta, sektördeki çok başlılık ortadan kaldırılarak bağımsız denetim faaliyeti ile bağımsız denetim şirketleri belli bir standarda

bağlanmaktadır. Diğer taraftan merkezinde ABD ipotek finansman piyasalarının ve ipoteğe dayalı uluslararası finansal ürünlerin bulunduğu bir krizin yaşandığı bu günlerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluş kapsamına giren halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları ve sermaye piyasası kurumlarına verilen derecelendirme ve değerlendirme hizmetlerinin de benzer şekilde ortak bir yapı altına alınarak standartlarının oluşturulması büyük önem arz ettiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA:

AKSOY, Tamer “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler” “ASMMMO Bülten” Mart-Nisan 2006

ELGİN, İnci “Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları” İktisat İşletme ve Finans Ağustos 2006

KEPEKÇİ, CELAL “Bağımsız Denetim”, 3. Bası Sıyasal Kitabevi Ankara 1998

SÜER, Ayça Zeynep “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler” İSMMMO 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (16-19 Nisan 2003)

UZAY, Şaban “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı (Auditor Independence in Turkey)” Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, The First Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, İstanbul 435-485

TBMM Türkiye Denetim Standartları Ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi (<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0619.pdf>)

<http://www.pcaobus.org/>

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/

<http://www.aicpa.org/>