

BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİM KURUMUNUN ROLÜ VE KURUMDAN BEKLENTİLERİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

*Jale SAĞLAR**
Derya YÜCE†

Özet

26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan ve 02.11.2011 tarihli, 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. İlgili kanunun 1.maddesinde bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek kurumun temel amaçları arasında sayılmıştır. Çalışmanın temel amacı bağımsız denetçi adaylarının Kurumdan beklentilerini tespit etmektir. Bu doğrultuda 2013 yılında Adana’da faaliyet gösteren ve her birinin bağımsız denetçi adayı olduğu varsayılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavire yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmaya göre; ankete katılan meslek üyelerinin önemli bir kısmı eğitim görevinin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TURMOB) tarafından diğer görev ve yetkilerin ise KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, olumsuz durumlarla karşılaşılması durumunda gerekli yaptırımların KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğine de inanmaktadırlar.

Anahtar Kelimeler: Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim

Jel Kodları: M42, M48

THE ROLE OF PUBLIC OVERSIGHT BOARD ON INDIPENDENT AUDITING AND THE STUDY TO DETERMINATION EXPECTATIONS

Abstract

Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) was established by the Statutory Decree No.660 called “Statutory Decree on the Organization and Duties of the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority” and was published in the Official Gazette No.28103 on 02.11.2011. In the first article of the relevant Law, the main purpose of the Board is to ensure uniformity, confidence and quality on independent auditing, to set auditing standards, to authorize the independent auditors and audit firms and oversee their activities. The main purpose of this study is to determine the expectations of potential independent auditors from POA. Therefore, a survey was carried out to the Certified Public Accountants who are assumed to be potential independent auditors and operate in Adana in 2013. According to the study results, a significant part of profession members stated that the training duties should be fulfilled by The Union of Certified Public Accountants and Sworn in Certified Public Accountants of Turkey (TURMOB) while the other duties and responsibilities by POA. They also believe that the required sanctions should be fulfilled by POA in case of adverse conditions.

Key words: Public Oversight Board, Independent Auditors, Independent Auditing

Jel Kodları: M42, M48

* Yrd.Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, jsaglar@cu.edu.tr, Balcalı 01330 Sarıçam/ADANA

† SMMM, Ofis: SMMM Bayram Ateş, derya.altun@hotmail.com, Reşatbey mah. 62006 Sk. Kamilusta Apt. kat 4 No 8 Seyhan/ADANA

GİRİŞ[‡]

2013 yılına kadar Türkiye’de bağımsız denetim sadece Sermaye Piyasası Kuruluna bağlı olan şirketlere zorunluydu. Bu şirketlerin bağımsız denetiminde denetçilerin yetkilendirilmesi ve denetim faaliyetleri ile ilgili en geniş düzenleme de Sermaye Piyasası Kanununa bağlı olarak çıkarılan ve 12.06.2006 tarih 26196 mükerrer sayılı resmi gazete ile yayımlanan seri X no 22 “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olmuştur. Her ne kadar Türkiye Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 20 Şubat 2003 tarihinde oluşturulan ve kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) Uluslararası Denetim Standartlarını Türkçeye çevirip 2008 yılında yayınlamış olsa da herhangi bir etkisi olamamıştır. Ancak 13.01.2011 tarihinde kabul edilerek 2013 yılına kadar kısım kısım yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK) Dördüncü Kısım Dördüncü Bölümde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Bu düzenleme ile bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketlerin kapsamı genişlemiştir. Bu nedenle tek bir çatı altında toplanacak bağımsız denetim ilke ve standartlarına ihtiyaç doğmuştur.

6102 sayılı TTK’nun kabul edildiği tarihte mevcutta bunu yapabilecek tek kuruluşun TÜRMOB olduğu, bağımsız denetçilerin yetkilendirmesi ile ilgili işlemlerin de TÜRMOB tarafından yürütülmesi gerektiği ve denetime yön verecek standartların da TUDESK tarafından belirlenen standartlar olduğu düşünülüyordu. Bunun temel sebebi 11.06.1990 tarih 20545 sayılı TÜRMOB Yönetmeliğinin 4.maddesinde ifade edilen Birliğin amaçları ve 7.maddede belirlenen Birliğin görevleridir. Şöyleki,

Birliğin Görevleri

Madde 7-

e) (Değişik:RG-21/11/2007-26707) Uyulması zorunlu meslek kuralları ve meslekî standartları belirlemek, bu kapsamda, uluslararası standartlarla uyumlu meslekî etik standartları, denetim standartları, meslekî eğitim standartları ve kalite güvence standartları oluşturmak ve geliştirmek,

.....

g) Milli ve Milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,

k) (Ek:RG-21/11/2007-26707) Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak,

‡ÇALIŞMA İÇERİSİNDEKİ KISALTMALAR LİSTESİ

KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
RG	: Resmi Gazete
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TUDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

Ancak, Bakanlar Kurulu tarafından 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, 26.09.2011 tarihinde kabul edilen 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. Bu çalışma KGK'nın kuruluş süreci ile faaliyetlerini, düzenleyici kuruluşa duyulan ihtiyacı ve meslek üyelerinin beklentilerini karşılayıp belirlemek amacıyla yapılmıştır.

I. TÜRKİYE'DE KGK'NIN OLUŞUM SÜRECİ

Türkiye'de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuştur. Bu oluşum her ne kadar 6102 sayılı TTK'nın kabulü ile muhasebe ve denetim standartlarının oluşumu ve gözetimine duyulan bir ihtiyaç olarak görülse de aslında ABD ve AB'deki gelişmelerin ışığında şekillenen bir oluşum olarak kabul görmektedir. Şöyle ki, ABD'de 2002 yılında finansal skandallara tepki olarak çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act – SOA[§]) ile muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler yapılmış ve Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) oluşturulmuştur (Uzay, 2006:177)(Acar ve Senal, 2011:37). Sarbanes Oxley Yasasının 101-109 nolu bölümleri kamuya açık şirketlerin muhasebe gözetimine ayrılmıştır(Acar ve Senal, 2011:37). Bu gelişmeler Avrupa'daki denetim firmalarını da etkilemiş ve PCAOB ile Avrupa birliği (AB) yetkililerinin 2003 ve 2004 yıllarında gerçekleştirdikleri görüşmeler ve Avrupa'da yaşanan finansal skandalların da etkisi ile AB Komisyonu yeniden düzenlenen 8. Yönerge Taslağı'nda PCAOB benzeri bir modele yer vermiştir (Uzay, 2006:177). Söz konusu kamu gözetim kurumu denetim firmasının kayda alınmasından, denetim firması ve denetçilerin kalite kontrolünden, denetçilere sağlanacak sürekli eğitimden, denetim firmaları ile ilgili disiplinler faaliyetlerin takibinden sorumlu tutulmaktadır (Acar ve Senal, 2011:37). Tablo 1'de Avrupa ülkeleri arasında kamu gözetimi olan ve olmayan ülkeler gösterilmektedir.

Tablo 1. Kamu Gözetimi Olan/Olmayan Avrupa Ülkeleri**

Kamu Gözetimi Olan Avrupa Ülkeleri	Kamu Gözetimi Olmayan Avrupa Ülkeleri
Avusturya	Bulgaristan
Hollanda	Polonya
Belçika	Kıbrıs
Norveç	Portekiz
Danimarka	Çek Cumhuriyeti
Finlandiya	Romanya
İspanya	Slovakya
Fransa	Estonya
İsveç	Slovenya
Almanya	İsviçre
Yunanistan	Macaristan
İngiltere	Litvanya
İrlanda	Lüksemburg
İtalya	Letonya
Malta	

[§] Çoğu kaynak Sarbanes Oxley Yasasını (SOX) olarak kısaltmaktadır.

** Kaynak: Senal'dan(2011:98) yararlanılarak düzenlenmiştir.

AB'ye üye olmayı bekleyen Türkiye'de kamu gözetimine duyulan ihtiyaç ABD ve AB'deki gelişmelere paralel olarak oluşmuş ancak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo hazırlanmasının ve bu finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesinin zorunlu olmasını içeren hükümler kamu gözetiminin oluşma sürecini hızlandırmıştır. Türk Ticaret Kanununun kabul edildiği yılın sonunda 02.11.2011 tarih 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. Kanunun 1.maddesinde Kurumun amaç ve kapsamı açıklanmıştır.

MADDE 1 – (1)Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.(660 KGK Kanunu)

Kurumun teşkilatı ile ilgili maddeler ilgili kanun hükmünde kararnamenin 3.ve 4.maddelerinde belirtilmektedir. 3. Madde kurumun özerk yapısına vurgu yapmaktadır. Böylece Kurumun faaliyetlerinde daha aktif hareket etmesi sağlanmış bulunmaktadır. KGK hiçbir teşkilattan, başka hiçbir kurumdan etkilenmeden bağımsız denetim faaliyetlerinin dürüst, doğru bir şekilde yapılmasını amaç edinmiştir. Şöyle ki,

MADDE 3 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir. (2) Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir.

Kurul'un üyeleri ve oluşumu madde 4'te açıklanmıştır.

MADDE 4 – (1) Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Madde 4'e göre muhasebe ve denetim faaliyetleri açısından önemli bir yere sahip olan TÜRMOB Kurum içerisinde sadece 1 kişi ile temsil edilmektedir. Bu da meslek üyelerinin görüşlerinin sadece 1/9 oranında temsil edildiğini göstermektedir. Kurumda Maliye Bakanlığı 2 üye ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2 üye ile temsil edilmektedir. Kurumun temel görevi ise Madde 9'da belirtildiği gibi muhasebe ve denetim faaliyetlerinin uluslar arası standartlara uygun hale getirilmesi odaklıdır. Bu görev ve yetkiler madde 9'da yer almaktadır.

MADDE 9 –a)

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da

gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

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

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

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

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

g)(660 KGK Kanunu, s. 5).

Kurum kuruluşunun ardından öncelikli olarak, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa^{††} ek 1.maddede belirtildiği şekliyle (Ek: 15/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun md. 27 ile) “*finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere*” kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından uluslararası muhasebe standartlarından çevirerek yayınladığı muhasebe standartlarındaki terminoloji sorunlarını gidererek daha sade ve daha anlaşılır Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır^{††}. Kurum ardından 26.12.2012 tarihinde “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ni yayınlamış ve bağımsız denetçilerin ve denetim firmasının yetkilendirilmesi ile denetim süreci ile ilgili temel unsurları hükme bağlamıştır. Kurum 2013 yılı itibariyle de Bağımsız Denetim Standartlarını yayınlamaya başlamıştır.

II TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN VE DENETİM FİRMALARININ YETKİLENDİRİLME SÜRECİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilip yayınlanmadan önce Türkiye’de bağımsız denetim yapılan şirketler Sermaye Piyasası Kuruluna bağlı şirketler olmuştur. Bu dönemde bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa bağlı olarak seri X olarak çıkarılan tebliğ ve yönetmelikler ile yapılmıştır. En kapsamlı düzenleme ise 12.06.2006 tarihli seri X no 22 “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olmuştur. Tebliğin ikinci kısmında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartları belirlenmiştir. Bağımsız denetçi ve denetim firmalarının yetkilendirme süreci açıklanmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi için SMMM ve YMM ünvanları almış kişilerin SPK tarafından düzenlenen lisanslama sınavında da başarılı olma şartı aranmaktadır.

^{††} 06.12.2012 tarih 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 2499 sayılı eski kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

^{††} Her bir standardın yayın tarihi farklı olduğundan burada tarih belirtilmemiştir. Hem muhasebe hem de denetim standartlarına tam set olarak kurumun web sayfasından ulaşılabilir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 13.01.2011 tarihindeki ilk kabulünde ve yürürlüğe girişinde kanunun 4. Kısım 3. Bölümünde 397.maddede 1.fikrasında “(1) Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.” hükmü getirilmiştir. Kanunun ilk kabul edildiğinde henüz KGK’nın oluşumu ile ilgili KHK çıkmamıştır. KGK oluşturulmadığından aynı kanunun 400.maddesinde

“Denetçi, ancak ortakları, 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 denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir.”

denilmektedir. Buna göre kanunun ilk çıkışında bağımsız denetçi ve denetim kuruluşunun yetkilendirme sürecinin bir yönetmelikle düzenleneceği bildirilmiştir. KGK oluşum sürecini tamamlayınca ve bağımsız denetim yönetmeliği çıkıncaya kadar meslek üyelerinin eğitimini TÜRMOB üstlenmiş ve yetkilendirme ile ilgili girişimlerde de bulunmuştur. Ancak hemen akabinde 02.11.2011 tarihinde çıkarılan BKK ile KGK oluşturulmuştur. 26.06.2012 tarihli 6335 nolu kanunla Türk Ticaret Kanununun denetleme ile ilgili dördüncü kısım üçüncü bölüm “denetleme” konusu içerisinde değişiklik yapılmış ve denetim standartlarının oluşturulması ve yetkilendirme ile ilgili görevler KGK’ya devredilmiştir. Ardından 26.12.2012 tarih 28509 no.lu resmi gazetede “Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4.maddesinde “...Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler” bağımsız denetçi olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi işlemleri hükme bağlanmıştır. Yönetmeliğe göre 3568 sayılı yasaya göre SMMM ve YMM ünvanları almış bulunan ve yönetmelikteki kriterleri taşıyan meslek üyelerinin bağımsız denetim sınavından başarılı olmaları şartı ile denetçilik vasfını alacakları belirtilmektedir. Aynı yönetmeliğin geçici 1.maddesine istinaden görevde 15 yılını tamamlamış bulunan meslek üyelerinin belirli bir eğitim programını tamamlamaları koşulu ile bağımsız denetçi olabilecekleri belirlenmiştir. Şöyle ki,

Denetçilere ilişkin geçiş hükümleri (*)

GEÇİCİ MADDE 1 –

(4) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla, Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, 31/12/2014 tarihine kadar (Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152) (...) başvurmaları halinde;

a) Bağımsız denetçi olmak için 14 üncü madde uyarınca aranan sınav hariç diğer şartları haiz olmak ve 16 ncı maddede belirtilen sınav konuları itibarıyla Kurum tarafından öngörülen eğitim programlarını başarıyla tamamlamak kaydıyla, başarılı olunan konulardan 14 üncü maddede belirtilen sınav şartını sağlamış olurlar.

b) 3568 sayılı Kanun uyarınca (Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152) staj yapan veya hizmetleri stajdan sayılan ve bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, (Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152) 31/12/2015tarihine kadar meslek mensubu olmaları halinde bu fıkra kapsamında değerlendirilir.

c)

d) (a) bendi uyarınca yapılacak eğitim, 16 ncı maddenin dördüncü fıkrasında meslek mensupları itibarıyla belirtilen sınav konularından yapılır. Bu eğitim kamu kurumları veya üniversitelerle işbirliği halinde de yürütülebilir.

Bu düzenleme ile 15 yıllık tecrübesi bulunan meslek üyelerine KGK tarafından belirlenen şartları sağlayan üniversitelerle bir protokol çerçevesinde eğitim programı düzenlenmiştir. Yine geçici 1.maddeye istinaden SPK tarafından yapılan lisanslama sınavlarından alınan puanlar da başarı sınırını aşmaları şartıyla geçerli sayılmıştır. Bunun dışında kalan meslek üyelerinin bağımsız denetçi olabilmeleri için SMMM veya YMM unvanını almaları ön koşulu ile KGK tarafından düzenlenen bağımsız denetçilik sınavında da başarı sağlamaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilme koşulları ise Bağımsız denetim yönetmeliğinin 13. Maddesinde sıralanmaktadır. Bu maddeye göre;

MADDE 13 – (1) Denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;

.....

d) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,

e) Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde denetçi belgesine sahip olması,

f) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

.....

KGK'nın oluşumu, bağımsız denetim standartlarına geçiş ve bağımsız denetçilik yetkilendirme sınavlarında yapılan düzenlemeler meslek üyeleri arasında farklı tepkilere yol açmıştır. Bu doğrultuda meslek üyelerinin beklenti ve görüşlerini ortaya koymak üzere bir saha çalışması gerçekleştirilmiştir.

III BAĞIMSIZ DENETÇİ ADAYLARININ KGK'DAN BEKLENTİLERİNİN TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

a. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetime geçiş sürecinde bağımsız denetçi adayları olarak kabul edilen SMMM'lerin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmesini yapmakta olan KGK'dan beklentilerinin tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda geniş kitlelerden veri temininde kullanılan en yaygın yöntem olan anket yöntemi veri toplama aracı olarak seçilmiştir. Amaç mevcut durum tespiti olduğundan verilen cevaplar yüzdesel paylarla değerlendirilmiştir.

Hedef kitle ise Adana Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler(SMMM) odasına kayıtlı SMMM'ler olarak belirlenmiştir. TÜRMÖB web sayfasında yer alan üye istatistiklerine göre Nisan 2013'te Adana SMMM odasına kayıtlı toplam 1680 SMMM bulunmaktadır. Odadan alınan bilgiye göre bunların yaklaşık %10'u fiilen faaliyette bulunmayan meslek üyelerinden oluşmaktadır. Kalan kısım yaklaşık 1510'dur. Bu üyelere doğrudan ulaşabilmek için Adana SMMM odası tarafından düzenlenen ve tüm üyelerin davet edildiği bir panel seçilmiş ve anket bu üyelere elden yaptırılmıştır. Bu kapsamda panele gelen meslek üyelerinden ankete katılmayı kabul eden SMMM sayısı 184 tür. Anket yine bir SMMM tarafından yüz yüze yapıldığından değerlendirme dışı bırakılan anket olmamıştır. $184 / 1510 = \%12$ yeterli kabul edilmiştir. Araştırma Mayıs 2013'te "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" nin yayımlandığı tarihten çok kısa bir süre sonra yapılmıştır. Anket yapıldığı dönemde KGK ile bazı Üniversiteler arasındaki işbirliği çerçevesinde Geçiş Dönemi Bağımsız Denetçi Eğitimleri başlamış bulunmaktaydı.

b. Elde Edilen Bulgular

Araştırma çerçevesinde ankete katılanlara kendi mesleki bilgilerini anlamaya yönelik sorular ile meslek üyesinin bağımsız denetim mesleği ve KGK'nın görev ve yetkilerinin kapsamı ile ilgili beklentilerine yönelik sorular bulunmaktadır. Tablo 2'de ankete cevap verenlerin mesleki tecrübelerine ve kişisel yapılarına yönelik sorulara verilen cevaplar % paylarla yer almaktadır.

Tablo 2. Cevaplayanların Kişisel Özellikleri

Ankete katılan SMMM'lerin	Özel bir işletmeye bağımlı çalışan.....	% 19
	Serbest çalışan.....	% 70
	Kamuda çalışan.....	% 0
	Diğer	% 3
	Cevap vermeyenler.....	% 8
Ankete katılan SMMM'lerin	Lise mezunu.....	% 5
	Lisans mezunu.....	% 81
	Yüksek lisans mezunu.....	% 9
	Doktora mezunu.....	% 0
	Cevap vermeyenler.....	% 5
Ankete katılan SMMM'lerin	0-5 yıl arası tecrübeye sahip.....	% 17
	5.1-10 yıl arası tecrübeye sahip.....	% 15
	10.1-15 yıl arası tecrübeye sahip.....	% 22
	15.1 sonrası tecrübeye sahip.....	% 43
	Cevap vermeyenler	% 3
Ankete katılan SMMM'lerin yaşı	25-34 arasında.....	% 20
	35-44 arasında.....	% 33
	45-54 arasında	% 28
	55 ve üstü.....	% 17
	Cevap vermeyenler.....	% 2

Tablo 2'de de verilen yüzdelerle bakıldığında ankete katılanların büyük çoğunluğunun serbest çalıştığı anlaşılmaktadır. Mesleğin yapısı gereği bu beklenen bir durumdur. Bu meslek üyeleri bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterme kararı aldıklarında şu anki yasal düzenlemelere göre bir denetim firması bünyesinde çalışmaya başlayacaklardır. Kamu idarelerinde özellikle gelir idaresi başkanlığı bünyesinde çalışan meslek üyeleri de bulunmaktadır. Ancak ankete cevap verenler arasında kamuda çalışan meslek üyesi olmamıştır. Diğer cevabını verenlerin ise SMMM bürosunda başka bir SMMM adı altında ya da bir muhasebe şirketinde çalışan meslek üyeleri olduğu düşünülmektedir.

Ankete katılan meslek üyelerinin büyük çoğunluğu lisans mezunudur. 3568 sayılı kanunun SMMM olabilmek için özel şartların yer aldığı 5.maddesine göre meslek üyesi olmanın özel şartlarından biri yine aynı maddede belirtilen dört yıllık fakültelerden birinden mezun olmaktır. Bu nedenle ankete cevap verenlerin %81'nin lisans mezunu olması beklenen bir durumdur. Ankete cevap verenlerin %5'i lise mezunu olduklarını belirtmiştir. Lise mezunu olanların 01.06.1989 tarihli 3568 sayılı meslek kanununun ilk çıkartıldığı dönemde “serbest muhasebeci(SM)” olarak tanımlanan ve belirli eğitimleri tamamlayarak “mali müşavir” ünvanı alan meslek üyeleri oldukları düşünülmektedir. 10.07.2008 tarih 5786 sayılı kanunla 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununda değişiklik yapılmış ve “serbest muhasebeci” ünvanı kanundan çıkarılmıştır.

Ankete katılanların neredeyse yarısı 15 yıldan daha fazla bir süredir mesleki tecrübeye sahip olduklarını belirtmişlerdir. 10 yıldan daha fazla tecrübe sahi olanların oranı %65'tir. Bu grup Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin geçici 1.maddesine göre bağımsız denetçi eğitim programına katılma konusunda gerekli şartları yerine getirmiş bir gruptur ve eğitime katılarak doğrudan bağımsız denetçi ünvanı alabilirler. Ankete cevap verenlerin yaş dağılımı ise belirli bir yerde yoğunlaşmamakta birbirine yakın dağılımlar göstermektedir.

Tablo 3. Bağımsız Denetçiliğe ve Gözetim Kurumuna Bakış

Bağımsız denetçi olmayı	Düşünenler.....	% 70
	Düşünmeyenler.....	% 24
	Cevap vermeyenler.....	% 5
Bağımsız Denetim Faaliyetlerinin gözetimi ile ilgili düzenleyici kuruluşa ihtiyaç olduğuna	İnananlar.....	% 75
	İnanmayanlar.....	% 13
	Farketmez diyenler.....	% 9
	Cevap vermeyenler.....	% 3
Gözetim kurumu olarak	SPK olabilirdi diyenler.....	% 7
	KGK olmalıydı diyenler.....	% 32
	TÜRMOB olabilirdi diyenler.....	% 59
	Diğer bir isim verenler.....	% 1
	Cevap vermeyenler.....	% 2

Tablo 3’de belirtildiği gibi ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğu bağımsız denetçi ünvanı almayı düşünmektedir. Ankete cevap verenlerin %65’inin geçici 1.madde kapsamında eğitim alarak bağımsız denetçi ünvanı alabileceği düşünüldüğünde bu oran beklen bir orandı denilebilir. Geçici 1.maddeden yararlanamayan meslek üyelerinin bağımsız denetçi olabilmeleri için 14.maddede belirtilen özelliklerin yanı sıra Yönetmeliğin 15.maddesine istinaden denetçi yardımcısı olarak 3 yıl süre ile bir denetçi yanında staj yapmaları, 16.maddeye istinaden KGK tarafından yapılacak sınav konularında başarı sağlamaları gerekmektedir.^{§§}

Ankete katılanların büyük çoğunlu(%75) bir kamu gözetiminin gerekli olduğunu vurgularken %59’u bunun TÜRMOB tarafından yerine getirilmesi gerektiğini sadece %32’si KGK tarafından yerine getirilmesinin uygun olduğunu düşündüklerini ifade etmektedir. Bu durum mevcut yapılanmada yapılacak değişikliklerin meslek üyelerini olumsuz etkileyebileceği inancı ya

^{§§} KGK’nın resmi web sitesinden alınan bilgilere göre Adana ilinde 31.12.2014 tarihi itibarıyla bağımsız denetçi ünvanı alan SMMM sayısı 201 dir. (http://www.kgk.gov.tr/bagimsiz_deneticiler/#1)

da mevcut durumlarını kaybetme korkusu olabilir. Bunun yanı sıra standart oluşturma ve yetkilendirme ile ilgili görevlerin 20545 sayılı TÜRMOB Yönetmeliğinde belirtilen Birliğin görevleri arasında sayılmasından kaynaklı bir düşünce de olabilir. Ancak tablo 4'te yer alan cevaplarla karşılaştırıldığında kamu gözetiminin gerekli olduğunu düşündükleri anlaşılmaktadır. Mevcut sistem içerisinde kamu gözetiminde eksiklikler olduğu düşüncesi ile bu şekilde cevap verdikleri düşünülmektedir.

Tablo 4. SMMM'lerin KGK'nın görev ve yetkilerinin kapsamı ile ilgili görüşleri

KGK'nın görev ve yetkileri arasında	Kesinlikle yer almalı	Yer almalı	Olsa da olur olmasa da	Yer almamalı	Kesinlikle yer almamalı	Cevap Yok
Denetim Standartlarının oluşturulması	%83	% 3	% 2	% 1	% 10	% 1
Denetim firmalarının taşıyacağı koşulların belirlenmesi	%79	% 9	% 2	% 1	% 7	% 3
Denetçilerin taşıyacağı koşulların belirlenmesi	%82	% 6	% 2	% 1	% 8	% 2
Denetçilerin eğitimleri	%72	% 7	% 2	% 2	% 16	% 2
Denetçilerin sınavlarının yapılması	% 54	% 8	% 5	% 4	%27	% 3
Denetçilerin yetkilendirilmesi	% 72	% 8	% 3	% 1	% 14	% 3
Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi	%72	%12	% 3	% 1	% 10	% 3
Denetim firmalarının faaliyetlerinin denetimi	%70	%13	% 2	% 2	% 10	% 3
Denetçiler için ahlak kuralları	%76	% 9	% 3	% 1	% 8	% 4
Diğer (katılımcıların eklemek istedikleri)	bağımsız denetçilik ünvanı meslek üyelerine sınavsız olarak gerekirse belirli bir mesleki tecrübe ile verilmelidir					

Tablo 4'te verilen ve ankete katılan SMMM'lere değerlendirmeleri için yöneltilen görev yetkilerinin tamamı "bağımsız denetim yönetmeliği" ve 6102 sayılı TTK'da yapılan 26.06.2012 tarih 6335 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre KGK'ya verilen görevlerden oluşturulmuştur. KGK kurulmadan hemen önce Türkiye'de yasal olarak muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi TMSK'da, denetim standartlarını oluşturma yetkisi ise TÜRMOB'daydı. Ankete katılanların çok büyük bir kısmı denetim standartlarının oluşumu için bir kamu gözetimi gerektiğine inanmakta olduklarını bildirmişlerdir. Bu da mevcut durumdaki denetim standartları oluşumunun yetersiz kalması sebebi ile kamu gözetimi gerektiği düşünülmüş olabilir. Denetim standartlarına duyulan ihtiyaç ise 6102 sayılı TTK'nın 2011 tarihinde kabul edilmesi ve denetim yaptırması gereken işletme sayısının ve bağımsız denetçi ve denetim firmasına olan talebin artması ile ortaya çıkmıştır. Kanun öncesinde sadece SPK'ya bağlı şirketler Bağımsız Denetim Standartları Tebliği'ne uygun olarak denetleniyordu. Bu tebliğ denetim standartları açısından çok detaylı kurallar içerse de sınırlı sayıda işletmeyi kapsıyordu.

Ankete verilen cevaplara bakılırsa aralarında çok ufak farklar olsa da cevap verenlerin büyük çoğunluğu denetçi ve denetim firmalarının yetkilendirilmesinin ve eğitimlerinin, bunların taşınması gereken koşulların ve meslek ahlak kurallarının belirlenmesinin, denetçi ve denetim firmalarının faaliyetlerinin denetiminin Gözetim Kurumu tarafından yerine getirilmesi gerektiğini

belirtmektedir. Sadece sınavların yapılması işleminin kamu gözetiminde olması gerektiğine inanların oranı her ne kadar % 54 ise de diğer yargılara verilen cevapların ağırlığına göre daha aşağıda kalmıştır. Bunun temel sebebi diğer kısmında da belirtildiği gibi bağımsız denetçi ünvanının sınavsız olarak verilmesi hususundaki beklentilerden dolayı olabilir. Ayrıca Ankete cevap veren meslek mensuplarının % 83 ü denetim standartlarının kesinlikle oluşturulması gerektiğine inanmaktadır. Bu da zamanında TUDESK tarafından yapılan ancak etkili olamayan ve şu anda KGK tarafından yapılan standartlaştırma çalışmalarını destekler niteliktedir. KGK standartların oluşumunda özerk bir yapıya sahip olması ve yasalarla desteklenmesi sebebi ile daha aktif hareket etmiş ve standartların büyük çoğunluğu tamamlanarak resmi gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Tablo 5. SMMM'lerin KGK'nın görev ve yetkilerinin kapsamı ile ilgili görüşleri

KGK'nın teşkilatı ve diğer görevleri ile ilgili sorular	Kesinlikle katılanlar	Katılanlar	Kararsızlar	Katılmayanlar	Kesinlikle katılmayanlar	Cevap Yok
Bağımsız denetçi yetki belgesi sınavla verilmelidir.	%46	% 9	% 7	% 4	%32	% 3
KGK'da SPK'dan daha fazla temsilci olmalıdır.	%18	%16	%12	% 8	% 42	% 4
KGK'da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci olmalıdır.	%72	% 8	% 8	% 2	% 5	% 4
Hizmet içi eğitim düzeyi KGK tarafından yerine getirilmelidir.	% 61	% 10	% 4	% 2	% 17	% 5
Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'ya ihtiyaç vardır.	%80	% 5	% 2	% 1	% 7	% 4
İş potansiyelinde yaşanabilecek olumsuzluklarda KGK'nın yaptırımları olmalıdır.	%73	% 9	% 2	% 2	% 10	% 5
Diğer	--	--	--	--	--	--

Tablo 5'te verilen cevaplar incelendiğinde ankete katılanların %55'inin sınav gerekliliği ile ilgili yargıya katıldıklarını belirtmesine rağmen diğer cevaplarla kıyaslandığında düşük bir oran olarak kalmıştır. Sınavla ilgili sorulara verilen cevaplar karşılaştırıldığında sınav konusunda cevap verenlerin tereddütleri olduğu anlaşılmaktadır. Bununla beraber verilen diğer cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunun KGK'dan önemli beklentileri olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle hizmet içi eğitim verme, haksız rekabeti önleme, yaşanacak olumsuzluklarda yaptırım gücünün olması ve kullanması gibi konularda beklentileri yüksektir. Sadece KGK'da TÜRMOB'u temsilen daha fazla üye olması gerektiğini düşünenlerin oranı % 80'dir. Bu da çok yüksek bir orandır. Mevcutta TÜRMOB kurulda 1 üye ile temsil edilmektedir.

ABD'de kamu gözetim kurulunun da oluşumunu belirleyen Sarbanes Oxley Yasasının yayınlanmasından iki yıl sonra 336 denetçinin cevaplandığı ve kamu gözetim kurumunun faaliyet alanı içerisine girecek konularla ilgili görüşlerin sorulduğu anket çalışması yapılmıştır (Uzay, 2006:190). Çalışma sonucuna göre;

- Cevaplayıcıların çoğunluğu kalite kontrol standartlarının(%54), meslek ahlakı standartlarının(%66) ve bağımsızlık standartlarının(%69) kamu gözetim kurulu tarafından oluşturulması gerektiğini bildirmiştir. Ancak, denetim standartları(%56) ve

muhasebe standartlarının(%61) ise kurul tarafından oluşturulması geremediğini ifade etmişlerdir.

- Cevaplayıcıların çok büyük bir kısmı(%73) kurulun denetçilere yönelik denetim ve disiplin uygulamalarına devam etmesi gerektiğini bildirmiştir.
- Kurulun beş kişilik yönetim kurulunda mali müşavir sayısının iki olması durumuna, ayrıca yönetim kurulu başkanı mali müşavir ise başkan olmadan önceki 5 yılda fiilen faaliyette bulunuyor olması gerektiğine cevaplayıcıların büyük çoğunluğu (her iki durum için de %72) olumsuz cevap vermiştir. Cevaplayanların % 23'ü yönetim kurulunun tamamının, % 17'si dördünün, % 60'nın ise üçünün mali müşavir olması gerektiğini ifade etmiştir.

Cevaplar incelendiğinde Adana'da faaliyet gösteren cevaplayıcılar da ABD uygulamasındaki cevaplayıcılar gibi denetçilere yaptırım uygulanması ve denetçilere yönelik denetimlerin yapılması işlemlerinin ve meslek ahlaki standartlarının KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğini bildirmiştir. Aynı şekilde Adana'daki cevaplayıcılar ABD'dekiler gibi KGK'nın yönetiminde mali müşavirlerin daha fazla olması gerektiğini de ifade etmiştir. Her iki ülkede de denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili düzenlemeleri yerine getiren kurulda bu standartları takip etmesi gereken mali müşavirlerden daha fazla temsilci olması gerektiğine inanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak ABD'deki çalışmadan farklı olarak Adana'daki cevaplayıcılar standartlarının oluşturulması görevinin de KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. ABD'de bu standartların KGK tarafından yapılması gerektiği yönündeki cevaplar daha fazladır.

SONUÇ

Bağımsız Denetimin Gözetimi konusu, 660 sayılı KHK ile muhasebe ve bu KHK 02.11.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan KHK ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleyip yayımlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek, sicile kaydetmek ve bunların faaliyet ve çalışmalarını denetlemek ve kamu gözetimini yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Yapılan düzenleme ile SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığının muhasebe ve denetime yönelik görev ve yetkileri tamamen sona erdirilmiş ve bu görev ve yetkiler yeni oluşturulan Kuruma devredilmiştir. KHK'da "kamu yararına ilgilendiren kuruluşlar" şeklinde yeni bir tanımlama yapılmış ve bu kuruluşların denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği de hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, bu kuruluşlarda serbest çalışan bağımsız denetçilerin (YMM, SMMM) denetçilik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu halde bağımsız denetçiler, bahsi geçen kuruluşlarda ve büyük ölçekli şirketlerde denetçi olamayacak, ancak bunlar dışındaki diğer tüm sermaye şirketlerinde denetçi olabileceklerdir. Diğer taraftan, 660 sayılı KHK'da KGK'nın görevleri arasında, bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav yapma yetkisi de sayılmıştır.

Mali müşavirlere yönelik olarak yapılan araştırma kapsamında örnekleme giren mali müşavirlerin yarısından biraz fazlası gözetim yetkisinin TÜRMOB'a verilmesi gerektiğini düşünse de KGK'ya da karşı durmamaktadırlar. Ayrıca mevcut durumda KGK bünyesinde bulunan bağımsız denetim firması ve denetçilerin taşınması gereken özelliklerin tespiti ve takibinin de KGK tarafından üstlenilmesi gerektiğine inanmaktadırlar. Ayrıca bağımsız denetçi eğitimlerinin ve yetkilendirilmesinin de KGK tarafından yapılması gerektiğine inanmaktadırlar. Bunun yanı sıra firma ve denetçilerin takibinin de KGK tarafından yapılması gerektiğine inanan cevaplayıcılar olumsuz durumlarla karşılaşılması durumunda gerekli yaptırımların kullanılması gerektiğini de savunmaktadır. Bütün bunlar cevaplayıcıların KGK'nın oluşumuna veya bu kurumun yetki kapsamına karşı olmadığı hatta gerekli olduğuna inandıklarını göstermektedir. Bu durum

TÜRMOB'un mevcut yapılanmasında bazı eksik yerlerin olduğu ve etkinliğinin daha az olduğu izlenimini güçlendirmektedir.

Bununla beraber katılımcıların bağımsız denetçilik ünvanını sınavsız alma beklentileri olduğu anlaşılmaktadır. Ancak yasal gelişim bu beklentiler doğrutusunda olmamıştır. Ayrıca SMMM ve YMM odaları birliği olan ve meslek üyelerini temsil eden TÜRMOB'un KGK'da 1 kişi ile temsil edilmesi de meslek üyeleri arasında kabul görmemiştir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş ve Serpil SENAL (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, yıl 11, sayı 35, sf. 33-50.
- RESMİ GAZETE, (02.11.2011 / 28103) 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kabul tarihi 26.09.2011, www.resmigazete.gov.tr
- RESMİ GAZETE, (12.06.2006 / 26196) Seri X / 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Sermaye Piyasası Kurulundan, www.resmigazete.gov.tr; www.spk.gov.tr
- SENAL, Serpil (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- T.C.BABAKANLIK (RG 26.12.2012 / 28509), Bağımsız Denetim Yönetmeliği, www.mevzuat.gov.tr
- T.C. BAŞBAKANLIK (kabul 13.01.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi gazete tarih 14.02.2011 sayı 27843, www.mevzuat.gov.tr
- T.C. BAŞBAKANLIK (Kabul 15.12.1999) 4487 no.lu Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun, Resmi Gazete tarih 18.12.1999 sayı 23910
- T.C. BAŞBAKANLIK (RG 11.06.1990 / 20545) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği, Kanuni dayanak 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, www.mevzuat.gov.tr
- UZAY, Şaban (2006), Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, cilt 8, sayı 4, sf. 175-210.