

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ: ÜLKELERARASI KAMU GÖZETİM KURUMLARININ YAPISAL KARŞILAŞTIRMASI*

Dr. Ayten ÖZBİNGÖL**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Makale Gönderim Tarihi : 03/08/2020 / Kabul Tarihi : 22/09/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Enron başta olmak üzere pek çok denetim skandalı, denetimde bağımsızlığın ve tarafsızlığın artık sağlanamadığını ve yeni bir yapılanmanın gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Enron ile patlak veren ve Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) ile şekillenen süreç aslında, kamu güveninin tesis edilmesi, kamu yararının korunması ve denetim kalitesinin yükseltilmesi için bağımsız denetimin başka bir sistem tarafından denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir. SOX ile birlikte, bağımsız denetimin gözetimi için dünyada ilk kamu gözetim kurumu ABD’de kurulmuştur. ABD’nin ardından, pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede de kamu gözetim kurumları kurulmaya devam etmiştir. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)’nın yasal yetkisi olan düzenleyici kuruluşlarının bulunduğu altı farklı bölgesinde 55 üyesi bulunmaktadır. Bu çalışmada, Kuzey Amerika bölgesindeki ülkelerden ABD ve Kanada; Avrupa bölgesindeki ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya/Okyanusya bölgesindeki ülkelerden Japonya, Çin (Taipei) ve Avustralya; Ortadoğu bölgesinde yer alan ülkelerden Türkiye incelenmiştir. IFIAR üyesi olan 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri çeşitli açılardan kıyaslanmıştır. Benzer ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu gözetim kurumu, bağımsız denetimin gözetimi, bağımsız denetimin kalitesi.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M42.

* Bu çalışma, Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN yönetiminde Ayten ÖZBİNGÖL tarafından hazırlanan “Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi” isimli doktora tezinden yararlanılarak üretilmiştir.

** SMMM, aytenozbingol@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-6761-6569.

*** Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finansman Yönetim Bölümü Başkanı, nakdogan@baskent.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-8168-6152.

THE INSPECTION OF AUDIT FIRMS: COMPARISON OF COUNTRIES' PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITIES' STRUCTURES**ABSTRACT**

Following various audit scandals especially Enron, it was found that independence and objectivity could no longer be ensured in auditing and therefore required a need for new structuring. In fact, the process that erupted with Enron and shaped with Sarbanes-Oxley Act (SOX) made it mandatory for independent audit to be audited by another system in order to establish public trust, protect the public interest and improve the audit quality. Together with SOX, the first public oversight authority in the world was established in the USA for the oversight of the independent audit. After USA, public oversight authorities continued to be established in many developed and developing countries. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) comprises 55 members from 6 jurisdictions. In this study, 10 members of IFIAR that are located in the USA and Canada from North America; Germany, France, England and Southern Cyprus from Europe; Japan, China (Taipei) and Australia from Asia/Oceania and Turkey from the Middle East were examined and compared with respect to their public oversight systems in different perspectives.

Keywords: Public oversight authority, oversight of independent audit, quality of independent audit.

Jel Classification: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

2000'li yıllar, bağımlı denetim salgının finansal sistemlerin sağlıklı işlemesine mani olduğu, mevcut yapıların başka bir gözle sorgulanmaya başlandığı ve ileriye yönelik güvenilir ve sağlıklı işleyen finansal piyasalar için bağımsız denetimde kamu gözetiminin gerekliliğinin ortaya çıktığı yıllardır. Bir başka deyişle, Enron ile patlak veren, bağımsızlıktan ödün verilen denetim faaliyetlerinin, kurumsal başarısızlıklarla ifşa olduğu, meslektaş gözüyle denetimlerin sorgulandığı; SOX ile şekillenen, bağımsız denetimlerin de denetlenmesi için kamu gözetim sistemlerinin kurulması gereksinimine dair düzenlemelerin yapılmaya başlandığı yıllardır.

2000'li yıllarda yaşanan denetim zafiyetlerinin ana nedeni bağımsız denetçilerin ya da şirket yetkililerinin kendi lehlerine tercih ettikleri muhasebe sistemlerinin varlığıdır. Muhasebe sistemlerinin kişisel istekler uğruna manipülasyona açık olmasını ortadan kaldıracak unsurun, kurulan sistemlerin gerçek amaçlarına erişiminin gözetimi ile mümkün olabileceği düşünülmüştür. Bu nedenle söz konusu yıllarda, muhasebe ve denetim alanında köklü düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Öncelikle, küreselleşmenin etkisi ile ülkelerarası iş ve işlem hacmindeki artış, muhasebe sistemlerinde aynı dili konuşan finansal raporlama açısından standartlaşmayı beraberinde getirmiş, finansal raporlama alanındaki standartlaşma finansal bilgiye güvenin tesisi açısından bağımsız denetim alanında standartlaşmayı zorunlu kılmıştır.

Skandallar ise standart hale getirilen muhasebe ve denetim sistemlerinde gözetimin de gerekliliğini ve bu alanda düzenlemeler yapılmasını ortaya koymuştur.

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİ (KAMU GÖZETİMİ) KAVRAMI

Üretilen bir bilginin kullanıcılarına faydalı olması için denetimden geçmesi bir gerekliliktir. Ancak bu denetimin gerçekte mi yoksa görünürde mi bir denetim faaliyeti olduğunun belirlenebilmesi, denetim kalitesinin ölçümü için de denetimin denetlenmesi yani gözetimi zorunlu hale gelmiştir.

Gözetim, bir çalışmadaki ya da uygulama sürecindeki etkinliğin ve amaca uygunluğun yakından denetlenmesidir (<http://www.tdk.gov.tr>).

Aslanoğlu ve Baskan (2016, s. 60)'na göre gözetim, kanuni düzenlemeler eliyle meydana getirilen denetim standartlarını kullanarak, bağımsız denetim faaliyetini icra eden ve denetim görüşü veren kişi/kuruluşların, verdikleri görüşe güvenin artırılması için gerekli olan sistemdir.

Gürol ve Tüysüzoğlu (2016, s. 132)'na göre gözetim, finansal tabloların güvenilirliğini tesis etmek, bağımsız denetim mesleğinin bütününe içine almakla birlikte bağımsız denetim mesleğinden de önemli ölçüde bağımsız olacak şekilde denetim kalitesini yükseltmek, kamuoyuna güvence vermek ve kamu yararına hareket etmek için gerekli olan sistemdir.

Kamu gözetimi, yasal denetçilerin ya da denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve tescili, etik standartlara yönelik kabullerin gerçekleştirilmesi, denetim şirketleri ve uygulamaları düzeyinde iç kalite kontrolünün oluşturulması, eğitimde sürekliliğin devam ettirilmesi, kalite güvencesinin verilmesi, tahkikat ve disiplin faaliyetlerinin izlenmesi (takip edilmesi) için gerekli bir sistemdir (Rosco, 2007, s. 10).

Sayar (2014)'a göre, kamu gözetimi (bağımsız denetimin gözetimi), bağımsız denetim alanında yürütülen faaliyetlerin, hukuki düzenlemelere ve ilgili standartlara uygunluğunun çeşitli araçlar vasıtasıyla kontrol edilmesidir.

Gözetim (kamu gözetimi), bağımsız denetimin, tarafsız bir biçimde uygulandığı ve finansal tablolar açısından makul bir güvenceyi tesis ettiği amacına uygunluğunun, Bağımsız Denetim Standartlarına uyum düzeyi ile ölçüldüğü, kamu yararının korunmasının ön planda tutulduğu ve denetimde yüksek kalitenin Kalite Kontrol Standartlarına uyum ile tesis edildiği, denetimin de denetlenmesi sistemidir.

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNE DUYULAN İHTİYAÇ

Treadway Komisyonunun Destekleyici Kuruluşlar Komitesi – COSO'ya göre, finansal raporlama sistemleri (1) halka açık şirketler, (2) bağımsız kamu muhasebecileri (bağımsız denetçiler) ve (3) finansal raporlama gözetimi (kamu gözetimi) olmak üzere üç ana bileşenden oluşur (COSO, 1987, s. 17).

2000'li yıllarda yaşanan denetim zafiyetlerinin temelinde, finansal raporlama sisteminin halka açık şirketler ve bağımsız denetçiler bileşeninde, menfaat ilişkileri perdelenerek, hileli finansal raporlamaların halka açık şirketlerce üretilmesi ve üretilen hileli raporlar için bağımsız denetim şirketlerince olumlu görüş verilmesi yatmaktadır. Bunlara sebep olan işletmelerin hileli finansal raporlamayı kabul edilebilir bir muhasebe politikası olarak seçtikleri ve uyguladıkları (Dunn, 1995, s. 5) söylenebilir. Bağımsız

denetçilerin, müşteri işletmesinden elde ettikleri danışmanlık gelirinin, denetim gelirlerinden daha büyük bir paya sahip olması bağımsızlıklarını koruyamamasına ve taraflı davranmasına neden olmuştur. Nitekim Andersen'in Enron'dan aldığı danışmanlık ve denetim ücretleri karşılaştırıldığında elde ettiği ücretlerin yüzde 30'undan azı denetim hizmetinden elde edilmekte olup, bu da Andersen çalışmalarını danışman olarak denetlerken bağımsız davranabilir mi? sorusunu gündeme getirmiştir (Cunningham ve Harris, 2006, s. 43). Bu tür uygulamalar yüzünden Haziran 2000-Mart 2002 döneminde yatırımcının toplam gelir kaybı 225.602 milyon \$ olmuştur (Birgili ve Tuhanan, 2005, s. 61). Bir başka deyişle, bu tutar bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara itibar eden yatırımcıların uğradıkları finansal kaybın maliyetini oluşturmaktadır.

ABD'de Enron ve bağımsız denetçisi Arthur Andersen ile başlayan denetim skandallarına dair pek çok örnek,

- Bağımsız denetimlerin, bağımlılık ile gerçekleştirildiğini,
- Yetki ve sorumlulukların çıkar ilişkileri ile perdelenerek yapılan hileli raporlamadaki çeşitliliği,
- Bağımsız denetimlerde “Meslektaş Gözü ile İncelemeler”in yetersizliğini,
- Finansal tablolar için verilen “olumlu” görüşün, bağımsız denetimde bağımlı taraf sergileyenler açısından “makul” güvence taşıdığını; bu tabloları kullanarak finansal kararlar alanlar açısından ise güven ve gelir kaybı oluşturduğunu,
- Kurumsal başarısızlıkların ancak şirketlerin çöküşü ile gün yüzüne çıktığını,
- Şirketlerin çöküşlerinin ardından, finansal piyasaların işleyişinin bozulduğunu,
- Şirketlerin çöküşünün ağır bilançosunu, yatırımcıların yani kamuoyunun ödediğini,
- Güvensizlik ortamının yatırımcının yatırım kararı almamasına ve tasarrufların atıl kalmasına neden olduğunu öğretmiştir.

Bu öğretilerden hareketle, pek çok finansal skandal ile, denetimde tarafsızlığın ve bağımsızlığın muhafaza edilmemesinin kurumsal başarısızlıklara zemin hazırladığı ve kurumsal başarısızlıkların da denetim kalitesini düşürdüğü tecrübe edilmiştir. Yatırımcıların beklentisinin olumlu/olumsuz görüş bildiren denetçi raporlarından daha fazlası (Yanık ve Karataş, 2017, s. 1) olduğu da elde edilen tecrübeler arasındadır.

Finansal tabloların faydalı olması, hilenin önlenmesi, denetimin etkinleştirilmesi ve kamu çıkarlarının korunması, kamu güveninin tesis edilmesi ve bağımsız denetimde yüksek kalitenin sağlanması için bağımsız denetimin denetimine (gözetimine) ihtiyaç duyulmuştur. COSO'nun 1987 yılındaki raporunda finansal raporlamanın bir bileşeni olarak ifade ettiği kamu gözetimi 2000'li yıllarda yasal düzenlemeler aracılığıyla hayata geçirilmeye başlanmıştır.

4. BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİNDE KAMU GÖZETİM KURUMLARI

IFIAR'ın 6 bölgesinde, 32 Avrupa, 11 Asya/Okyanusya, 4 Orta Doğu, 4 Afrika, 2 Kuzey Amerika ve 2 Latin Amerika olmak üzere toplam 55 üyesi bulunmaktadır (CPA AOB, Fiscal Edition 2019, s. 7).

Kuzey Amerika, Avrupa, Asya/Okyanusya ve Ortadoğu olmak üzere 4 farklı bölgeden toplam 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri, yapılanma (oluşturulma) süreci açısından çeşitli kriterler esas alınarak incelenmiştir.

4.1. Kuzey Amerika Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR üyesi olan Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden ABD ve Kanada incelenmiştir.

4.1.1. ABD ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

ABD'de, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) 1887 yılında kurulmuş bir muhasebe meslek örgütüdür (About the AICPA, 2020). AICPA, 1896 yılında denetime yönelik yasal düzenlemeleri hayata geçirmiş, meslektaş gözüyle inceleme olarak isimlendirilen Peer Review Program ile kurulduğu yıldan bu yana kendi kendini düzenleyen (Anantharaman, 2012, s. 55) bir organizasyon içinde faaliyetlerini gerçekleştirmiş, başlangıçta gönüllü olarak uygulanan bu programı, 1980'lerin sonlarına doğru zorunlu hale getirmiştir (Löhle, 2016, s. 29). 2000'li yıllara gelindiğinde ise meslektaş gözüyle yapılan incelemelerin, denetimde kalite katma değeri oluşturmaktan yani kaliteyi artırmaktan ziyade finansal skandallara hizmet ettiği ortaya çıkmıştır. 2002'de SOX'un kabulü ile birlikte, Amerika'daki muhasebe mesleğine yönelik temel bir uygulama değiştirilmiş ve AICPA çatısı altında halka açık şirketlerin kendi kendisini düzenlemesine yönelik uygulamalara Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) kurulması ile son verilmiştir (Rockness ve Rockness, 2005, s. 46). Bir başka deyişle, halka açık şirketlerin meslektaş gözüyle incelenmesi biçimindeki uygulama ortadan kaldırılmıştır ve halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan şirketlerin ya da bağımsız denetçilerinin meslektaş gözüyle değil kamu gözetim kurulu ile denetlenmesi hayata geçirilmiştir. AICPA ise halka açık olmayan şirketlerin gözetimini yapmaya devam etmektedir.

PCAOB, yatırımcıların korunmasını, bilgilendirici, doğru ve tarafsız denetim raporlarının oluşturulmasını teşvik etmek suretiyle kamu yararının korunması için halka açık olan şirketlerin denetçilerini denetlemek yani kamu gözetimini gerçekleştirmek üzere kurulmuş olup, ayrıca Amerika Sermaye Piyasası Kurulu – SEC hükümleri uyarınca yatırımcıların korunmasını desteklemek için uyumluluk raporları dâhil SEC'e kayıtlı olan araçların (brokerlar) ve bayilerin (dealer) de gözetimini yapmakla görevlendirilmiştir (About the PCAOB, 2020). Ayrıca ABD'de SEC, kamu gözetim kurulu olan PCAOB'nin üzerinde Kurul'un kurallarını, standartlarını, bütçesinin de onaylanmasını kapsayacak biçimde bir gözetim yetkisi ile yetkilendirilmiştir.

4.1.2. Kanada ve Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)

Kanada'da eğlence sektöründe faaliyet gösteren Livent Inc (1998)'in ve telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Nortel Networks (2000)'ün bağımsız denetimden geçmiş hileli finansal tabloları, yatırımcıların güven ve gelir kaybı yaşamasıyla sonuçlanmıştır. Aslında bu örnekler, modern ekonomiler-

deki kurumsal yönetim sistemlerinin, yanıltıcı (hileli) finansal bilgi riskini önlemekten ne kadar uzak olduğunu (Tiscini ve Donato, 2008, s. 1) ve bağımsız denetimin bağımsızlıkla ve tarafsızlıkla yürütülmediğini bir kez daha gözler önüne sermiştir.

Bir taraftan denetim şirketlerinin verdikleri görüşler ile kamu güveninin desteklenmesi, diğer taraftan bağımsız denetim ve kalitenin yükseltilmesi amacıyla (CPAB Annual Report, 2017, s. 5) Kanada Şirketler Kanunu uyarınca 2003 yılında sermayesi olmayan bir şirket olarak Kanada Kamu Gözetimi Kurulu (Canadian Public Accountability Board - CPAB) kurulmuştur (National Instrument 52-108 Auditor Oversight, 2014, Part 1:1). Bu kurulun yasal çerçevesini belirleyen bir diğer düzenleme de Kanada Kâr Amacı Gütmeyen Şirketler Yasası (Haziran 2014)'dır (IFIAR 2019 Member Profile – CPAB).

4.2. Avrupa Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

ABD'nin ardından AB, üye ülkelerde ve katılım süreci devam eden ülkelerde kamu gözetim sisteminin kurulması yönünde gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Bu kapsamda 2006 yılında 8. Direktif revize edilmiş ve 2014 yılında AB Denetim Reformu yapılmıştır. Revize edilen 8. Direktif, denetçilerin görev ve sorumluluklarının netleşmesi açısından, bağımsızlık ve tarafsızlık için etik ilkelerin düzenlenmesi açısından, bağımsız denetimin denetimine kamu gözetimi getirilmesi açısından, uluslararası denetim standartlarının ve üçüncü ülkelerle işbirliğinin sıkılaştırmasını öngörmesi açısından bir takım kazanımlar getirmişken (Memiş ve Güner, 2011, s. 152); AB Denetim Reformu, denetçi bağımsızlığının ve mesleki şüpheciliğinin güçlendirilmesini, denetim piyasasının daha dinamik hale getirilmesini, KOBİ'ler üzerindeki gereksiz yüklerin hafifletilmesini, denetçi denetiminin geliştirilmesini, şirketlerin raporlanan finansal bilgilerinde daha yüksek düzeyde şeffaflığın sağlanmasını hedeflemiştir (Willekens, Dekeyser ve Simac, 2019, s. 16-17).

IFIAR'ın Avrupa bölgesinde yer alan 32 üye ülkesinden 4'ü incelenmiştir. Almanya ve Fransa AB'nin kurucu ülkeleri olması sebebiyle, İngiltere AB'nin ilk genişleme dalgası kapsamında Birlik'e 1973 yılında üye olması ve 2020 yılında Brexit'in kabulüyle Birlik'ten ayrılması sebebiyle, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ise Enron ile patlak veren, SOX ile şekillenen sürecin hemen başlarında Birlik'in en son genişleme dalgaları kapsamında 2004 yılında üye olması sebebiyle inceleme konusu yapılmıştır.

4.2.1. Almanya ve Denetçi Gözetim Organı (APAS)

AB'nin kurucu ülkelerinden biri olan Almanya'da, serbest muhasebeciler odasının (WPK'nın) teknik denetiminden sorumlu olan bir komisyon olarak Denetim Denetleme Komisyonu (APAK) 2004 yılında kurulmuştur. 2005 yılında bağımsız denetimde kamu gözetimi için Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC) kurulmuş ve Komisyon 2016 yılının ortalarına kadar bu görevini gerçekleştirmiştir. 2016 yılında ise Denetçi Gözetim Reformu Yasası'nın yürürlüğe girmesi ile kamu gözetimi görevi Federal Ekonomik İşler Kontrol Ofisi'nde (BAFA) kurulan Denetçi Gözetim Organı (Auditor Oversight Body - AOB ya da APAS)'na devredilmiştir (www.wpk.de).

APAS, şirketler tarafından dış finansal raporlamanın güvenini ve güvenilirliğini güçlendirmek ve Almanya'daki yasal denetimlerin kalitesini ve standartlarını yükseltmeye yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur. İşlevsel ve teknik olarak bağımsız olmakla birlikte örgütsel olarak BAFA'ya entegre edilmiştir (www.apasbafa.bund.de).

4.2.2. Fransa ve Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C)

AB'nin kurucu ülkeleri içerisinde yer alan Fransa'da, kamu gözetim sisteminin kurulmasının temelinde 537/2014 sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü yer almaktadır. Fransa'da yasal denetim mesleğinin düzenleyici otoritesi Denetçiler Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes - H3C) 2003 yılında Finansal Güvenlik Yasası'nca oluşturulmuştur. Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler Kurul'un bağımsız kamu otoritesine haiz olmasını, mali özerkliğinin olmasını ve görevlerini ifa etmede bağımsız olmasını öngörmüştür (H3C Annuel Rapport, 2018, s. 6).

4.2.3. İngiltere ve Finansal Raporlama Konseyi (FRC)

AB'ye üye ülkeler içerisinde 46 yılı aşkın bir süre bulunan İngiltere'de bağımsız denetimin denetimi yani kamu gözetimi açısından Şirketler Kanunu (Denetim, Soruşturma, Toplumsal Girişim) 2004 ve Şirketler Kanunu 2006 düzenlemeleri aracılığıyla (FRC, 2014, s. 6) yetkilendirilen kuruluş Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC)'dir. Aslında FRC, teminatla sınırlandırılmış özel bir şirket olup, 1990 yılında kurulmuştur (IFIAR 2019 Member Profile – FRC). İngiltere, yeni bir yapı kurmak yerine mevcut yapıyı anılan yasal düzenlemeler aracılığıyla kamu gözetimi göreviyle yetkilendirmiştir. Son gelişmelere göre, İngiltere'nin kamu gözetim otoritesi olan FRC, "Denetim, Raporlama ve Yönetim Otoritesi" (ARGA) adı altında bir yasal organla yer değiştirecektir. ARGA ise, gelişmiş güçlerle donatılarak, parlamentoya karşı hesap verecek bir biçimde görevlendirilecektir (FRC, Developments in Audit, 2019, s. 4).

4.2.4. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (CyPAOB)

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Enron ile patlak veren ve SOX ile şekillenen sürecin hemen başlarında ve AB'nin en son genişleme dalgaları kapsamında 2004 yılında AB'ye (<https://www.ab.gov.tr/>) üye olmuştur. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde 2017 yılında, bağımsız denetim ve yüksek kalite kontrol standartlarının teşvik edilmesi suretiyle denetim mesleğine olan kamu güveninin güçlendirilmesi amacıyla 537/2014 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü ve 2014/56/AB Direktifi ile uyumlu (<http://www.treasury.gov.cy/>) olan Denetçiler Kanunu esas alınarak Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (Cyprus Public Audit Oversight Board - CyPAOB) kurulmuştur (<http://www.cypaob.gov.cy/>).

4.3. Asya/Okyanusya Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR'ın Asya/Okyanusya bölgesinde yer alan 11 üye ülkesinden Japonya, Çin (Tapei) ve Avustralya incelenmiştir.

4.3.1. Japonya ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAFOB)

Japonya'da dünyaca ünlü kozmetik firması Kanebo ve PwC ortağı olan denetçisinin karıştığı denetim skandalı, büyüklük ve oluşturduğu sosyal etki açısından Enron'la kıyaslanacak boyuttadır (Murase, Numata ve Takeda, 2011, s. 3). Japonya'da, bağımsız denetimin kalitesini artırmak, finansal tablolara olan güveni tesis etmek, finansal piyasaların etkin bir şekilde işlemesine katkıda bulunmak için bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi gerekli görülmüştür ve Meslek Yasası esas alınarak 2004 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board – CPAFOB) kurulmuştur. Kurul, yüksek kaliteli denetimler yapılması, bu amaca

hizmet eden kalite kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması hususunda Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (JICPA) ve Finansal Hizmetler Ajansı (FSA) ile işbirliği içinde çalışmaktadır (jicpa.or.jp).

4.3.2. Çin ve Finansal Denetim Konseyi (FSC)

Tüm dünyada denetim faaliyetlerinin belirlenen standartlara uygun bir biçimde yerine getirilmesi ve denetimin kalitesinin iyileştirilmesi ve yükseltilmesi için gözetim sistemlerine duyulan gereksinime Çin 2004 yılında Finansal Denetim Komisyonu (Financial Supervisory Commission - FSC)'nu kurarak karşılık vermiştir. 2007 CPA Law ve 2011 Organic Act ile gözetim sistemine ilişkin sorumluluk alanları şekillendirilmiştir.

4.3.3. Avustralya ve Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu (ASIC)

Avustralya'da sigorta sektöründe faaliyet gösteren HIH Insurance Limited'in (2001) ve büyük telekomünikasyon devleri arasında yer alan One.Tel'in (2001) çöküşü ile gün yüzüne çıkan peşi sıra devam eden kurumsal başarısızlıkların ardından Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (Australian Securities and Investments Commission - ASIC), 2001 yılında Şirketler Yasası'nda yapılan düzenleme ile Avustralya'da faaliyet gösteren şirketlerin, finansal piyasaların ve finansal hizmetlerin düzenleyici otoritesi (<https://asic.gov.au/>) olarak yetkilendirilmiştir. ASIC, 1991 yılında faaliyete başlamış olup, 2001 yılında kamu gözetimi için yetkilendirilmiştir. Avustralya, gözetim için ayrı bir sistem kurmak yerine mevcut kurumları görevlendirme yönünde hareket etmiştir (Uzay, 2006, s. 2).

4.4. Ortadoğu Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR'ın Ortadoğu bölgesinde yer alan 4 üye ülkesinden Türkiye incelenmiştir. Türkiye'de bağımsız denetimin gözetiminden yetkili olan otorite Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dur.

Ülkemizde hem AB'ye katılım sürecinin bir yansıması olarak hem de birbirinden farklı çok sayıda otoritenin var olmasının çeşitli sıkıntıları göz önünde bulundurularak kamu gözetimi alanında düzenleme yapılması gerekliliği doğmuştur.

AB'ye katılım sürecinin bir gerekliliği olarak kamu gözetimi için bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi için tek bir üst organ olacak şekilde bir kamu gözetimi sisteminin kurulmasına ilişkin koşul belirlenmiştir ve ülkemiz müzakere durum belgesinde bu koşulu yerine getirmeyi taahhüt etmiştir (Dereli, 2014, s. 535). Ayrıca ülkemizde bağımsız denetim alanında dağınıklık gösteren bir yapının bulunması, denetim alanında yetki sahibi olan kurumların çeşitlilik göstermesi, her kurumun kendi görev alanı için ayrı düzenleme yapması, işletmelerde gerçekleştirilen denetimlerde farklı farklı usul ve teknik uygulanmasından kaynaklanan ve bir işletmeye ait birden çok denetim raporunun düzenlenmesiyle sonuçlanan uygulamaların olması, kamu gözetimini yürütecek bir yetkili otoritenin bulunmaması ve bağımsız denetimin sıhhatine ve kamuoyuna yeterince güvence verilememesi gibi gerekçelerden hareketle bağımsız denetim alanında hem bütüncül bir hukuki yapının oluşturulması hem de nihai yetki ve sorumluluk açısından bir kamu gözetim kurumunun kurulması söz konusu olmuştur (660 Sayılı KHK Gerekçesi:3).

2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kurum, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority - KGK) kurulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2018, s. 14). Kurul, bağımsız denetim ve gözetim alanındaki uygulamalara yön vermesi açısından 6102 sayılı TTK'nın 88. maddesi ile yetkilendirilmiştir.

5. İNCELENEN ÜLKELERDE KAMU GÖZETİM KURUMLARININ YAPILANMASI AÇISINDAN ELE ALINAN VE KARŞILAŞTIRILAN KRİTERLER

Bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kamu gözetim kurumlarının yapılanmasına yönelik olarak ele alınan ve karşılaştırılan kriterler aşağıda sıralanmıştır:

- Kuruluş yılı
- Kurul üye sayısı
- Kurul üyelerinin atama öncesi soğuma süreleri¹
- Kurulun bağlı olduğu birim
- Yasal çerçeve ve düzenlemeler
- Gözetimin uygulandığı coğrafi sınır
- Gözetim alanı
- Gözetim yaklaşımı
- Gözetim sıklığı
- Disiplin cezaları
- Uluslararası kuruluşlara üyelik
- Mevkidaşları ile iletişim ve işbirliği
- Finansman kaynağı
- Gözetim açısından yetki devri

İncelenen kriterlere ilişkin bilgiler, ilgili ülkelerin yıllık faaliyet raporları, gözetim raporları, internet siteleri üzerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur ve elde edilen bilgiler Tablo 1.A ve Tablo 1.B'de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

¹ Her ülkenin kamu gözetim kurumlarına kurul üyesi olarak atanacak kişilerin seçiminde dikkate alınacak özellikler değişiklik göstermektedir. Bir ülke Yargıtay, Sayıştay sulh yargıçları arasından atama yaparken, bir başka ülke eski Maliye Bakanı, Ekonomik ve Enerji İşler Bakanı ve Adalet Bakanı arasından atama yapabilmektedir. Bir ülke muhasebe, hukuk, finans alanında akademisyenler arasından atama yaparken, bir başka ülke faaliyetlerini sona erdiren denetçiler arasından atama yapabilmektedir. Kamu gözetim kurumlarına Kurul üyesi olarak atanacak olan kişilerin bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının sağlanması için kurul üyeliğine atanmadan önce beklemesi (geçirmesi) gereken bir süre vardır ve bu süre soğuma süresi olarak ifade edilmektedir.

Tablo 1.A Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunumu

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
Gözetim Kurumlarının Adı	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu	Kanada Kamu Gözetim Kurulu	Denetçi Gözetim Organı	Denetçiler Yüksek Kurulu	Finansal Raporlama Konseyi
Gözetim Kurumlarının Kısaltması	PCAOB	CPAB	APAS	H3C	FRC
Kuruluş Yılı	2002	2003	2005	2003	1990
Kurul Üye Sayısı	5 Kişi	10 Kişi	Her Panel 5 Kişi	14 Kişi	8 Kişi

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
Kurul Üyelerinin Atama Öncesi Soğuma Süresi	5 Yıl	1 Yıl	3 Yıl	3 Yıl	3 ilâ 5 Yıl
Kurulun Bağlı Olduğu Birim	ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	Valiler Konseyi Kanada Menkul Kıymetler Yöneticileri	Federal Ekonomik İşler ve Kontrol Ofisi (BAFA)	Adalet Bakanlığı	FRC ve Dış İşleri Bakanlığı
Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler	SOX SEC Hükümleri PCAOB Kuralları	Kanada Şirketler Kanunu 2003 Kanada Kâr Amacı Gütmeyen Şirketler Yasası 2014	537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Denetçi Gözetim Reformu Yasası 2016	537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Finansal Güvenlik Yasası Ticaret Kanunu	Şirketler Kanunu 2006 Şirketler Kanunu (Denetim, Soruşturma, Toplumsal Girişim) 2004
Gözetimin Uygulandığı Coğrafi Sınır	ABD & ABD Dışı	Kanada	Almanya	Fransa	İngiltere
Gözetim Alanı	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol
Gözetim Yaklaşımı	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım
Gözetim Sıklığı	100'den fazla müşterisi olan denetim şirketleri Her yıl,	100 veya daha fazla rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri Her yıl,	KAYİK kapsamında 25'ten fazla denetim müşterisi olan denetim şirketleri	KAYİK'lerin denetim şirketleri En az 3 yılda bir,	Big Four + BDO LLP + Grant Thornton LLP Her yıl,

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
Gözetim Sıklığı	100 ve 100'den az müşterisi olan denetim şirketleri 3 yılda bir.	50-99 arasında rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri 2 yılda bir, 50'den az rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri 3 yılda bir.	Her yıl, Diğer tüm denetimler En az 3 yılda bir ya da 6 yılda bir.	KAYIK dışı olanlar ise En az 6 yılda bir.	Diğer büyük denetim şirketleri 3 yılda bir, Küçük ve orta ölçekliler 6 yılda bir.
Disiplin Cezaları	Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali	Gereksinim Kısıtlama Yaptırım	Kınama 500.000€'ya kadar para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Meslekten men (çıkartılma)	Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Denetçi listesinden çıkarılma	Kınama Şiddetli Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali
Uluslararası Kuruluşlara Üyelik	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO AASOC	IFAC IFIAR IOSCO CEAOB	IFAC IFIAR IOSCO EAOB CEAOB	IFAC IFIAR IOSCO EAIG EAOB
Mevkidaşları ile İletişim ve İşbirliği	İngiltere Fransa Japonya Çin	Japonya Fransa	ABD Kanada	İsviçre Kanada Japonya ABD	ABD Japonya

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
Finansman Kaynağı	Denetim şirketlerinden alınan yıllık ücretler Kayıt ücretleri Broker ve Dealer'lerden alınan ücretler	Halka açık şirketler tarafından ödenen katılım ücretleri	Fonların yüzde 70'lik kısmı gözetim ücretlerinden, yüzde 30'luk kısmı Federal Bütçeden karşılanır.	Yasal denetçilerin gelirlerinin yüzde 0,2 ilâ yüzde 0,7'lik kısmı Üçüncü ülke denetçilerinden €5.000'yu aşmayan sabit katkı payı	Meslek kuruluşları Muhasebe ve aktüerya meslekleri İş dünyası emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından finanse edilir.

Gözetimde Yetki Devri	Halka açık olmayan şirketlerin gözetimini AICPA yapmaktadır.	-	KAYİK dışı denetimleri Alman meslek odası WPK yapmaktadır.	Delegasyon anlaşmasıyla KAYİK dışı denetimleri Ulusal Yasal Denetçiler Şirketine (CNCC) devreder.	Delegasyon anlaşmasıyla Tanınmış Denetim Organları'na (RSB'ye) düzenleyici görevler vermiştir.
-----------------------	--	---	--	---	--

Tablo 1.B Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunumu

ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Gözetim Kurumlarının Adı	Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu	Finansal Denetim Konseyi	Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
Gözetim Kurumlarının Kısaltması	CyPAOB	CPAAOB	FSC	ASIC	KGK
Kuruluş Yılı	2017	2004	2004	1991	2011
Kurul Üye Sayı	7 Kişi	10 Kişi	En az 3 Kişi En çok 15 Kişi	En az 3 Kişi En çok 8 Kişi	9 Kişi

ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Kurul Üyelerinin Atama Öncesi Soğuma Süresi	3 Yıl	Belirlenmemiş	2 Yıl	Belirlenmemiş	3 Yıl
Kurulun Bağlı Olduğu Birim	Enerji, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı	Finansal Hizmetler Ajansı (FSA)	Maliye Bakanlığı Yuan Hükümeti	Avustralya Hükümeti	Hazine ve Maliye Bakanlığı
Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler	537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Denetçi Kanunu 2017 Şirketler Yasası (Cap 113)	Meslek Yasası 2003	FSC'nin kurulmasına ilişkin Organik Kanununun 2011 Meslek Yasası 2009	Şirketler Yasası 2001 ASIC Kanunu 2001	660 Sayılı KHK 6102 Sayılı TTK
Gözetimin Uygulandığı Coğrafi Sınır	Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	Japonya	Çin	Avustralya	Türkiye
Gözetim Alanı	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol
Gözetim Yaklaşımı	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım
Gözetim Sıklığı	4 Büyük denetim şirketi Her yıl, Diğer KAYİK denetçileri Her 3 yılda bir,	Büyük ölçekli denetim şirketleri Her 2 yılda bir,	100'den fazla halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketleri	6 Büyük ulusal denetim şirketi Her yıl, Diğerleri için bir süre belirlenmemiştir.	KAYİK'lerin denetim şirketleri En az 3 yılda bir,

ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Gözetim Sıklığı	KAYİK dışı denetçiler ise Her 3 yılda bir.	İkinci kademe deneme şirketleri Her 3 yılda bir, Küçük-orta ölçekli denetim şirketleri için sabit bir zaman belirlenmemiş, Yabancı denetim şirketleri 3 yılda bir.	Her 3 yılda bir, Denetim müşterisi 10'dan çok 100'den az olan denetim şirketleri Her 6 yılda bir, Bunların dışındakiler için süre belirlenmemiş.	Her dönemde farklı biri gözetime tabi tutulacaktır.	Diğerleri En az 6 yılda bir, Bu rutinin dışında ihbar, şikayet ve bildirimler de dikkate alınıp gözetim yapılır.

Disiplin Cezaları	Yasal denetçilerin ilk ihlali için 100.000€, tekrarlanan ihlalde 200.000€'ya kadar, Denetim şirketlerinin ilk ihlali için 1 milyon €, tekrarlanan ihlalde 2 milyon €'ya kadar para cezası Faaliyet izninin 3 yıla kadar askıya alınması	Uyarı Ek ücret ödemesi Faaliyet izninin en fazla 2 yıla kadar askıya alınması Kaydının silinmesi	Uyarı Kınama 120.000 NT\$ ilâ 1.2 milyon NT\$'a kadar idari para cezası Faaliyet izninin 2 ay ilâ 2 yıla kadar askıya alınması Faaliyet izninin iptali Meslekten men	Uyarı Kınama Faaliyet izninin askıya alınması Denetçi kaydının iptali Davalının taahhüt vermesi	İkaz Uyarı Bilgilendirme İdari para cezası (10.000 TL ilâ 50.000 TL arasında) Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali
-------------------	---	--	--	---	--

ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Disiplin Cezaları	Meslekten men				
Uluslararası Kuruluşlara Üyelik	IFAC IFIAR IOSCO EGAOB	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO AAOIFI EEG
Mevkidaşları ile İletişim ve İşbirliği	Var	ABD Kanada Malezya Hollanda İngiltere Fransa Çin	Japonya ABD	Var	Var
Finansman Kaynağı	Fonlarının yüzde 20'lik kısmı Devlet Bütçesinden yüzde 80'lik kısmı mesleki kuruluşlar, Denetim şirketleri, KAYİK denetçilerinden alınan ücretlerden oluşur.	Ulusal bütçe (devlet) tarafından finanse edilir.	Denetim şirketlerinden tahsil edilen yıllık ücretler, Diğer kurumların faaliyet gelirlerinin yüzde 3'ü ilâ yüzde 8'i nispetinde alınan ücretler	Endüstri fonu, Şirketlerden ve ilgili diğer kuruluşlardan alınan kayıt ücretleri, Yıllık inceleme ücretleri	Hazine Yardımı ile Muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları, Diğer gelirler

Gözetimde Yetki Devri	KAYİK dışı kalite güvence incelemelerini meslek örgütü ICPAC'a devretmiştir.	Denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemelerini meslek örgütü JICPA yapar.	Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu'nun (SBF),	-	Meslek örgütüne devredilen bir görev yoktur.
-----------------------	--	--	---	---	--

ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Gözetimde Yetki Devri			Muhasebe Denetim Gözetim Bölümüne devreder.		

6.SONUÇ

2000'li yıllar küreselleşen dünyada bağımsız denetim başarısızlıklarının zirve yaptığı ve aynı zamanda başarısızlıklardan ders alınarak gözetim sistemlerinin doğuşuna şahitlik edildiği yıllardır. ABD başta olmak üzere, AB'ye üye olan ve üyelik süreci devam eden ülkeler, Orta Doğu ülkeleri ve okyanus ötesi ülkeler, muhasebe ve bağımsız denetim alanında küreselleşmenin etkileşiminin etkisini pozitif yönde yaşamak, finansal sistemlere güveni tesis etmek, yatırımcıların maddi ve manevi kayıplarının önüne geçmek maksadıyla kamu gözetim kurumlarını kurmuşlardır, kurmaya da, geliştirmeye de devam edeceklerdir. Kimi ülkeler kamu gözetimi için yeni bir sistem kurarken, kimi ülkeler (İngiltere, Avustralya) mevcut sistemleri bu alanda görevlendirmeyi seçmiştir.

2002'de ilk kez SOX ile ABD'de kurulan kamu gözetim sistemi PCAOB, dünyada kurulacak olan kamu gözetim sistemlerine de bir nevi örneklik ve önderlik teşkil etmiştir. Türkiye ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi dışındaki ülkeler kamu gözetimi alanında 15 yılı aşkın bir tecrübeye sahiptirler. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi en genç kamu gözetim sistemine sahiptir. Ayrıca, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi 2004 yılında AB'ye katılmış olmasına rağmen, 2017 yılında kamu gözetim sistemini kurabilmiştir. Ülkemizin ise AB'ye üye olma süreci devam ederken, bir kamu gözetim sistemine 2011 yılında, Birliğe üye olan bir ülkeden (Güney Kıbrıs'tan) daha önce sahip olduğu dikkate alınır, ülkemizin üzerine düşen sorumluluk bilinci ve gelecek hedefleri doğrultusunda hareket ettiğini, istenilen kurumları kendi içerisinde oluşturma becerisini ortaya koyduğunu söyleyebiliriz.

Bugün var olan ve hüviyet kazanmaya çalışan kamu gözetim sistemleri arasında bilgi paylaşımının olması önemlidir ve değerlidir. Yıllardır sistem içerisinde var olan ülkelerin, kamu gözetim sistemlerine yönelik edindiği bilgileri ve tecrübelerini yeni hüviyet kazanma aşamasında olanlarla paylaşması, onlarla ortak protokoller imzalayarak işbirliği içerisinde hareket etmesi ve eşdeğer nitelikte gözetim yapıldığını değerlendirmesi kamu gözetiminde dünyaca iyi iş üretme gayretinin göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu gözetim sistemleri incelenen ülkelerde genel olarak, kurul üyelerinin seçilme kriterlerinde muhasebe ve denetim başta olmak üzere mesleki veya akademik yeterliliğinin ön plana çıktığı görülmüştür. Bu durum, kamu gözetim sistemlerinin etkin olmasının temelinde insan kaynaklarının vasıflı olmasının önemi vurgulamaktadır.

Bağımsız denetimdeki usulsüzlüklerin temelinde yatan bağımlı davranma halinden çıkarılan ders, kamu gözetim sisteminde görev alacak kurul üyelerinin seçiminde önemli rol oynamıştır. Kurul üyelerinin bağımsızlığı dikkate alınarak, kurul üyesi olarak atanmalarından önce, geçirmeleri gereken süreleri düzenlenmiştir. Bir nevi kurul üyelerinin bağımsızlığı tespit edilen sürelerle güçlendirilmiştir. Japonya ve Avustralya süre belirlemediği, süre belirleyen ülkelerde de asgari süre 1 yıl, azami süre ise 5 yıl olarak karşımıza çıkmıştır. Ülkemiz bu süreyi 3 yıl olarak belirlemiştir.

Kamu gözetim sistemlerinin genel itibarıyla belirli bir bakanlıkla veya sermaye piyasası kurullarıyla ilişkilendirildiği görülmüştür. Örneğin ABD'nin kamu gözetim kurumu, ABD'nin Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile, Kanada'nın kamu gözetim kurumu Kanada Sermaye Piyasası, Menkul Kıymetler Yöneticileri ile ilişkilendirilmişken; Çin'in kamu gözetim kurumu Maliye Bakanlığı ile, Türkiye'nin kamu gözetim kurumu Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. ABD, incelenen diğer 9 ülkeden ayrıca şu açıdan da farklılık taşımaktadır: SEC'in, ABD'nin kamu gözetim sistemi üzerinde inceleme yetkisi söz konusudur. Oysaki diğer ülkelerde kamu gözetim sistemleri, ilişkilendirildikleri bakanlığın ya da sermaye piyasası kurulunun incelemelerine tabi değildir.

İncelenen 10 ülkenin 9'unda kamu gözetim kurumları, kendi ulusal ülke sınırları içerisinde bağımsız denetimin gözetimini ve kalite kontrol incelemelerini gerçekleştirirken, sadece ABD kendi ülke sınırlarının içerisinde de, dışarısında da gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

İncelenen ülkelerin hepsinde gözetim alanına ve gözetim yaklaşımına ilişkin uygulamalar ortaktır. Hepsinin gözetime ilişkin faaliyet alanı, bağımsız denetimin gözetiminden ve kalite kontrol incelemelerinden oluşurken, hepsinin gözetim yaklaşımı ise risk odaklı yaklaşımdır. Kanada'nın risk odaklı yaklaşımı değerlendirmedeki bakış açısı (diğerlerinden farklılık gösterebilir) daha karmaşık fakat daha az uzmanlık bilgisinin olduğu alanların incelenmesi şeklindedir.

Kamu gözetim kurumlarının gözetim sıklığı karşılaştırıldığında genel olarak KAYİK kapsamındaki gözetimlerin daha sık aralıklarla yapıldığı, KAYİK dışı kapsamdaki gözetimlerin daha seyrek aralıklarla yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Her ülke, gözetim sıklığını genel olarak belirli zaman aralıklarıyla (her yıl, iki yılda bir, üç yılda bir, altı yılda bir gibi) sınırlandırmış olsa da kendisine yapılan ihbar ve şikâyetleri dikkate alarak bu rutinin dışına çıkabileceğini ifade etmiştir ve ayrıca internet sayfaları aracılığıyla özellikle bildirim yapılabilecek alanları belirtmiştir.

Kamu gözetim kurumları, usulsüz uygulamalar ile ihlaller için yaptırım mekanizmasını kullanma erkine sahiptir. Kanada dışındaki 9 ülkenin disiplin mekanizması, uygulanan disiplin cezalarının türleri açısından büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Kimi ülkelerde (Almanya, Çin, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) idari para cezalarının limitleri belirlenmiş, kimi ülkelerde (Japonya, Çin, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) faaliyet izninin askıya alınma süreleri belirlenmiştir. Ancak Kanada'nın kamu gözetim sistemi bu sayılan müeyyideler dışında disiplin cezası türleri benimsemiştir. Disiplin cezalarının ifşa edilip edil-

meme durumu da değişkenlik göstermektedir. ABD, Fransa, İngiltere ve Avustralya disiplin cezalarına yönelik sonuçlanmış bütün davaları internet sayfası aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmıştır ve denetim şirketlerini/denetçileri ifşa etmiştir. Kanada ise gizliliğe saygı gösterdiğini ifade ederek ifşada bulunmamıştır. Türkiye ve Japonya ise sadece uygulanan ceza türlerini ve miktarlarını sayısal veri olarak paylaşmıştır ve ifşada bulunmamıştır. İfşa, kamu gözetim sistemlerinin bütün bilgileri kamuoyuyla şeffaf bir biçimde paylaştıklarının bir göstergesi olarak değerlendirilirse, kimi ülkelerin gözetim sistemlerinin şeffaflaşmaya gereksinimi olduğu söylenebilir. İfşa edilenler açısından durum değerlendirildiğinde ise bunların kendilerine çeki düzen vermeleri açısından ifşa edilmenin etkisi yadsınmaz. Çünkü ifşa edilen denetçi veya denetim şirketi müşteri portföyünü kaybetmemek için ifşanın caydırıcılık etkisiyle bilinçli ya da bilinçsiz bir biçimde kuralları ihlal ve ihmâl etmemeye özen gösterecektir.

Kamu gözetim kurumlarının uluslararası kuruluşlara üyelik durumları kıyaslandığında ortak paydaları IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IFIAR (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu) ve IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü) üyelikleridir. Ayrıca AB üyesi ülkelerin (Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) uluslararası kuruluşlara üyelikte ortak paydaları EGAOB (Avrupa Birliği Gözetim Koordinasyonu Grubu) üyeliğidir. Brexit'in ardından İngiltere'nin bu gruptaki (EGAOB) üyelik durumunda da güncellemeler gerekmektedir. Türkiye, incelenen diğer 9 ülkeden farklı olarak AAOIFI (İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu) ile telif sözleşmesi imzalamıştır. Ülkemizdeki faizsiz finans alanındaki gelişmelerden hareketle, bu alandaki uluslararası standartların ülkemize kazandırılması açısından, KGK gerekli adımları atmıştır.

Kamu gözetim sistemleri arasında mevkidaşları ile işbirliği ya da iletişimi olup olmadığına dair yapılan karşılaştırmada, IFIAR üyeliği, aralarındaki iletişimin etkili olduğunu ve aralarında bir etkileşimin bulunduğunu göstermektedir.

Finansman kaynakları açısından yapılan karşılaştırmada ise ABD, Kanada, Fransa, İngiltere ve Çin'in sadece denetim şirketlerinden ve diğer şirketlerden alınan ücretler ile; Japonya'nın sadece devlet bütçesi ile; Türkiye, Almanya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nin ise hem ücret gelirleri hem de devlet bütçesiyle (karma bir biçimde) finanse edildiği belirlenmiştir.

Kamu gözetim sistemlerinin, gözetim görevini meslek örgütlerine veya başka bir yapıya delegasyon anlaşması yoluyla devredip devretmediği de karşılaştırılan kriterler arasında yer almaktadır. ABD'nin, Almanya'nın ve Fransa'nın kamu gözetim kurumu, KAYİK dışı denetimlerin gözetimlerini meslek örgütüne devretmiştir. Japonya ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ise kalite güvence kapsamındaki incelemelerini meslek örgütüne devretmiştir. Kanada ve Avustralya açısından yayınlanan raporlarda ise buna dair bir bilgiye rastlanmamıştır. Türkiye, incelenenler arasında meslek örgütüne herhangi bir gözetim yetkisi tanımayan tek ülke olmuştur. KGK, ülkemizdeki çok parçalı yapıya son vermek istediği için bütün yetkileri kendinde yani tek elde toplamıştır. KGK, kendisinden önceki kurumsal yapıların çokluğu ve yetki dağınıklılığının, kendi otoritesi (tek otorite) altında birleştirilmesinde güçlüklerle karşılaşabileceğini yaptığı swot analizinin tehdit kısmında da dile getirmiştir.

Kamu gözetim sisteminin çeşitli ülkelerde yapılanmasına ilişkin en önemli ortak nokta, kamunun yararının korunmasının bağımsız denetimin gözetimi ile mümkün olacağı ve gözetim sisteminin etkinliğinin denetim kalitesini artıracacağı yönündedir.

KAYNAKÇA

- Anantharaman, D. (2012). Comparing Self-regulation and Statutory Regulation: Evidence from the Accounting Profession. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 55-77.
- Aslanoğlu, S. ve Baskan T.D. (2016). Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST’te Yapılan Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16(48), 59-84.
- Birgili, E. ve Tunahan H. (2005). Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu. İktisat İşletme ve Finans İnceleme Araştırma Dergisi, 20(231), 56-67 Haziran.
- COSO, (1987). The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Canadian Public Accountability Board, (2017). Annual Report.
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board, (2019). Fiscal Edition.
- Cunningham, G. M. ve Harris, J. E. (2006). Enron and Arthur Andersen: The Case of the Crooked e and the Fallen a. *Global Perspectives on Accounting Education, Volume:3*, 27-48.
- Dereli, O. (2014, Mayıs). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.
- Dunn, P. (1999). *Fraudulent Financial Reporting: A Deception Based on Predisposition, Motive and Opportunity*, (Unpublished Phd Thesis), Boston University.
- Financial Reporting Council, (2015). Audit Quality Inspections Annual Report 2014/15, 29 May.
- Financial Reporting Council, (2019). Development In Audit, November.
- Gürol. B. ve Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15(47), 131-148.
- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, H3C Annuel Rapport, (2018).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018). Faaliyet Raporu.
- Löhlein, (2016). From Peer Review to PCAOB Inspections: Regulating for audit Quality in the U.S., *Journal of Accounting Literature*, 36, 28-47.
- Memiş M.Ü. ve Güner, M.F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(2), 149-164.
- Murase, H., Numata,S. ve Takeda, F. (2011). Reputation of Low-Quality Big 4 and Non-Big 4 Auditors: Evidence From Auditor Switches of Former ChuoAoyama Clients, *Journal of Governance and Regulation*, 2(1), 1-35.
- National Instrument 52-108 Auditor Oversight Rules and Policies, (2014).
- Rockness, H. ve Rockness, J. (2005). Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, The Impact on Corporate America, *Journal of Business Ethics*, 57, 31-54.
- Rocs, (2007). Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu Türkiye, Muhasebe ve Denetim.
- Sayar, A.R.Z. (2014). KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları, < https://www.youtube.com/watch?v=hkFa9uG_BHs>.
- Tiscini, R. ve Donato, F. (2008). The Relation Between Accounting Frauds And Corporate Governance Systems: An Analysis Of Recent Scandals., <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086624>
- The International Forum of Independent Audit Regulators, 2019 Member Profile - FRC.

The International Forum of Independent Audit Regulators, 2019 Member Profile -CPAB.

Uzay, Ş. (2006). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları. <<http://docplayer.biz.tr/2995843-Kamu-gozetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurumu-ve-meslek-mensuplari.html> >

Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 1-26.

Willekens, M., Dekeyser, S. ve Simac, I. (2019). EU Statutory Audit Reform, Impact on Costs, Concentration and Competition, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate, General for Internal Policies.

660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe.

About the AICPA, <<https://www.aicpa.org/about.html>> (07.03.2020).

About the PCAOB, <<https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>> (07.03.2020).

APAS, <www.apasbafa.bund.de> (08.03.2020).

ASIC, <<https://asic.gov.au/>> (22.03.2020). CyPAOB, <<http://www.cypaob.gov.cy/>> (08.04.2020).

JICPA, <<https://jicpa.or.jp>> (12.03.2020).

TDK, <<http://www.tdk.gov.tr/>> (21.02.2017).

WPK, <<https://www.wpk.de/eng/public/public-oversight/>> (08.03.2020).

<https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi_105.html> (08.07.2020).

<<http://www.treasury.gov.cy/>> (08.04.2020).

