

Duyuru Tarihi : 30.04.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-079
Yaymlandığı Yer : E-YAKLAŞIM / MAYIS 2007/ SAYI : 46

Mehmet Akif TUNÇ
SMMM,CIA,BDODENET YMM A.Ş.

BAĞIMSIZ DENETİMDE YENİ BİR PERSPEKTİF: KAMU GÖZETİMİ KURULU

I- GİRİŞ

Bağımsız denetim; ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim sisteminin denetiminin ve gözetiminin (oversight) önemi 1998 yılında Uzakdoğu'dan başlayarak tüm dünyaya yayılan ve birçok ABD firmasının battığı krizle ve 2001 yılında yaşanan Enron skandalıyla birlikte anlaşılmıştır. Bu bağlamda öncelikle harekete geçen Amerika Birleşik Devletleri olmuş ve 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley yasası ile bağımsız denetim sisteminin gözetimi düzenlenmiştir.

Sarbanes Oxley yasasının ardından başta İngiltere olmak üzere Avrupa ülkeleri bağımsız denetimin denetimini sağlamak üzere yeni kanunlar çıkarmışlar ve bu denetimi ve gözetimi sağlayacak yeni kurumlar oluşturmuşlardır. Nihayetinde 2005 yılında Avrupa birliği 8 nolu direktifi güncelleştirilmiş ve kamu gözetimi sistemini de içeren köklü değişiklikler yapılmıştır.

Gerek Sarbanes Oxley yasasında gerekse Avrupa Birliği 8 nolu direktifinde bağımsız denetimin gözetimi temel olarak, denetçi bağımsızlığının ölçülmesi, denetçi yetkinliğinin ölçülmesi ve denetim sisteminin denetlenip disiplinize edilmesine dayanır. Bu kapsamda gerek ABD'de gerekse Avrupa ülkelerinde Kurulan kamu gözetimi Kurullarına bağımsız denetim yapan tüm şirketlerin kayıt olması zorunlu tutulmuştur. Kurulun istediği standartları yerine getiremeyen şirketlerin kayıt başvuruları olumsuz cevaplanmış yani bu şirketlerin bağımsız denetim yapmaları yasaklanmıştır. Ayrıca yarı bağımsız bir şekilde örgütlenen bu Kurullara bağımsız denetim şirketlerini periyodik olarak denetleme yetkisi de verilmiştir.

Ülkemizde de Avrupa Birliği'ne uyum süreci çerçevesinde yakın bir gelecekte bağımsız denetim mevzuatını Avrupa Birliği 8. direktifine yakınlaştırmak üzere bir takım mevzuat değişiklikleri yapılacaktır. Bu durumda Türkiye'de de bağımsız denetim sistemini denetleyen kamu gözetimi Kurulunun Kurulması söz konusu olacaktır.

Bu çalışmanın amacı, 2002 yılından itibaren ABD ve Avrupa ülkelerinde Kurulan ve etkin bir şekilde faaliyet gösteren kamu gözetim sistemini ve kamu gözetim Kurulunu okuyucuya açıklamak ve Türkiye'de yapılacak olası düzenlemeler hakkında bir fikir vermektir.

Çalışmada ABD ve İngiltere örnekleri ele alınmış ve bu ülkelerdeki kamu gözetimi sistemleri Sarbanes Oxley yasası ve AB 8 nolu Direktifi çerçevesinde karşılaştırılmıştır.

II- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ KAMU GÖZETİMİ SİSTEMİ

1972 yılındaki bir mahkeme kararı, meslek tarihinde ilk kez, doğruluğunu onayladığı bilanço ve kâr-zarar tablolarının doğruluğunu denetlemiş bulunan bağımsız dış denetim uzmanını sorumlu tutmuştur. Bu tarihten 2002 yılında kabul edilen “**Sarbanes-Oxley**” (teklif sahibi milletvekillerinin adları) yasasına kadar bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve denetçi sorumluluğu çeşitli yasa ve yönetmelikler ile düzenlenmiştir.

Sarbanes Oxley yasası ile birlikte Amerika Birleşik Devletlerinde denetçilerin bağımsızlığı yeniden düzenlenmiş ve kamu gözetimi sistemi oluşturulmuştur. Bu açıdan ABD’deki kamu gözetimi sistemini kavrayabilmek için Sarbanes Oxley yasasını irdelemek gerekmektedir.

A- SARBANES OXLEY YASASI

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası (Yasa) Amerika Birleşik Devletleri’ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002’de imzalanmıştır.

Yasa metninde bu yasanın temel amaçları finansal raporlama, bağımsız denetim ve muhasebe hizmetlerinde kalitenin artırılması ve şeffaflığın sağlanması, denetim şirketlerinin bağımsızlığının artırılması, Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetimi Kurulu’nun Kurulması ve diğer amaçlar olarak sıralanmıştır.

Kanun, her ne kadar ABD’de ortaya çıkan problemler ve özellikle de Enron ve Worldcom başta olmak üzere önemli skandallardan sonra yürürlüğe konulmuş ise de, kanunun düzenlediği konulara ilişkin problemler globaldir. Bu sebeple bütün dünyada büyük yankı uyandırmış ve diğer ülke kurumsal yönetim düzenlemelerini önemli ölçüde etkilemiştir.

Bu kanunun temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyip kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır. Bu yasa ile özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. Komisyon 22 Ocak 2003 tarihinde “**Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesi**”ne ilişkin kuralları onaylamıştır.

Kanun’un “**Denetçi Bağımsızlığı**” başlıklı ikinci bölümünde bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler yer almaktadır. Kanun’un 201. maddesinde “**Denetçilerin Görev Alanları Dışındaki Faaliyetler**” yani denetçilerin denetim faaliyeti ile birlikte aynı müşteriye vermemesi gereken hizmetler belirtilmiş ve bunlar yasaklanmıştır. Kanun’un 202. maddesi ise “**Müşterinin denetim komitesinin ön onayı**”na ilişkindir. 203. madde ise “**Denetim ortağı rotasyonu**”na ilişkindir ve baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin 5 yıllık görev süresinden sonra değişimini öngörmektedir. Kanun’un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Kanun’un 206. maddesi ise, “**çıkartışmaları**”na ilişkin düzenlenmiş olup, bu madde ile denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkartışmalarını önlemek amacı ile yasaklanmıştır.

Sarbanes Oxley yasası 11 ana başlık altında düzenlenmiştir. Bu başlıklar aşağıda sıralandığı gibidir:

- 1- Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetimi Kurulu
- 2- Denetçinin Bağımsızlığı
- 3- Kurumsal Sorumluluk
- 4- İleri Düzey Finansal Raporlama
- 5- Analistlerin Çıkartışması
- 6- Komisyonun Finansal Kaynakları ve Otoritesi

- 7- Çalışmalar ve Raporlar
- 8- Kurumsal Açidan ve Ceza Hukuku Açısından Hile
- 9- Beyaz Yakalılara Verilecek Cezaların Artırılması
- 10- Kurumlar Vergisi Beyannameleri
- 11- Kurumsal Hile ve Sorumluluk

Aşağıda Yasa'nın yenilik getiren hükümleri başlıklar halinde sıralanmıştır:

- Şirket yönetimleri iç denetim sisteminin Kuruluş,işleyiş ve bağımsızlığından sorumlu olacak ve bu sorumluluğunu kamuya duyuracaktır.
- Bu bağlamda her faaliyet raporunda şirketin iç denetim yapısından ve işleyişinden bahsedilecek ve şirketin üst düzey yöneticileri iç denetim sisteminden sorumlu olduklarını belirteceklerdir.
- Aynı şekilde bağımsız denetim raporlarında da iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin yapılarından bahsedilecek ve iç denetim faaliyetinin genel bir değerlemesi yapılacaktır.
- Bağımsız denetim ve raporlama sisteminin gözetimi için kamu gözetim Kurulu Kurulacaktır.
- Kurulacak olan bu Kurulca tescil edilmeyen hiçbir bağımsız denetim şirketi bağımsız denetim raporu yazamayacaktır. Kurulca tescil edilmeyen bağımsız denetim şirketleri bağımsız denetim dışındaki faaliyetlerde de bulunamayacaktır.
- Halka açık tüm şirketlerin bünyelerinde denetim komitesi bulunmalıdır. Tüm denetim hizmetlerinin öncelikle şirketlerin denetim komiteleri tarafından onaylanması gerekmektedir. Bu denetim komitesinin en az bir üyesinin mali konularda uzman olan birisi olması gerekmektedir.
- Bağımsız denetim şirketlerinde sorumlu ortak başdenetçiler kesintisiz en fazla 5 yıl boyunca aynı firmaya hizmet verebilirler.
- Bağımsız denetim şirketinden denetlenecek şirketin mali işler departmanına geçen bir denetçi olması halinde 1 yıl boyunca bağımsız denetim şirketi o şirketi denetleyip, bağımsız denetim raporu yazamaz.
- Şirketler mali yöneticileri için bir ahlaki kurallar listesi oluşturmalı ve faaliyet raporlarında bu ahlaki kurallar bütününe yer vermelidirler.
- Bağımsız denetim şirketleri bağımsız denetim dışında vermiş oldukları muhasebecilik, bilgi sistemleri dizaynı ve uygulaması, fiyatlandırma ve değerlendirme hizmetleri, aktüerya hizmetleri, iç denetim, yönetim ve insan kaynakları hizmetleri, brokerlik, dealerlik ve yatırım bankacılığı danışma hizmetleri, denetim hizmetleriyle ilgili olmayan hukuk ve bilirkişilik hizmetleri gibi hizmetleri veremeyeceklerdir.

B- KAMU ŞİRKETLERİ MUHASEBE GÖZETİMİ KURULU

1- Kuruluş, Yönetimsel Hükümler

Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetimi ÜstKurulu, (Public Company Accounting Oversight Board) (Kurul) Sarbanes Oxley yasası çerçevesinde Kurulmuş ve 2003 yılı başından itibaren faaliyete başlamıştır. Kurul'un temel amacı bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve bu sayede yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunmasıdır.

Kar amacı gütmeyen ve yarı bağımsız bir Kurul olan Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetimi Kurulu, kendi adına sözleşme imzalayabilir, borç altına girebilir, sabit kıymet satın alabilir, şube açabilir ve personel çalıştırabilir. Bu kapsamda 2005 sonu itibarıyla Kurulda 400'e yakın personel görev yapmaktadır.

Kurul'un yönetim Kurulu 5 kişiden oluşmaktadır ve üyeler SEC^[1] tarafından 5 yıllık bir dönem için seçilmektedirler. Kurul üyelerinden iki tanesinin Certified Public Accountant (CPA) olması zorunludur. Yönetim Kurulu 3 aylık dönemler itibarıyla toplanır. Toplantı için yeter sayısı yönetim Kurulu üyelerinin sayısından yarısından bir fazladır. Yönetim Kurulunda karar alınırken oy çokluğu aranır ve her üyenin bir oy hakkı bulunmaktadır.

Kurul, yönetim Kurulu üyeleri ve çalışanları kapsayacak şekilde etik kurallar oluşturmuştur. Bu etik Kurullara göre, Kurul üyeleri akademisyenlik haricinde herhangi bir işte çalışamaz. Kuruldan ayrılışları dahi iki yıl boyunca bağımsız denetim şirketlerinde çalışamazlar ve işleri dolayısıyla edindikleri bilgileri 3. kişilerle paylaşamazlar.

Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetimi Kurulu yıl sonlarında faaliyet raporu yayınlamakta ve bu faaliyet raporlarını SEC'e ve kamuya sunmaktadır.

Kurul'un temel görevleri şunlardır:

- Denetim şirketlerini belirli şartların sağlanması şartıyla tescil etmek,
- Bağımsız denetime, etik kurallara, kalite kontrolüne ve denetim raporlarına yönelik standartları oluşturmak,
- Bağımsız Denetim firmalarına yönelik denetimler yapmak,
- Genel anlamıyla bağımsız denetim sisteminin gözetimini yapmak,
- Bağımsız denetim şirketleri veya bu şirketlerde çalışan kişiler hakkında soruşturma yapmak gerekli disiplin cezalarını uygulamak,
- Bu yasaya ve Kurulca yayınlanacak kurallara uyumu sağlamak,
- SEC tarafından verilecek diğer görevleri yerine getirmek.

2- Kurul Tarafından Yayınlanan Yönetmelikler

Kurul yasadaki yetki ile 7 adet yönetmelik yayınlamıştır. Bu yönetmeliklerce düzenlenen konular kısaca şöyledir:

Yönetmelik No.1: (Genel Hükümler)

Bu yönetmelik tamamen yasadaki terimlerin açıklanmasına ayrılmıştır. Yasada geçen “**denetçi, bağımsız denetim, denetim firması, muhasebeci**” gibi kavramlar detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Yönetmelik No.2: (Kurulca Tescil)

Bu yönetmelikte öncelikle, bağımsız denetim raporu hazırlayan tüm denetim firmalarının Kurulca tescil edilmesi gerektiğinden bahsedilmekte daha sonra tescil için gerekli olan şartlar, tescil prosedürleri ve yabancı ülkelerde kurulmuş olan denetim şirketlerinin ne suretle tescil edilecekleri açıklanmıştır.

Yönetmelik No.3 (Profesyonel standartlar)

Bu yönetmelik denetim firmalarının bağımsız denetim sırasında uymaları gereken denetim ve muhasebe standartlarını içermektedir. Ayrıca Kurulca yayınlanan denetim ve değerlendirme standartlarını oluşturan komitenin yapısından bahsedilmektedir.

Yönetmelik No.4 (Denetim Firmalarının Teftişi)

Bu yönetmelik denetim firmalarına yapılacak teftişin türlerini, bu teftişlerin hangi sıklıkla ve kimler tarafından yapılacağını ve teftişin aşaaarından bahsedilmektedir.

Yönetmelik No.5 (Genel Hükümler)

Bu yönetmelikte disiplin suç ve cezalarından ve genel olarak Kurulun görevlerinden bahsedilmektedir.

Yönetmelik No.6 (Yabancı Denetim Firmaları'nın Tescili)

Bu yönetmelikte yabancı ülkelerde mukim denetim şirketlerinin hangi suretle Kurul tarafından tescil edileceği, yabancı ülkelerde bulunan kamu gözetimi kurumlarına ne ölçüde güvenileceği belirtilmektedir.

Yönetmelik No.7 (Parasal Kaynak)

Bu yönetmelikte Kurulun parasal kaynaklarının neler olduğu ve Kurulun ana gelir kaynağı olan muhasebe destekleme fonunun ne suretle hangi kişilerden alınacağı açıklanmaktadır.

3- Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kurulca Tescili:

Bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet gösterebilmeleri için Kurul'a tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

Kurul'ca tescil edilen bağımsız denetim şirketleri yıllık faaliyet raporlarını ve Kurul'ca istenecek tüm belgeleri Kurula sunmak zorundadırlar.

Amerikan şirketlerinin yabancı ülkelerdeki şubelerini veya Amerikan Borsalarında işlem gören yabancı şirketleri denetleyen bağımsız denetim şirketleri de kamu gözetimi sistemine tabidir. Bundan dolayı Amerika dışındaki ülkelerde faaliyet gösteren bu denetim şirketleri de Kurul tarafından tescil edilirler.

2005 sonu itibariyle tescil edilmiş toplam bağımsız denetim firması sayısı 1423'tür. Bu şirketlerin 530 tanesi Amerika dışındaki ülkelerde kurulmuş şirketlerdir. Ülkemizden de 7 tane bağımsız denetim şirketi tescil edilmiştir.

Denetim şirketleri tescil için elektronik ortamda form doldurur. Cevap 45 gün içinde olumlu veya olumsuz verilir. Bu süre zarfında Kurul, denetim şirketinden daha fazla bilgi talep edebilir.

2004 ve 2005 yıllarında tescil talepleri geri çevrilmiş onlarca firma mevcuttur. Bu firmaların tescil edilmeme nedenleri Kurul'un internet sitesi vasıtasıyla kamuya duyurulur. Tescil talepleri geri çevrilen denetim şirketleri Kurul tarafından belirlenen gereksinimleri karşılayıp 6 ay içinde tekrar tescil için müracaat edebilirler.

4- Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kurulca Denetimi

Kurul tescil edilmiş olan bağımsız denetim şirketlerinin Yasa'ya, SEC tarafından ve Kurul tarafından konulan kurallara ve profesyonel standartlara uygunluğunu belirlemek için dönemsel denetimler yapmaktadır.

100'den fazla müşterisi olan denetim şirketleri her yıl, 100'den az müşterisi olan denetim şirketleri ise 3 yılda bir kez denetlenirler. 2004 ve 2005 yıllarında ortalama 100 adet bağımsız denetim şirketi denetlenmiştir.

Kurul bu incelemeleri yaparken denetim firmasının müşterileri ile de irtibata geçebilir. Denetim şirketinin müşterileri de Kurul'un istediği tüm bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar.

Bu denetimler sırasında firmanın bir veya birkaç denetim çalışması alınıp tamamen incelenir. Ayrıca firmanın kalite kontrol sistemi ve yapısı da incelenir. Firma yapısından kasıt temelde firmanın bağımsız denetim yapmaya yeterli olup olmadığının araştırılmasıdır.

Kurul'ca hazırlanan denetim raporları SEC'e teslim edilir. SEC bu raporlardan uygun gördüklerini kamuya açıklar.

Firmalar Kurul'un yazdığı olumsuz bir rapor için 12 ay içinde SEC'e itiraz edebilir. SEC yeniden inceler ve SEC tarafından verilen karar kesin karardır, itiraz edilemez.

5- SEC'in Kurul Üzerindeki Yaptırımları

YASA ile SEC'in Kurul üzerindeki otoritesi garanti altına alınmıştır. Buna bağlı olarak;

- Kurul tarafından oluşturulan tüm kuralların öncelikle SEC tarafından onaylanması gerekmektedir.
- SEC, Kurulun oluşturduğu kuralları değiştirme yetkisine sahiptir.
- SEC, Kurul tarafından verilen disiplin cezaları için temyiz makamıdır.
- SEC, Kurulun faaliyetlerine kısıtlama getirebilir veya bu faaliyetleri durdurabilir.
- SEC, Kurul üyelerine disiplin cezası verebilir ve bu üyeleri görevden uzaklaştırabilir.

6- Kurul'un Parasal Kaynağı

Kurul, bağımsız denetim şirketlerinden tescil aşamasında belirli bir miktar ücret alınmaktadır. Ayrıca her yıl denetim şirketlerinden üyelik aidatları toplanmaktadır.

Fakat Kurul'un esas fon kaynağı borsaya kote olmuş şirketlerden alınan "**muhasabe destekleme fonu**"dur. Bu fon, borsaya kote olan şirketlerden bu şirketlerin işlem hacimleri üzerinden belirli bir rasyonun uygulanmasıyla bulunmaktadır.

7- Sorumlu Ortak Başdenetçi Rotasyonu

Yasa'ya göre bir firmanın bağımsız denetim raporunu 5 dönem boyunca aynı sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanamaz. 5 yıllık dönemi takip eden 2 yıl boyunca firmanın bağımsız denetim raporları başka bir sorumlu ortak tarafından imzalanmalıdır.

8- Mali Tabloların Yayınlanmasında Kurumsal Sorumluluk

Yasaya göre finansal tablolarını yayınlayan şirketlerin genel müdürleri veya mali işler müdürleri veya başka ünvanlar altında bu görevleri yapan kimseler finansal tablolar yayınlanmadan önce bu tabloları okumalı ve imzalamalıdır. Ayrıca finansal tabloların hatalı bir bilgiye yer vermediğini tasdik etmelidirler.

Ayrıca bu yetkililer bir içdenetim sisteminin kurulmasından ve işleyişinden ayrıca iç denetçilerin bağımsızlığından da sorumludurlar.

III- İNGİLTERE KAMU GÖZETİM SİSTEMİ

Amerika Birleşik Devletlerinin ardından İngiltere de bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve denetçi bağımsızlığı konuları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda Finansal Raporlama Konseyi

(KONSEY) bünyesinde Kamu Gözetimi Kurul'u (Kurul) oluşturulmuş ve bu Kurul 2004 yılında faaliyete başlamıştır.

2005 yılı sonunda Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen yeni 8 nolu direktifle birlikte uyum çalışmaları çerçevesinde İngiltere'deki kamu gözetim sisteminde de bir takım değişiklikler olması beklenmektedir. Bu açıdan bu çalışmada öncelikle İngiltere'de şu andaki kamu gözetim sistemi açıklanmış daha sonra 8 nolu direktifin getirdiği yeniliklerden bahsedilmiştir.

İngiltere'de muhasebe mesleğinin ve bağımsız denetimin düzenlenmesinde hükümet, KONSEY ve muhasebe birlikleri ayrı roller oynarlar.

A- HÜKÜMETİN ROLÜ

Hükümet temelde muhasebecilik mesleği ve bağımsız denetim için yasal düzenlemeleri yapmakla sorumludur.

Eylül 2005 öncesinde kamu gözetimi rolü de hükümet'in görevi iken 5 Eylül 2005'te çıkan yasa ile hükümet bu rolünü Kurul'a devretmiştir.

B -MUHASEBE BİRLİKLERİNİN ROLÜ

İngiltere'de muhasebecilik mesleğinin çeşitli dallarında faaliyet gösteren 50'den fazla muhasebe birliği vardır ve bu birliklerin bir kısmı yaptıkları sınavlar neticesinde meslek mensuplarına ulusal veya uluslar arası geçerliliği olan sertifikalar vermektedirler.

Bu açıdan muhasebe birliklerinin muhasebe mesleğinin ve bağımsız denetimin düzenlenmesindeki rolü yukarıda bahsedilen muhasebe ve denetim sertifikalarını vermek ve bu sertifikaları alan muhasebeci ve denetçilerin periyodik aralıklar yetkinliklerini ölçmektir.

Ayrıca sertifika verdikleri insanları denetlenmek ve gerekli disiplin yönetmeliklerini uygulamak da muhasebe birliklerinin görevlerindendir.

C- KONSEY'İN ROLÜ

- 1- Muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek
- 2- Değerleme standartlarını belirlemek
- 3- Kamu gözetimi ve bağımsız denetimin düzenlemek
- 4- Yatırımcıların çıkarlarını korumak amacıyla denetleme ve gözetim yapmak, disiplin hükümlerini uygulamak
- 5- Muhasebe birliklerinin faaliyetlerini düzenlemek, bu birlikler tarafından verilen sertifikaları ve yapılan sınavları inceleyip denetlemek
- 6- Kurumsal yönetim'in standartlarını belirlemektir.

D- FİNANSAL RAPORLAMA KONSEYİ (KONSEY)

Bağımsız bir kurum olan Finansal Raporlama Konseyi İngiltere'de kurumsal raporlama ve kurumsal yönetim konularını düzenleyen temel yapıdır.

Konsey'in Kuruluş aşamasında temel hedefleri;

- Kurumsal Raporlama Sisteminin Geliştirilmesi
- Bağımsız Denetim Sistemi'nin Geliştirilmesi
- Aktüeryal Hizmet Kalitesinin Arttırılması
- Muhasebe ve denetim sisteminin düzenlenmesi, denetlenmesi ve gözetlenmesi olarak belirlenmiştir.

KONSEY, yukarıda listelenen amaçlara ulaşmak için bünyesinde 5 adet alt Kurul kurmuştur. Bunlar;

- 1- Muhasebe Standartları Kurulu
- 2- Denetim Uygulamaları Kurulu
- 3- Aktüeryal Hizmetler Standartları Kurulu
- 4- Muhasebe Soruşturmaları ve Disiplin Kurulu
- 5- Kamu Gözetimi Kurulu'dur.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan bağımsız denetim'in gözetimi, KONSEY bünyesinde Kurulmuş olan Kamu Gözetimi Kurulu(Kurul) tarafında yürütülmektedir.

E- KAMU GÖZETİMİ KURULU(PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD)

Kamu Gözetimi Kurulu Finansal Raporlama Konseyi bünyesinde Kurulmuş alt Kurullardan birisidir.

Kurul'un 5 kişilik bir yönetim Kurulu bulunmaktadır. Ayrıca gözetim ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere Kurul bünyesinde Audit Inspection Unit (Denetim Tetkik Birimi) Kurulmuştur. Bu birimler 3-4 kişilik ekiplerdir ve 2005 sonu itibariyle Kurulda 14 adet ekip bulunmaktadır.

Kurulun temel amaç ve hedefleri

- Denetim mesleğinin bağımsız gözetimi
- Muhasebe mesleğinin bağımsız gözetimi
- Aktüeryal hizmetlerin bağımsız gözetimi
- Şirket bünyelerindeki denetim Kurullarının ve şirket iç denetim sistemlerinin gözetimi ve düzenlemesi olarak belirlenmiştir.

Muhasebe mesleğinin gözetimini gerçekleştirmek için Kurul ülkedeki muhasebe birliklerini denetler, bu birliklerin sertifika programlarını ve sürekli eğitim programlarını inceler ve bu birlikleri gerekli gördüğü durumlarda uyarır ve tavsiyelerde bulunur.

Bağımsız denetim sisteminin gözetimi ise Kurul bünyesinde Kurulmuş olan Audit Inspection Unit(Denetim Tetkik Birimi) tarafından gerçekleştirilmektedir.

1- Denetim Tetkik Birimi

a- Kuruluş

Bu birim'in görevi hisse seneleri çeşitli borsalara kote olmuş şirketlerin ve kote olmasa da halka açık ve belirli büyüklüğün üzerindeki şirketler için yapılan bağımsız denetim çalışmalarını incelemek ve gözetlemektir. İngiliz hükümeti Enron skandalı sonrasında finansal raporlama sistemini tamamen gözden geçirmiş ve sistemin aksayan ve suistimale açık noktalarını tespit etmiştir. Denetim tetkik birimi de bu çalışmalar sırasında Kurulmuş olan bir yapıdır.

Denetim tetkik birimi yaptığı denetimler sonrasında hazırladığı raporları Kurul'a sunar.

b- Denetim Faaliyetlerinin Kapsamı

Denetim tetkik birimi'nin denetim çalışmaları yukarıda belirtildiği üzere borsalara kote olmuş tüm şirketleri ve belli büyüklüğün üzerindeki firmaları kapsar.

Kurul denetim tetkik birimi'nin yıllık çalışma programlarını onaylar ve hangi büyüklüğün üzerindeki firmalara ait bağımsız denetim raporlarının inceleneyeceğine karar verir.

Bu yaklaşımda temelde kamu yararı gözetildiğinden denetimler bağımsız denetim sektörünün en büyük 9 firması üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu firmalar yılda iki kez denetlenmektedirler.

Denetim tetkik birimi ayrıca ülkedeki muhasebe birliklerini de denetler.

c- İşleyiş

- Bağımsız denetim firmalarının yaptığı birkaç denetim çalışması alınıp tüm çalışma detaylı bir şekilde incelenir. Çalışmada uluslararası finansal raporlama standartlarına bağlı kalınıp kalınmadığı araştırılır.

Aynı zamanda denetim çalışmasının süresi, katılan personelin sayısı gibi faktörler de incelenir.

- Firma personelinin ve ortaklarının bağımsız denetim için yeterli bilgi ve deneyim düzeyinde olup olmadığı araştırılır.

- Denetim firmasının yapısı araştırılır. Personel ile yönetim arasındaki ilişkiler incelenir.

- Uluslararası Denetim Standartlarına ve POB tarafından yayımlanan denetim standartlarına uygunluk incelenir.

d- Raporlama

AIB tarafından hazırlanan raporlar POB'ye ve audit şirketinin bağlı bulunduğu muhasebe kurumuna verilir. Bu raporlardan uygun görülenler internet vasıtasıyla kamuya da açıklanır.

IV- AVRUPA BİRLİĞİ 8 NOLU DİREKTİFİ

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Üye ülkelerin bağımsız denetim mevzuatının birbirine yakınlaştırılması amacıyla düzenlenen bu Yönerge Avrupa Topluluğu Konseyi tarafından kabul edilerek yayınlanmıştır.

Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır. Bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almakta olup, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır.

Bu direktifin taşıdığı eksiklikler ve zafiyetler yeni direktif tasarısının çıkarılmasında etkili olmuştur.

Sekizinci direktifin değiştirilme nedenleri :

- Önemli eksiklikleri ve zafiyeti bulunan sekizinci direktifin çağdaşlaştırılması,
- Denetime ilişkin getirilmek istenen modern yasal düzenleme çerçevesine uygun yeni bir alt yapı geliştirilmesi,
- Denetim mesleğine ilişkin yasal çerçevenin düzenlemelerin en güncel, esnek ve amacına uygun şekilde oluşturulması,
- Kamuya açık bir sistemde denetçilere tescil edilme koşulu getirilmesi,
- 8.Direktifin denetim standartları, kalite güvencesi ve kamu gözetimi gibi hususları içermemesi,
- 8.Direktifteki Etik gereklerin yüksek görülmesi,
- Yaşanan global skandallar akabinde çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) sonrası ABD baskısının çok artması,
- Avrupa' da yaşanan Parmalat, Ahold skandallarından sonra AB Parlamentosunun artan baskısı,
- Skandallar ışığında denetime ilişkin kamu gözetiminin güçlendirilmesi arzusu,
- Uluslararası Denetim Standartları'nın (UDS) uygulamaya geçirilmesi.

A- SEKİZİNCİ DİREKTİFTE ÖNGÖRÜLEN YENİLİKLER ŞUNLARDIR

a- İşletmeler için iç denetim faaliyetleri yıllık zorunlu olarak yapılacak ve raporlanacaktır. İç denetçi bir **"Meslek Mensubu"** olacaktır. Ancak henüz iç denetimin zorunlu olacağı firmaların sınırları ve iç denetim raporlama standartları oluşturulmamıştır. Bu yönde yine bir çalışma devam etmektedir.

b- Kote olmuş bir şirketin denetçisi (Meslek Mensubu) kote olmamış grubun tüm firmalarını denetleyecektir ve tümünden sorumlu olacaktır.

c- Denetçinin mesleki standartları bu yönergede yer alacaktır.

d- Her üye ülke bir **"Denetim Komitesi"** oluşturacaktır. Bu komitede kamu görevlileri ve faaliyet gösteren meslek mensubu (denetçi) yer almayacaktır. Komite üyeleri'nden denetim faaliyetini sürdürenler veya bir kurumda görevli olanlar bu işlerini terk edecektir.

e- Komitenin başlıca görevi AB komisyonunun muhasebe-denetim yasa ve yönergelerinin, denetçinin mesleki standartlarının, sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak ve denetim düzenini kontrol etmek olacaktır. Her üye ülke bütün denetim Kurullarının yetkilerini de bu Kurula devredecektir. Üye ülkelerde muhasebe ve denetim düzenini yönlendirecek başka bir Kurul olmayacaktır.

AB Denetim yasa ve standartlarının uygulanması kuvvetlendirecek ve kolaylaştıracak ilave yönergeler ve tavsiyeler Denetim Komitesi tarafından oluşturulabilecektir. Ancak bunlar üye ülkeler arasında haksız rekabete ve uygulama farklılıklarına yol açmayacak şekilde olacaktır. Üye ülkeye özgü düzenlemeler, AB komisyonu tarafından izlenecektir.

f- Mesleki faaliyet konusunda AB standartlarına uygun olarak Denetçi lisansı verme yetkisi Denetim Komitesinin görevi arasında olacaktır.

g- Üye ülkelerde yer olan diğer meslek örgütleri ve birliklerinin temsilcileri Komitede yer alamayacaktır. Ancak mesleki eğitime yönelik çalışmalar bu örgütler tarafından yürütülebilecektir.

h- Denetim faaliyetleri rotasyon sistemi ile farklı denetçiler tarafından denetlenecektir.

B- AVRUPA BİRLİĞİ 8 NOLU DİREKTİFİNDE KAMUSAL GÖZETİM

Direktif, tüm yasal denetçilerin kamusal gözetime tabi olmasını öngörmektedir. Her üye ülkenin kamu gözetimine ilişkin yasal düzenlemelerini oluşturmalarını ve kamu gözetim sistemlerini kurmaları sistemlerini kurmalarını hükme bağlamaktadır. Gözetim sisteminin yönetiminde görev alacakların, denetim konusunda yetkinliği olmakla beraber, uygulamacı olmayan kişilerden oluşması gerektiği ve bu kişilerin de şeffaf ve bağımsız bir aday gösterme sürecine dayalı bir seçimle gelen kişilerden oluşması gereği vurgulanmaktadır. Direktif doğrultusunda, kamu gözetim sisteminin denetçiden tüm garantileri almış olması ve denetçilerin kalite güvencesini en iyi şekilde gerçekleştirmesi öngörülmektedir. Gözetim otoritesi, denetçi ve ye denetim firmasının güvenilirliğini, saygınlığını ve itibarını zedeleyici bir durumun vuku bulması halinde, denetçi ve denetim firmasının yetkilerini geri alına hak ve yetkisine sahip olacaktır (md. 5).

Kamu gözetim sisteminin görevleri arasında, denetçilerin yetki ve sicil işlemlerini yapma, etik ilkeler ve mesleki davranış kurallarını uygu lama, sürekli eğitim, iç kalite kontrol, kalite güvence ve disiplin sistemlerinin denetimini yapmak gibi görevler sayılabilir. Gözetim kurumunun ihtiyacı olan fonun, yasal denetçi ve denetim firmaları dışındaki kurum ve Kuruluşlarca sağlanması hüküm altına alınmıştır. Kurumun denetçiler üzerinde soruşturma hakkı bulunmaktadır.

Direktifte, gözetim kurumlarının Kuruluş ve faaliyetlerine, soruşturmalara ve oluşturulacak mevzuatın kabulüne yönelik AB bünyesinde bir uyumlaştırmanın da sağlanabilmesi için üye ülkeler arasında etkin işbirliğine gidilmesi gereğinin de altı çizilmiştir.

V- AVRUPA BİRLİĞİ 8 NOLU DİREKTİFİ İLE SARBANNES OXLEY YASASI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

Öncelikle AB 8 nolu direktifi ile Sarbannes Oxley yasasının benzer yönlerinin farklılıklarından daha fazla olduğunu belirtmek gerekir. İki yasanın da temel amacı yatırımcıların ve genel anlamıyla kamunun finansal ve kurumsal raporlama sistemine olan güveninin artırılmasıdır ve her iki düzenleme de denetçi bağımsızlığına büyük önem vermektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere temel amaçlar aynı olsa da iki düzenleme arasındaki farklar her iki düzenlemenin bu amaca farklı yollarla ulaşmaya çalışmasından kaynaklanmaktadır. Hemen tüm mevzularda 8 nolu direktifin SOX'a göre çok daha az kuralcı olduğu görülmektedir. Bunun temel sebebi 8 nolu direktifin Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında standardasyonu değil de harmanizasyonu sağlamayı amaç edinmesi ve bundan dolayı üye ülkelere bazı konularda düzenleme yapabilme imkanı vermesidir.

8 nolu direktif Avrupa finans çevrelerince iki yönden eleştirilmektedir. Bunların birincisi Sarbanes Oxley yasasına nazaran geç kalınmış olması ikincisi ise SOX'a nazaran daha az konuda düzenleme yapmış olmasıdır.

Bu eleştirilerin haklı boyutu olsa da 8 nolu direktifin SOX'da olduğu gibi tek bir devlet tarafından değil de birçok devletin oluşturduğu bir komite tarafından düzenlenmiş olduğu unutulmamalıdır. Bu açıdan bakıldığında bu direktifin hazırlanmasının uzun sürmüş olması ve devletlere düzenleme yapmak amacıyla bazı gri noktalar bırakması anlaşılır bir durumdur.

Bu bağlamda Avrupa Birliği 8 nolu direktifi ile Sarbanes Oxley yasası arasındaki temel farklılıkları şu başlıklar altında incelemek mümkündür:

A- ULUSAL YAKLAŞIM

8 nolu direktif üye özünde üye ülkeleri bağlayıcı minimum standart getirmeyi hedeflemiştir. Başka bir ifade ile direktife aykırı olmadıkça direktifte düzenlenmemiş konular üye ülkelerin ilgili Kurul veya birlikleri tarafından düzenlenebilir. Örneğin bağımsız denetçilerin müşterilerine sağlayacağı denetim dışı hizmetler hakkında Fransa'da direktif hükümlerine nazaran daha sert bir düzenleme varsa, Fransızlar 8 nolu direktif yerine kendi düzenlemelerine göre davranmaya devam edeceklerdir.

B- DENETİM KURULLARI

Gerek SOX'a gerekse 8 nolu direktife göre kote olmuş tüm şirketlerin bünyelerinde denetim Kurulu bulundurmaları gerekmektedir.

SOX yasası denetim Kurulunda çalışacak insanların tamamının şirket yönetiminde yer almayan insanlardan oluşmasını öngörürken, 8 nolu direktif uyarınca şirket yöneticileri de denetim Kurulunda yer alabilmektedirler. Bir üyenin bağımsız olması (şirket yönetiminde yer almaması) 8 nolu direktife göre yeterlidir.

SOX'a ve 8 nolu direktife göre şirketlerin bünyesinde Kurulacak denetim Kurullarının temel görevleri şunlardır:

- Finansal raporlama sürecinin takibi;
- Şirketin dahili kontrol sisteminin etkinliğini, dahili kontrol varsa, risk yönetim sistemlerinin takibi;
- Yıllık ve konsolide hesapların yasal denetiminin takibi;
- Yasal denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığını ve özellikle denetlenen işletmenin ilave hizmetler koşullarını incelenmesi ve takibi;
- Bir kamu yararı işletmesinde, yasal denetçinin ya da denetim firmasının atanmasına ilişkin idari ya da denetim organının teklifi, denetim komitesi tarafından yapılan tavsiyeye dayanmalıdır.
- Yasal denetçi veya denetim firması, yasal denetimde ortaya çıkan önemli konularda, özellikle de finansal raporlama süreciyle ilgili olarak dahili kontroldeki maddi zayıflıklar hakkında, denetim komitesine rapor verecektir.

[1] Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sermaye Piyasası Kurulu.