

Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları

Yard. Doç. Dr. Halil İ. ALPASLAN^{1*}, Ömer HAKESEVER²

¹Marmara Üniversitesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü
*halpaslan@marmara.edu.tr

Özet: Dünyada küreselleşmeyle beraber yaşanan hızlı değişim çeşitli dinamikleri ortaya koyarak, yaşamsal faaliyetlerin devamını bu dinamiklere odaklamıştır. Bunların en önemlilerinden biri olan kalite tüm alanlarda ön plana çıkarak ekonomik kararların temel hedefi olmayı başarmıştır. Bu çalışmada Türk denetim sektöründe kalite güvence sistemleri ele alınarak, yasal çerçevesi ve bağımsız denetim firmaları tarafından ne ölçüde kullanıldığına ilişkin bir bakış açısı verilmesi hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Kalite Güvence Sistemleri

Quality Assurance System Applications In Turkish Independent Auditing Sector

Abstract: Rapid changes coming with the concept of globalization has created some dynamics and focused the continuation of vitality to these Dynamics. Quality, one of the most important dynamic, managed to be the basic aim of all economic decisions'. This paper focus on the quality assurance systems on independent auditing in Turkey. Also it is aimed to provide a perspective about the legal frame and the level of applicability by independent auditing firms.

Key Words: Auditing, Quality Assurance Systems

GİRİŞ

İşletmelerin ve işletmelerle ilişkisi olan üçüncü kişilerin alacakları ekonomik kararlar, işletme ile ilgili bir takım bilgiler incelendikten sonra alınmaktadır. Karar vericiler inceledikleri bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduklarını varsayarak hareket ederler. Eğer bilgiyi sunanlar ile bilgiyi kullananlar arasında bir çıkar çatışması söz konusu ise, sunulan bilginin gerçeği yansıtmama riski bulunmaktadır. Bu risk, işletmelerin bağımsız denetimden geçmesi ile minimum seviyeye inmektedir. Bağımsız denetim sonrasında oluşturulan raporda işletmenin finansal tablolarının doğru ya da yanlış olduğu belirtilerek, bilgi kullanıcıların bu rapor doğrultusunda karar almaları sağlanmaktadır. Bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, ancak kaliteli bir denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır. Bu çalışmada kaliteli bir denetim için neler yapılması gerektiği belirlenmeye çalışılmış ve Türk denetim firmalarının kalite konusundaki uygulamalarına yer verilmiştir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim kavramı ve türlerine yer verilmiştir. İkinci bölümde, bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetimde kalitenin gerekliliği ve önemi konuları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, bağımsız denetimde kalite güvence sistemi ile ilgili düzenlemeler açıklanmıştır. Dördüncü bölüm olan son bölümde ise Türk denetim firmalarındaki uygulamalar araştırılmış, denetim firmalarının kalite güvence sistemleri ile ilgili olarak uygulamada ne tür eksiklikleri olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Kalite

Ekonomik dinamiklerin hızlı gelişimi günümüz işletmelerinde önemli yapısal değişikliklere neden olmaktadır. Bu hızlı gelişim toplumun her alanında olduğu gibi işletmeler açısından da bilgi kavramını ön plana çıkartarak en önemli hammadde statüsünü kazanmaktadır. Bu noktada önemli olan bilginin fonksiyonelliğinin de var olmasıdır. Fonksiyonel bilgi güvenilir, doğru, tarafsız ve doğru zamanlı olmalıdır.

Fonksiyonel bilginin işletme yönetimi sürecinde karar alma noktasında etkisi önemlidir. Bu nedenle karar alacak yönetim ekibi kendileri dışındaki tarafların hazırladığı bilgilerin niteliklerine güvenmek zorundadır.¹

Bu bilgilerin diğer taraflarca hazırlanması beraberinde hata veya hile riskini de getirmektedir. Bu riskler ise bilginin fonksiyonelliğini zedeleyerek karar alma sürecini işleme faaliyetlerinin olumsuz sonuçlanması noktasına kadar etkileyebilmektedir.

Bilginin kalitesini ve karar alıcılar için fonksiyonelliğini arttırmak için birçok araç ortaya konmuştur. Denetim ise bu araçların en temel olanlarından biri olarak kabul görmektedir.

Bir problem çözüm yöntemi olarak kabul edilebilen denetim, denetçi tarafından uygulanan önceden belirlenmiş ölçütlerle uygunluk derecesinin belirlenmesidir.²

Güvenilir bilgiye ulaşabilmek için güvenilir olmayan bilgiye karşı tedbir alınmasının en temel yolu olan denetim ile ilgili birçok tanım yapılmıştır.³ Bu tanımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir.

Denetim, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “ Auditing” dir. Auditing kavramının kökeni latince “ işitme ve dinleme” anlamına gelen “ Audire “ fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır.⁴

Bir başka anlatımla denetim; bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması, giderilmesidir. Bir diğer yönden denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış

¹ Pekiner, E. **İşletme Denetimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları No.55, İstanbul 1988, s.3.

² Power, M. “Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation”, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 4, No.3, 1988, s.38.

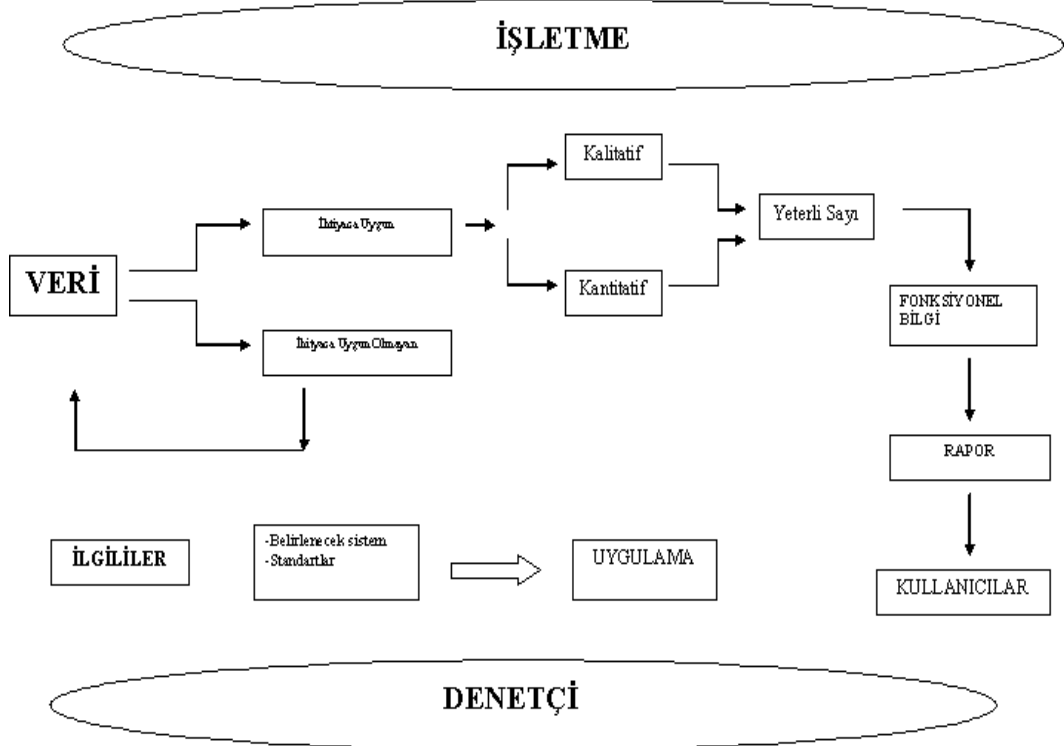
³ Güredin, E. **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s.4

⁴ Yurtsever, G. **Bankacılığımızda İç Kontrol**, TBB Yayınları No.256, İstanbul 2008, s.9

ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir.⁵

Denetim, klasik anlamda geçmişe yönelik neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sisten bazlı modern denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik belirli hususları gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmek anlamındadır.⁶

Bu tanımlardan hareketle denetim süreci ile ilgili aşağıdaki model ortaya konulabilmektedir.



Şekil 1: Denetim Süreci

Bir süreç olarak kabul edilen denetim olgusu ön aşamaların akabinde işlenmiş bilgi olarak kabul edilen verilerin tespit edilmesiyle başlar. Yukarıda da gösterildiği gibi yapılacak denetimin amacına yönelik olarak veriler ihtiyaca uygun olup olmamalarına

⁵ Güredin, 1999, s.5

⁶ Yüzgün, A. **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul 1984, s.20

göre ayrıştırılır. İhtiyaca uygun olmayan veriler ait oldukları veri setinde bırakılarak ihtiyaca uygun olan verilerin kalitatif ve kantitatif ayrımı yapılır. Her denetim sürecinin, süreci gerçekleştiren tarafa mutlak bir maliyeti vardır. Bu maliyet sürecin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi açısından önemli bir etkidir. Dolayısıyla veriler için kabul edilebilir bir sayı (miktar) belirlenerek uygulanacak yöntem seçimi ile süreç işlevsel bir yönde işletilmesidir. Bu aşamaların sonucunda nihai çıktı olan denetim raporu (fonksiyonel bilgi) kullanıcıların ihtiyacına uygun şekilde süreç tarafından üretilmektedir. Sürecin her aşamasının kalite düzeyi doğal olarak çıktısı konumunda olan bilginde fonksiyonelliğini ve kalitesini arttıracaktır.

Günümüzde kalite rekabet üstünlüğünün vazgeçilmez bir unsuru olarak tüm faaliyetlere yansımış ve denetim sürecinde de önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe denetimi, işletmelerin mali tablolarının önceden saptanmış ölçütlere (TMS/TFRS) uygunluk derecesini belirlemeye çalışan bir süreçtir.⁷ 26.12.2012 tarihinde 28509 sayılı resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile denetim faaliyetlerinde bulunabilmek için KGK tarafından yapılan bağımsız denetim lisans sınavında başarılı olmak gerekmektedir.

Ülkemizde uzun tartışmalar sonucu yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu muhasebe alanında devrim niteliğinde değişikliklere neden olmuştur. Şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının egemen olduğu uluslararası muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi ülkemizde muhasebe anlamında önemli bir milat olarak kabul edilmektedir. TMS/TFRS' nin temelinde muhasebe bilgi sisteminin paydaşları arasında en çok yatırımcı grubun korunması amaçlanmıştır.⁸

Finansal kuruluşların, faaliyetlerini yürütürken yüksek standartlara uygun davranmaları, denetim hizmetine olan güvenin artırılmasını sağlamaktadır. Yürütülen denetim çalışmalarının tarafsız, güvenilir ve kaliteli olması sonucu; işletme ilgilileri bağımsız denetçinin, denetim raporun da belirtmiş olduğu beyana güvenmek durumundadırlar. Denetçi görüşünü alan ilgili taraflar güvenilir bir denetim hizmetinin sürdürülüp tamamlandığına güvenmedikleri sürece, uygulamada denetim işlevinin değeri azalır ve buna bağlı olarak denetime duyulan ihtiyaç ve talep de düşer. Bu açıdan

⁷ Kepekçi, C. **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basımevi, İstanbul 2004, s.8.

⁸ Demir, V. ve Bahadır, O., UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı Nobel Yayınları, Ankara, 2008, s.7.

denetim mesleği üyelerinin, denetim faaliyetlerini ve davranışlarını mesleki açıdan yüksek düzeyde tutmaları kaçınılmaz olmaktadır.⁹

Denetim raporları bağımsız, güvenilir ve yeterli denetim kanıtları ile hazırlandığı takdirde denetimin kalitesi artmaktadır. Denetim kalitesi, bir şirketin finansal tablolarına ilişkin uygun beyanda bulunmak ve bu beyanı gerekli kanıtlarla ve tarafsız yargılarla desteklemek olarak tanımlanabilir. Denetim kalitesi diğer tüm kalite ile ilgili süreçlerde olduğu gibi toplu bir sorumluluktur ve denetim firmasının tüm kademelerince bu sorumluluk paylaşılmalıdır.¹⁰

Denetim hizmetlerinin kaliteli olması, denetim faaliyetlerinin sonunda varılan yargının güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu sayede işletme ile ilgili çıkar grupları söz konusu yargıların şeffaflığına dayanarak doğru karar verebilmektedirler.¹¹ Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Denetim raporunun kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti ile hazırlanması sonucu raporda sunulan bilgilerden faydalanacak ilgili taraflara karşı olan sorumluluk yerine getirilmiş olur.
- Bağımsız denetçilerin, kendi kişisel çıkarlarına aykırı düşse bile; topluma, müşterilerine, meslektaşlarına karşı şerefli, dürüst ve itibarlı davranma sorumluluğu vardır. Mesleki açıdan yüksek düzeyde davranmanın temel nedeni kaliteli bir hizmet sunarak toplumun güvenini kazanmaktır.¹²
- Bağımsız denetim hizmetlerinin kaliteli olması, bağımsız denetim firmasının güvenilir olmasını ve bunun sonucu piyasada oluşan itibarın korunmasını ve artırılmasını sağlamaktadır.

⁹ Güredin, E. “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar (1995-2005)**, İSMMMO Yayınları No.82, İstanbul 2007, s.209-210.

¹⁰ Durukan, M.B. ve Kapucugil İkiz, A. “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.82, Temmuz-Ağustos 2007, s.31-32.

¹¹ Güredin, E. “Türkiye’de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi”, **15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Meslek Standartları**, TÜRMÖB Yayınları No.36, Ankara 1992, s.442.

¹² Güredin, 2007, s.209

- Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti, bağımsız denetim firmasının rekabet gücünü artırır. Rekabet gücünün artması da pazar payının ve karlılığın artmasını sağlar.¹³
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterileri, önemli sebepler olmadığı sürece sunulan kaliteli hizmetten memnun kalırlarsa, denetim firmalarını değiştirme ihtiyacı duymazlar.¹⁴
- Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti, sermaye piyasasının başarısını arttırmaktadır.

Güvenirliliğinin kaliteli bir bağımsız denetimle onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ve yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır.¹⁵

3.Bağımsız Denetimde Kalite Güvence Sistemleri İle İlgili

Düzenlemeler

Bağımsız denetimde kalite güvence sistemleri ile ilgili düzenlemeleri aşağıdaki şekilde sıralayabilmekteyiz.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri

Bağımsız denetimle ilgili ilk düzenlemeler, 24 Aralık 1987 tarihinde Merkez Bankası tarafından, bankaların bağımsız denetimi hakkındaki tebliği ve SPK’NIN 13 Aralık 1987 tarihinde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik’tir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu yönetmelikle beraber faaliyete başlamıştır. Sermaye piyasası sonrasındaki gelişmelere paralel olarak X numaralı seride yayınlanan, 7, 12, 15, 16 ve 22 no’lu tebliğlerde, bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Sermaye piyasası kurulunun 1988 yılından beri, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamındaki kuruluşlarda yapılan bağımsız denetim ile ilgili yayınladığı tebliğler, ülkemizde, bağımsız denetim ilkeleri ile ilgili ilk yasal düzenlemelerdir. 02.11.2002

¹³ Yerli, A. “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yöntemi” , **16. Türkiye Muhasebe Kongresi - Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe**, TÜRMÖB Yayınları No.35, Ankara 1997, s.249.

¹⁴ Yerli, 1997,s.252.

¹⁵ Ergun, Ü. “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü” , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı.1, Mart 1999, s.157.

yılında yayınlanan 19 numaralı tebliğde, ABD'deki Sarbanes Oxley Yasasına paralel olarak denetçinin bağımsızlığına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.¹⁶ 12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Uluslar arası Denetim Standartları (ISAs) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Standartların kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesine büyük katkısı olduğundan, 22 numaralı tebliğ, Türkiye’de, denetim kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır. Tebliğin başlangıç hükümlerinde, amaç, kapsam, tanımlar verilmiştir. Tebliğin dördüncü kısmında yer alan bağımsız denetim kalite kontrolü başlığı ile ilgili alt başlıklar aşağıda verilmiştir.¹⁷ 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı TÜRMOB tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Merkezi Esasları hakkındaki tebliğin 11. Maddesinin 1. fıkrasında Kalite Güvence Sistemi izleme Müdürlüğü kurulması kararı yer almaktadır. Aynı tebliğin 5. bölümünde, Kalite Güvence Sistemi hakkındaki hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre, bağımsız denetim kuruluşları, kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamakla yükümlüdürler. Bu sistem, TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kalite

Dördüncü Kısım: Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü

Birinci bölüm: Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları

- Bağımsız denetim ekibi
- Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları
- Etik ilkeler
- Bağımsızlık

İkinci bölüm: Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi

- Müşteri ile bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlaması
- Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi

¹⁶ Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A. “ Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı.9, 2005, s.62-64.

¹⁷ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri.X, No.22.

- Danışma
- Görüşlerdeki farklılıklar
- Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

Üçüncü Bölüm: Gözetim

- Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Düzenlemeleri

3568 sayılı Kanun ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 3568 sayılı Kanun'da bağımsız denetim yetkisi serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Yeminli mali müşavirlere aynı zamanda tasdik yetkisi de verilmiştir. TÜRMOB kurulduğu günden bu yana muhasebe ve denetim standartlarına yönelik önemli çalışmalar yapmıştır. TÜRMOB, 9 Şubat 1994 tarihinde, muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama görevini, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (TMUDESK) vermiştir. 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile muhasebe standartlarını oluşturma görevi, Maliye Bakanlığı'na bağlı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. 22 Ocak 2003 tarihinde ise yine TÜRMOB tarafından, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. TÜDESK'in amacı, denetim faaliyetlerinin verimli ve disiplinli bir şekilde yürütülmesi amacıyla, ulusal denetim standartlarını hazırlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için, 2004 yılında IAASB tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarının başlıkları tercüme edilip, yayınlanmıştır.¹⁸

01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı TÜRMOB tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Merkezi Esasları Hakkındaki Tebliğ'in 11. Maddesinin 1. Fıkrasında Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü kurulması kararı yer almaktadır. Aynı tebliğin 5. Bölümünde, Kalite Güvence Sistemi hakkındaki hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre, bağımsız denetim kuruluşları, kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamakla yükümlüdürler. Bu sistem, TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kalite

¹⁸ Erserim, A. "Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muğla 2007, s.46.

Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü tarafından izlenecektir. Tebliğ 18 Ocak 2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmakla birlikte, kalite güvence sistemi ile ilgili düzenlemeler dikkat çekmektedir. Tebliğin 28. Maddesine göre, bağımsız denetim firması, bünyesinde özerk bir yapıya sahip, kalite güvence sistemini kurmakla yükümlüdür. Oluşturulacak kalite güvence sistemi kapsamında, bağımsız denetim ekibinin görev tanımları açık olarak yapılır, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki davranış ve etik ilkeleri yazılı hale getirilir ve uygulanır. İnsan kaynakları etkin ve verimli kullanılır, denetim faaliyetleri ile ilgili süreçler açıkça tanımlanır. Madde 31'in 2. Fıkrasına göre, kalite güvence sistemi, mesleki temel ilkelere, denetim ve güvence standartlarına uygun, denetim raporlarının doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına imkân verecek şekilde oluşturmalıdır. Denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemleri, Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü tarafından izlenir.

-Türkiye Denetim Standartları (TÜDESK) Kurumu Düzenlemeleri

TÜDESK, 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuş ve 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. TÜDESK'İN amacı ulusal denetim standartlarını belirlemek ve bu standartları yayınlamaktır. TÜDESK, amacı çerçevesinde uluslararası denetim standartlarını rehber olarak kabul etmiştir.¹⁹

Bu çerçevede TÜDESK, dünyadaki gelişmeleri dikkate alarak, 2002 yılında, 2003 yılı itibari ile uygulanmak üzere yayınlanan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın Türkçe'ye çevirisini yaparak yayınlamıştır. Bu çalışmanın ardından, kurul, ulusal denetim standartlarını incelemek ve yorumlamak üzere her denetim standardı için bir komite oluşturmuştur. Ancak kurumun kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmamaktadır.²⁰

-Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri

1999'a kadar olan dönemde, Hazine Müsteşarlığı bankacılık ile ilgili düzenlemelerin hazırlanmasından, yerinde yapılan denetimler ve bankalara yönelik yaptırımların uygulanmasından sorumlu iken, Merkez Bankası da bankaların uzaktan

¹⁹ Yüksel, G. "Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları", **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, (30-31 Mart), Ankara 2007, s.213.

²⁰ Coşkun, A. "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Ekim, İstanbul 2009, s.3.

gözetimi ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun idaresinden sorumlu idi. 1994 yılında yaşanan finansal krizin ekonomiye ağır etkileri olmuştur. 1994-1999 yılları arasında 11 bankaya el konulmasıyla, bankacılık sektörüne yönelik, tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumun oluşturulmasına karar verilmiştir. 19 Aralık 1999 tarihinde 4491 sayılı Kanun ile kurulan, idari ve mali özerkliği sahip olan BDDK, Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır.²¹

23 Haziran 1999 tarih ve 4389 sayılı Kanun'un 13. Maddesi ile, bankaların finansal tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına onaylatma şartı getirilmiştir. Bu kanun ile Banka denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının kurulmasına ve faaliyetlerine ilişkin esaslar, Merkez Bankası ve TÜRMOB'un görüşü alınarak BDDK tarafından düzenlenir. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşları, bu kanun uyarınca yaptıkları faaliyetlerden dolayı üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuşlardır.²²

Şubat 2001 yılında yaşanan finansal kriz sonrasında, ulusal ve uluslar arası gelişmeler ışığında, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hazırlanmıştır.²³ 5411 sayılı Kanun'a göre, 4389 sayılı Kanun'da da belirtildiği gibi, bankaların finansal tablolarının bağımsız denetimden geçirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yine 4389 sayılı Kanun'da olduğu gibi, 5411 sayılı Kanun'un 15. ve 33. Maddesine göre, bağımsız denetim kuruluşlarının kurulmasına ve faaliyetlerine ilişkin esaslar, Merkez Bankası ve TÜRMOB'un görüşü alınarak BDDK tarafından düzenlenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları, faaliyetlerinden dolayı üçüncü kişilere verdikleri zararlardan da sorumludurlar.²⁴

5411 sayılı Kanun'un 24. Maddesi ile bağımsız denetimle ilgili diğer ülkelerde yaygın olarak kullanılan, denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, "Bankaların yönetim kurullarınca, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerini yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulacaktır."²⁵

5411 sayılı Kanun ile ilgili olarak, 1 Kasım 2006 tarihinde, "Bankalarda bağımsız Denetim Gerçekleştirecek kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri

²¹ BDDK. "BDDK Tanıtım Kitapçığı", s.5, <http://www.bddk.org.tr>. (24.11.2012)

²² 4389 Sayılı Bankalar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.23734, Tarih.2306.1999, Md.13.

²³ Erserim, 2007, s.37-38.

²⁴ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.mük.25983, Tarih.01.11.2005, Md.15-33.

²⁵ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. Md.24.

Hakkında Yönetmelik” 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yönetmeliğin, 13. maddesinde, kalite güvence sistemi ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Buna göre, “Banka denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin, mesleki ilkelere, düzenlemelere, kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvence sistemi kurmakla yükümlüdür.” Kalite güvence sistemi ile ilgili iki sorumlu ortak baş denetçi görevlendirilmektedir. Kalite güvencesine ilişkin politikaların belirlendiği bu maddede, kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesi de ele alınmıştır.²⁶

-Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri

4628 Sayılı Yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasalar Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Bu Kanunların amacı, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.²⁷

Gerçek Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim firmalarının Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik göstermektedir.²⁸ Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu’nca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere

²⁶ BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, Sayı.26333, Tarih, 01.11.2006, Md.7-8.

²⁷ EPDK. <http://www.epdk.gov.tr>, (24.11.2012)

²⁸ Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanun Tasarısı, www.basbakanlik.gov.tr/docs/kkgm/kanuntasarilari/101-1569.doc, (24.11.2012).

uygunluğunun, bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.²⁹

- Hazine Müsteşarlığı (HM) Düzenlemeleri

Haziran 2007 tarihli, 5684 sayılı kanunun 18. Maddesine göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ve ilan edilmesi zorunludur.

12 Temmuz 2008 yılında 26934 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin, 9. maddesinde, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde, aşağıdaki kavramlar tanımlanmaktadır.³⁰

- Mesleki Gereklilik
- Mesleki Yeterlilik
- Görev Dağılımı
- Yönlendirme
- Görüş Alma
- Görev Kabulü ve Devamlılık
- İzleme

- Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Düzenlemeleri

13 Ocak 2011 tarihinde uzun zamandır yasalaşması beklenen, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanunun 3. bölümünde “Denetleme” başlığı altında şirketlere yönelik, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 397-406 numaralı maddeler arasında düzenlenen bağımsız denetim ile ilgili hükümlere göre, tüm anonim şirketlere ait finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenme zorunluluğu bulunmaktadır. Denetim çalışması, Uluslararası ve Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu olarak yapılmalıdır. Bağımsız denetçi anonim şirketin, mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemekle yükümlüdür. Kanunun 400. Maddesinin 1. fıkrasına göre, “Denetçi, ancak ortakları,

²⁹ Kaya, M.E. **Bağımsız Denetim Mevzuatı** Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul 2007, s.523.

³⁰ 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.26552, Tarih, 14.06.2007.

yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.” Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet esasları, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak, bir yönetmelik ile düzenlenecektir.³¹

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre, risk denetimi kapsamında, denetçi, anonim şirketlerin sürekliliğini tehdit eden tehlikeleri tespit eden sistemlerin varlığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da denetlemekle yükümlüdür. Denetçiler ile ilgili kısıtlamalarında yer aldığı kanun kapsamında denetçiler, İşlem Denetçisi, Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi olarak ayrılmaktadır. 554. maddede denetçilerin sorumlulukları tanımlanmaktadır.

-Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısının 1. maddesine göre, denetim kalitesini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerini denetleme yetkisi, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumuna verilmiştir. Tasarının 2. maddesinde yer alan tanımlar kısmında, kalite güvence sistemi şöyle tanımlanmaktadır: “Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem.”³²

Yine tanımlar maddesinde, Türkiye Denetim Standardı “ Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı (TDS) adıyla yayınlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları” olarak tanımlanmaktadır. Madde 9’da kurulan görev yetkileri arasında, denetim firmalarında oluşturulacak kalite güvence sistemini gözetlemek, denetim kalitesine yönelik düzenlemeleri yapmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için TÜRMOB tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır.

³¹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.27846, Tarih.14.02.2011, Md.397-406.

³² Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanun Tasarısı,
www.basbakanlik.gov.tr/docs/kgm/kanuntasarilari/101-1569.doc, (24.11.2012).

Madde 24'ün 1. fıkrasına göre kalite güvence sistemi incelemeleri, bağımsız denetim kuruluşlarına gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının oluşturulan standart ve düzenlemelere uygunluğunun gözden geçirilmesi ile harcanan kaynakların niteliği ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini kapsar. Madde 24'ün 2. fıkrasına göre, kalite güvence incelemeleri TÜRMOB tarafından yürütülecektir. Bu amaçla TÜRMOB bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilecektir.

4. Türk Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları

Bu bölümde, kalite kontrol sistemi ile ilgili önceki bölümlerde anlatılan teorik bilgilerin, Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmaları tarafından ne derecede uygulandığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, denetim firmalarını denetleyen kurum olan SPK'nın, kamuya bilgi vermek amacıyla haftalık olarak açıkladığı bültenler incelenerek bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada SPK'nın Kalite Kontrol Sistemi uygulamalarına yönelik yaptığı denetimlerde ne gibi sorunlar ortaya çıktığı incelenmiştir.³³

Araştırma sonucunda, tespit edilen kalite kontrol ilkelerine uymayan denetim firmalarının isimleri, etik değerler göz önünde bulundurularak gizlenmiş ve alfabetik olarak listelenmiştir. Ceza alan kişilerin ise isimlerinin ilk harflerinin açıklanması uygun görülmüştür. Tablo 1'de ise denetim firmalarına verilen cezaların sebebi özetlenerek açıklanmıştır.

Tablo 1. Kalite Kontrol İlkelerine Uymayan Denetim Firmaları ve SPK Tarafından bu Firmalara Verilen Cezalar ve Sebepleri

Firma Adı	Verilen Ceza Sebepleri	Verilen Cezalar
-----------	------------------------	-----------------

³³ <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/index.aspx?submenuheader=-1>, (20.12.2012).

<p>A Yeminli Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.</p>	<p>Tebliğdeki hükümlere aykırılık, Denetim programının, SPK'nın bağımsız denetim ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri kapsamında yeniden hazırlanması, Tebliğdeki hususların, tüm denetim düzenli bir şekilde uygulanması, SPK'nın finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri kapsamında geliştirilmesi ve sermaye piyasası mevzuatına uy konusunda azami dikkat ve öze gösterilmesi</p>	<p>16.800 TL idari para cezası , Üç ay süre, Uyarı</p>
<p>B Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.</p>	<p>Tebliğdeki hükümlere aykırılık, Denetim programının, SPK'nın bağımsız denetim ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri kapsamında yeniden hazırlanması, 3) Denetim sözleşmelerinin ilgili dönemin ilk üç ayı içerisinde imzalanmasının gerektiğine ilişkin düzenleme hakkında müşteri şirketleri</p>	<p>16.800 TL idari para cezası, Üç ay süre, 3) Bilgilendirilme,</p>
	<p>Bilgilendirilmesi,</p>	
<p>C Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.</p>	<p>Kendi bağımsız denetim kadrosu ile yürütmesi gereken ve beklenen denetim çalışmalarında başka kuruluşlardan hizmet alma gibi uygulamalara yer verilmemesi, Tebliğdeki hükümlere aykırılık,</p>	<p>Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkarılabileceği konusunda uyarı 12.688 TL idari para cezası</p>

Ç Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık, Tebliğ hükümlerine tam uyumlu olarak yeni bir genel denetim programı ve buna uygun kalite kontrol mekanizmasını oluşturması ve Kurul'a göndermesi,	12.688 TL idari para cezası Üç ay süre
D Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık, Bağımsız denetim hizmeti verdiği şirketlerde, bağımsızlığın ortadan kalkması sonucunu doğurabilecek eylem ve işlemlerde bulunulmaması, İşletme türleri itibariyle ayrı ayrı hazırlanacak bağımsız denetim programları ve kodlama sistemini Kurul'a göndermesi, D Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. yönetim kurulu başkanı ve Sorumlu Ortak Baş Denetçisi K.Y.'nin, Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında yapılan düzenlemelere ve alınan genel ve özel nitelikteki kararlara uyum,	İki defa 12.688 TL olmak üzere toplam 25.376 TL idari para cezası, Uyarı. Üç ay süre, Uyarı,
E Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Bağımsız denetimlerde esas alınan bağımsız denetim plan ve programlarının Kurulumuzun finansal raporlama ve bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerine uygun olarak güncellenmesi ve denetim programı ile çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama listesinin oluşturulması gerekliliğinin yerine getirilmesi, Tebliğdeki hükümlere azami dikkat ve özenin gösterilmesi,	Üç ay süre, Uyarı,
F Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Hisse senetleri borsada işlem görmeyen hakla açık anonim ortaklıklar ile yatırım fonları için ayrı olarak bir bağımsız denetim programı hazırlanarak SPK'ya iletilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması Tebliğdeki hükümlere azami dikkat ve özenin gösterilmesi ile hükümlere uyum ve gerekli tedbirlerin alınması	Bilgilendirme, Üç ay süre, Uyarı, Üç ay süre

G Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Hisse senetleri borsada işlem görmeyen halka açık anonim ortaklıklar ile yatırım fonları için ayrı olarak bir bağımsız denetim programı hazırlanarak SPK'ya iletilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması Tebliğdeki hükümlere gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi ile hükümlere uyum ve gerekli tedbirlerin alınması,	Bilgilendirme, Üç ay süre, Uyarı, Üç ay süre
--	--	---

H Bağımsız Denetim A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık, UFRS ve Tebliğ çerçevesinde hazırlanmış, yeni bir denetim programı hazırlaması ve bundan sonra gerçekleştirilecek denetimlerde söz konusu programın esas alınması,	15.000 TL idari para cezası, Üç ay süre,
I Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Bağımsız denetimin kalitesine ve bildirim yükümlülüklerine ilişkin yapılan tespitler çerçevesinde mevzuata uyum, Çalışma planlarını mevzuata uygun olarak hazırlayarak SPK'ya iletilmesi,	Uyarı, Üç ay süre, İletilmemesi durumunda kuruluşun bağımsız denetim listesinden çıkarılacağı hususunda bilgilendirilme
İ Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık,	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkartılma, Listeden çıkarılmamasında sorumluluğu tespit edilen Sorumlu ortak Baş Denetçi M.G., Baş Denetçi S.A.A. ve Denetçi Ö.S.'nin sermaye

		piyajasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptal edilmesi
J Bağımsız Denetim ve Mali Müşavirlik A.Ş.	Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında elektronik ortam da dahil olmak üzere yapılması zorunlu bildirimlerin zamanında tam olarak yapılmaması nedenleriyle, sermaye piyasası mevzuatına uyum konusunda azami dikkat ve özenin gösterilmesi, Denetim programı ve çalışma kağıtları ile denetim programı ve çalışma kağıdını ilişkilendiren kodlama sisteminin Tebliğ hükümleri kapsamında güncellenmesi, Genel kurul toplantılarının süresinde yapılması,	Uyarı, Aykırılıkların tekrarı halinde idari para cezası uygulanacağı hususunda bilgilendirilme, Üç ay süre, Aykırılığın giderilmemesi durumunda, Kuruluşun bağımsız denetim listesinden çıkarılacağı hususunda bilgilendirilme, Uyarı
K Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Kuruluş şartlarının kaybedilmesi ile Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında tam ve doğru olarak verilmemesi	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkarılma

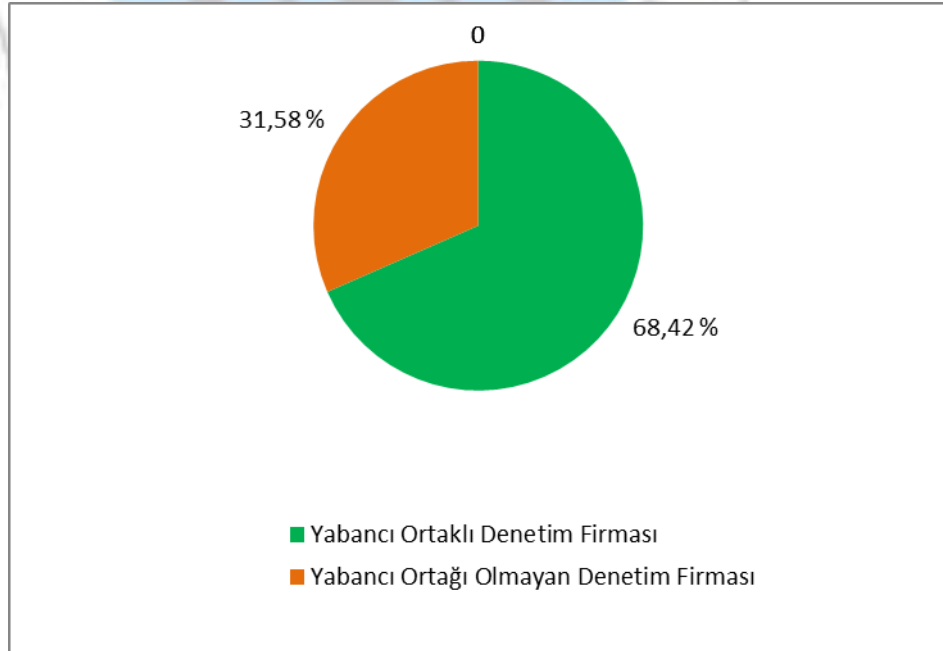
L Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.	Bağımsız denetim planı ve çalışma kağıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması ile uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması ve gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmemesi, İncelenen bağımsız denetim çalışmalarında mesleki özen ve titizliği göstermemesi	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkarılma, Sorumlu Ortak Baş Denetçi İ.N.K.'nin, bundan böyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde görev almama,
M Bağımsız Denetim ve Mali Müşavirlik A.Ş.	Kuruluş şartlarının kaybedilmesi ile Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında tam ve doğru olarak verilmemesi	Sermaye Piyasasında bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkarılma,
N Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık, Genel bağımsız denetim programlarının Tebliğ hükümlerine göre hazırlanması ve güncellenmesi, Tebliği hükümleri kapsamındaki bildirim yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi	15.000 TL idari para cezası, Üç ay süre, Uyarı
O Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müş. A.Ş.	Genel bağımsız denetim programlarının, Tebliğ hükümleri kapsamında güncellenmesi ve bundan sonra Tebliğ hükümlerine uyum konusunda azami dikkat ve özenin gösterilmesi	Üç ay süre, Uyarı
Ö Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Kuruluş'un mesleki sorumluluk sigortası yaptırmama yükümlülüğünün gecikmeli olarak yerine getirilmesi ve sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yapılması zorunlu bildirimlerin zamanında yapılmaması nedenleriyle, sermaye piyasası mevzuatına uyum konusunda azami dikkat ve özeni gösterilmesi Denetim planının Tebliğ hükümleri kapsamında güncellenmesi	Uyarı, Aykırılıkların tekrarı halinde idari para cezası uygulanacağı hususunda bilgilendirilme, Üç ay süre,

P Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Tebliğdeki hükümlere aykırılık. İdari para cezası uygulanması kararına sebeplanan bağımsız denetim raporunun imzalanması	54.900 TL idari para cezası, Sorumlu Ortak Baş Denetçisi B.B.'nin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasının sürekli olarak yasaklanması,
--	---	---

Tablo 1’de yer alan on dokuz firmaya SPK tarafından kalite kontrol ilkelerine uymama gerekçesiyle çeşitli cezalar verilmiştir. Ceza alan firmalar arasında yabancı ortaklı büyük denetim firmaları da yer almaktadır. Bu firmaların sayısı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Ceza Alan Denetim Firmalarının Yabancı Ortağı Olup Olmaması
Bakımından Dağılımı

Denetim Firmaları	Sayı	Yüzde (%)
Yabancı Ortaklı Denetim Firması	13	68,42
Yabancı Ortağı Olmayan Denetim Firması	6	31,58
Toplam	19	100,00

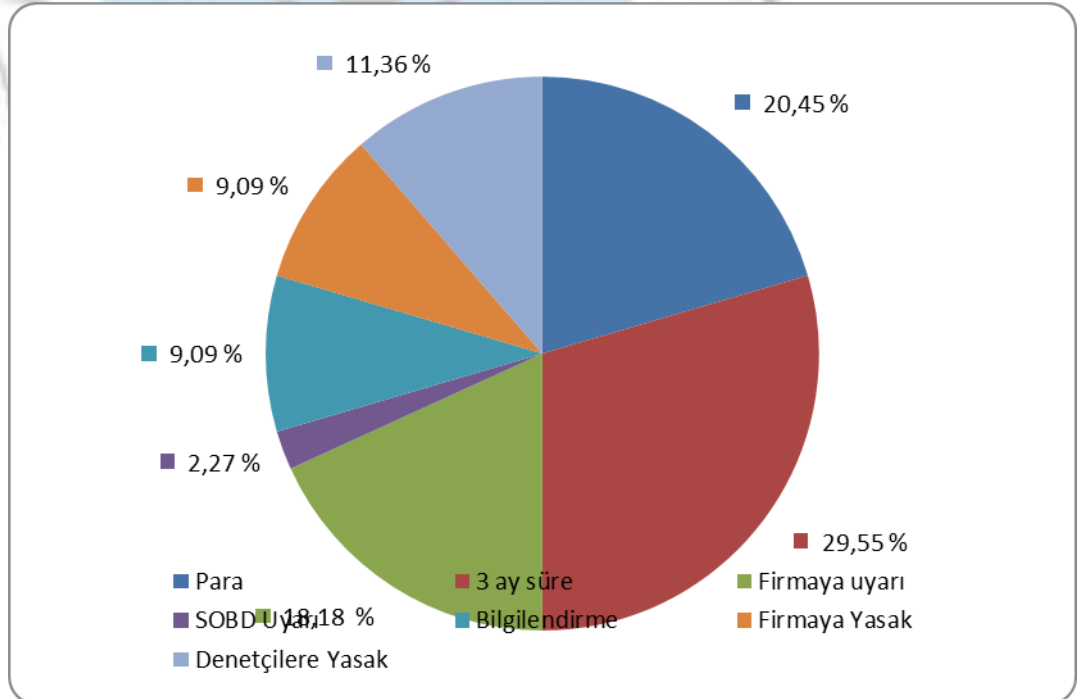


Şekil 1. Ceza Alan Denetim Firmalarının Yabancı Ortağı Olup Olmaması
Bakımından Dağılımı

Tablo 2’de ceza alan denetim firmalarının yabancı ortağı olup olmaması bakımından dağılımı görülmektedir. Ceza alan denetim firmalarının %68,42’si yabancı ortaklı denetim firması iken, %31,57’si yabancı ortağı olmayan denetim firmasıdır.

Tablo 3. SPK tarafından Denetim Firmalarına Verilen Cezaların Türleri ve Dağılımı

Ceza Türleri	Sayı	Yüzde (%)
Para Cezası	9	20,45
Çeşitli Hususların Yerine Getirilmesi İçin Üç Ay Süre	13	29,55
Denetim Firmasına Uyarı	8	18,18
Sorumlu Ortak Baş Denetçiye Uyarı	1	2,27
Bilgilendirme	4	9,09
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Kuruluşlar Listesinden Çıkarılma	4	9,09
Denetçilere, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali	5	11,36
Toplam	44	100



Şekil 2. SPK Tarafından Denetim Firmalarına Verilen Cezaların Türleri ve Dağılımı

Tablo 11’de SPK tarafından denetim firmalarına verilen cezaların türleri ve dağılımı verilmiştir. Buna göre denetim firmalarına yedi farklı türde ceza verilmiştir. Verilen cezalarının %29,54’ü çeşitli hususların yerine getirilmesi için üç ay süre, %20,45’i para cezası ve %18,18’ini denetim firmasına uyarı olarak uygulanmıştır.

SONUÇ

Sermaye piyasalarının başarısı, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğinin kaliteli bir bağımsız denetimle onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ve yapacak tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır. Türk denetim firmalarının kalite kontrol uygulamalarını incelemek amacıyla yapılan inceleme sonucunda 2008-2009 ve 2010 yılında SPK tarafından 19 firmaya kalite kontrol ilkelerine uymadıkları gerekçesiyle çeşitli cezalar verilmiştir. Verilen cezalar neticesinde dört denetim firması (İ, M, L, K firmaları), sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlar listesinden çıkarılmıştır. Bu firmalarda çalışan üç sorumlu ortak baş denetçi, bir baş denetçi ve bir denetçinin de sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi iptal edilmiştir. SPK tarafından dokuz firmaya toplam 169.252 TL para cezası verilmiştir. Verilen cezaların yaklaşık olarak üçte biri sadece tek bir firmaya verilmiştir. Ceza alan firmaların sadece Ankara, İstanbul, İzmir olmak üzere üç ilde faaliyet gösterdiği ve cezaların büyük bir çoğunluğunun (%68,42) İstanbul’daki denetim firmalarına verildiği görülmektedir.

Bağımsız denetim firmaları kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirmek için, mesleki standartlar, yasalar ve düzenleyici kurallara uygun bir denetim yapmalı, etkili bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve bu sistemi sürdürmeli, denetimin kalite kontrolüne ilişkin gözden geçirme işlemini yapan kalite kontrol denetçisi ya da denetçilerini belirlemeli, belirlenen bu kalite kontrol denetçileri denetim raporu hazırlanırken ulaşılan sonuçların tarafsız bir değerlendirmesini yapmalıdır. Kaliteli bir denetim faaliyeti sonucunda; denetlenen işletme finansal tablolarını hazırlarken daha dikkatli olacak, oluşan rapora göre işlem yapan yatırımcılar ve diğer ilgili kişiler doğru bilgilere

ulaşacak, bu bilgilere göre kararlarını alacak sonuçta hem denetim firması, hem denetlenen işletme, hem de ilgili diğer kişiler kazançlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- BDDK. “ BDDK Tanıtım Kitapçığı” , <http://www.bddk.org.tr>.(24.11.2012).
- Coşkun, A. “Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’da Denetim”, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Ekim, İstanbul 2009.
- Demir, V. ve Bahadır, O., UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı Nobel Yayınları, Ankara, 2008, s.7.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İİBF Dergisi, Sayı.9,2005.
- Durukan, M.B. ve Kapucugil İkiz, A. “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.82, Temmuz-Ağustos 2007.
- EPDK. <http://www.epdk.gov.tr>.
- Ergun, Ü. “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı.1, Mart 1999.
- Erserim, A. “Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla 2007.
- Güredin, E. “ Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar(1995-2005), İSMMMÖ Yayınları No.82, İstanbul 2007.
- Güredin, E. “Türkiye’de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi”, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi, Meslek Standartları, TÜRMOB Yayınları No.36, Ankara 1992.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim, Avcıol Basımevi, İstanbul 2004.
- Pekiner, E. İşletme Denetimi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları No.55, İstanbul 1988.

Power, M. "Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation",

Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 4, No.3, 1988, s.38.

Yerli, A. "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi", 16. Türkiye Muhasebe Kongresi-

Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, TÜRMOB Yayınları No.35, Ankara 1997.

Yurtsever, G. Bankacılığımızda İç Kontrol, TBB Yayınları No.256, İstanbul 2008.

Yüksel, G. "Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları", 2.

Türkiye Muhasebe Forumu, (30-31 Mart), Ankara 2007.

Yüzgün, A. Genel Denetim Yaklaşımı, Dünya Yayınları, İstanbul 1984.

Kanun- Tebliğ ve Yönetmelikler

4389 Sayılı Bankalar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.23734, Tarih.23.06.1999, Md.13.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.Mük.25983, Tarih.01.11.2005, Md.15-33.

5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.26552, Tarih, 14.06.2007.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı.27846, Tarih.14.02.2011, Md.397-406.

BDDK."Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri

Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, Sayı.26333, Tarih, 01.11.2006, Md.7-8.

SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", Seri.X, No.22.

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanun Tasarısı

www.basbakanlik.gov.tr/docs/kkgm/kanuntasarilari/101-1569.doc

<http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/index.aspx?submenuheader=-1>

²SMMM, ömerhaksever89@gmail.com