

**T.C.**  
**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU GÖZETİM KURUMLARININ DENETİM ŞİRKETLERİNİN**  
**DENETİMİNDEKİ GÖZETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE**  
**UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILARAK**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**AYTEN ÖZBİNGÖL**

**ANKARA - 2020**

**T.C.**  
**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU GÖZETİM KURUMLARININ DENETİM ŞİRKETLERİNİN**  
**DENETİMİNDEKİ GÖZETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE**  
**UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILARAK**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**AYTEN ÖZBİNGÖL**

**TEZ DANIŞMANI**  
**PROF. DR. NALÂN AKDOĞAN**

**ANKARA - 2020**

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU**

Tarih: 06 / 07 / 2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Ayten ÖZBİNGÖL

Öğrencinin Numarası: 20810967

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe ve Finansman Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Tez Başlığı: Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı belirtilen Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 464.. sayfalık kısmına ilişkin, 22 / 06 / 2020 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 6'dır. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:



**ONAY**

Tarih: 06 / 07 / 2020

Öğrenci Danışmanı: Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

## İTHAF

*Mühübe ÖZBİNGÖL'e*

*“Bu kitaplar sana ne söylüyor da bana söylemiyor” diyen, bir kitabı eline aldığında tarifsiz duygular yaşayan, okuma yazma bilmeyen ama görgüsüyle ve göreneğiyle âlim olan kıymetli babaannemin kıymetli gözyaşlarına...*

## TEŞEKKÜR

Canımdan çok sevdiğim, evlatları olmaktan her zaman mutluluk ve gurur duyduğum, beni bugünlere yetiştiren canım annem Nimet ÖZBİNGÖL'e ve rahmetli canım babam İzzet ÖZBİNGÖL'e teşekkür ederim.

“Muhasebe” alanında lisans eğitimi veren üç üniversiteden birini Başkent Üniversitesi'ni kazanarak çıkmıştım ilim yolculuğuma. Lisans ve lisansüstü eğitimimde pek çok kıymetli hocamın öğrencisi olmak ve bu çatı altında ilmimi artırmak kısmet oldu bana.

Bu yolculukta saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Orhan Sevilengül'ün ve Prof. Dr. Nalân Akdoğan'ın öğrencisi olmak da düştü payıma. Saygıdeğer hocalarım hayatıma kattığınız engin ilminiz ve kıymetli değerleriniz için teşekkür eder, ellerinizden öperim.

# ÖZET

Ayten ÖZBİNGÖL

**Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi**

**Başkent Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Muhasebe ve Finansman Doktora Programı**

**2020**

Bu çalışmada temel amaç, ülkemizdeki kamu gözetim kurumunun gelişmiş ülkelerin kamu gözetim kurumları ile kıyaslanarak denetim şirketlerinin gözetimindeki etkinliğini ortaya koymaktır ve denetim şirketlerinin gözetiminde kullanılabileceğini düşündüğümüz örnek bir soru seti sunmaktır.

Bugüne kadar KGK tarafından yayınlanan inceleme raporları hakkında, bir tez çalışmasının olmaması ve inceleme raporlarındaki bulguların ülkemizdeki bağımsız denetimin kalitesine olan etkilerinin değerlendirilmemiş olması nedeniyle böyle bir çalışma yapılması gerekliliği düşünülmüştür.

Bu çalışmada özetle, IFIAR üyesi olan on ülkenin kamu gözetim sistemleri çeşitli açılardan karşılaştırılmıştır. Benzer ve farklılıkları ortaya konulmuştur. Kamu gözetim sistemleri tarafından denetimin gözetiminde tespit edilen bulgular tartışılmıştır. Eksik ya da hatalı olduğu düşünülen uygulamalara yönelik yapılması gerekenler belirtilmiştir ve önerilerde bulunulmuştur.

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

# **ABSTRACT**

**Ayten ÖZBİNGÖL**

**Surveillance Of The Public Oversight Boards Over The Supervision Of Audit  
Companies And Evaluation Of Surveillance Effectiveness By Comparing With  
Various Country Practices**

**Başkent University**

**Institute of Social Sciences**

**Ph.D. on Accounting and Finance**

**2020**

The main aim of this thesis is to reveal the effectiveness of the public oversight board in our country by comparing it with the public oversight boards of developed countries and to present a sample set of questions that we think can be used under the supervision of audit companies.

The need for this thesis was born out of the fact that so far no thesis has been written on the inspection reports published by the POA and the effects of the findings in the inspection reports on the quality of the independent audit in our country have not been evaluated.

Briefly, in this thesis, public surveillance systems of ten countries that are members of IFIAR were compared from various perspectives. Similarities and differences are revealed. Findings detected by the public oversight systems under the supervision of the audit are discussed. Requirements to be taken for missing or incorrect applications considered are indicated and suggestions were made.

**Key Words:** Public oversight board, oversight of independent audit, auditing standards, quality of independent audit, surveillance findings.

# İÇİNDEKİLER

İTHAF .....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ .....	xix
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xxi
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ .....	xxii
GİRİŞ.....	1
I.BÖLÜM .....	3
1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAMUYU AYDINLATMASINDAKİ YERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	3
1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetim Türleri.....	5
1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri .....	5
1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi .....	6
1.2.1.2. Faaliyet Denetimi.....	6
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi .....	7
1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim .....	7
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	8
1.2.2.1. İç Denetim .....	8
1.2.2.2. Bağımsız Denetim (Dış Denetim) .....	11
1.2.2.3. Kamu Denetimi.....	11
1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri .....	12



1.3.1. İç Denetçi.....	12
1.3.2. Bağımsız Denetçi.....	12
1.3.3. Kamu Denetçisi.....	13
1.4. Denetime Duyulan İhtiyaç.....	14
1.4.1. İşletmeler Açısından Denetim İhtiyacı .....	14
1.4.2. Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Denetim İhtiyacı .....	15
1.4.3. Kamu (Devlet) Açısından Denetim İhtiyacı .....	16
1.5. Denetim Standartları.....	17
1.5.1. İç Denetim Standartları .....	18
1.5.2. Bağımsız Denetim Standartları.....	21
1.5.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	22
1.5.2.1.1. Genel Standartlar .....	23
1.5.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	24
1.5.2.1.3. Raporlama Standartları.....	25
1.5.2.2. Uluslararası Denetim Standartları .....	26
1.5.2.3. Türkiye Denetim Standartları .....	28
1.5.2.3.1. Genel İlke ve Sorumluluklar .....	29
1.5.2.3.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar.....	35
1.5.2.3.3. Bağımsız Denetim Kanıtları .....	41
1.5.2.3.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması.....	52
1.5.2.3.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama.....	55
1.5.2.3.6. Özel Alanlar .....	63
II. BÖLÜM.....	66
BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİNDE KAMU GÖZETİMİ VE UYGULAMALARI .....	66
2.1. Bağımsız Denetimin Denetimi (Gözetim) Kavramı .....	67
2.2. Bağımsız Denetimin Denetimine (Gözetime) Duyulan İhtiyaç .....	68

2.2.1. Finansal Tabloların Faydalı Olması Açısından Gözetim İhtiyacı .....	69
2.2.2. Hilenin Önlenmesi Açısından Gözetim İhtiyacı .....	73
2.2.3. Denetimin Etkinleştirilmesi Açısından Gözetim İhtiyacı .....	76
2.2.4. Kamu Çıkarlarının Korunması Açısından Gözetim İhtiyacı.....	78
2.3. Kurumsal Yönetim ve İlkeleri .....	81
2.3.1. Kurumsal Yönetim Kavramı .....	81
2.3.2. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri .....	82
2.4. Bağımsız Denetimin Denetimi (Gözetimi) İçin Denetim Komiteleri.....	85
2.4.1. Denetim Komitesinin Tanımı .....	85
2.4.2. Denetim Komitesinin Gözetim Görevleri.....	89
2.4.2.1. İç Kontrolün Gözetimi .....	90
2.4.2.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi.....	91
2.4.2.3. Finansal Raporlamanın Gözetimi .....	93
2.4.2.4. Bağımsız (Dış) Denetimin Gözetimi .....	98
2.5. Bağımsız Denetimin Denetimi ve Kamu Gözetimi.....	103
2.5.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Kamu Gözetimine Eğilim.....	103
2.5.2. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumları ve Gözetim Uygulamaları .....	106
2.5.2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) .....	107
2.5.2.1.1. AICPA.....	107
2.5.2.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu –PCAOB .....	111
2.5.2.1.2.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	111
2.5.2.1.2.2. PCAOB’nin Görevleri.....	111
2.5.2.1.2.3. PCAOB’nin Misyonu ve Vizyonu .....	112
2.5.2.1.2.4. PCAOB’nin Stratjik Planı.....	112
2.5.2.1.2.5. PCAOB’nin Kurul Üye Sayısı.....	113
2.5.2.1.2.6. ABD’deki Denetim Gözetim Düzenlemeleri .....	113

2.5.2.1.2.7. PCAOB'nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı .....	114
2.5.2.1.2.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	115
2.5.2.1.2.9. PCAOB'nin Finansman Kaynağı .....	115
2.5.2.1.2.10. PCAOB'nin Disiplin Uygulamaları .....	115
2.5.2.2. PCAOB'den Sonra Kamu Gözetimi Oluşumu .....	120
2.5.2.3. Kanada.....	124
2.5.2.3.1. Kanada Kamu Gözetimi Kurulu (CPAB) .....	125
2.5.2.3.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	126
2.5.2.3.1.2. CPAB'nin Görevleri.....	126
2.5.2.3.1.3. CPAB'nin Vizyonu ve Misyonu .....	127
2.5.2.3.1.4. CPAB'nin Stratejik Planı .....	127
2.5.2.3.1.5. CPAB'nin Kurul Üye Sayısı ve Bağımsızlık Kriteri .....	128
2.5.2.3.1.6. CPAB'nin Gözetim Yaklaşımı .....	129
2.5.2.3.1.7. CPAB'nin Gözetim Sıklığı.....	130
2.5.2.3.1.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	130
2.5.2.3.1.9. Disiplin Uygulama Süreci ve Disiplin Cezaları .....	131
2.5.2.3.1.10. CPAB'nin Finansman Kaynağı .....	133
2.5.2.3.1.11. CPAB'nin Düşünce Liderliği Girişimi .....	133
2.5.2.4. Almanya.....	134
2.5.2.4.1. Denetim Denetleme Komisyonu (APAK) .....	135
2.5.2.4.2. Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC) .....	136
2.5.2.4.3. Denetçi Gözetim Organı (AOB) (APAS) .....	138
2.5.2.4.3.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	138
2.5.2.4.3.2. APAS'ın Görevleri ve Sorumluluk Alanları.....	138
2.5.2.4.3.3. APAS'ın Misyonu ve Sorumlulukları.....	139
2.5.2.4.3.4. APAS'ın Yetki Devri.....	140
2.5.2.4.3.5. APAS'ın Üye Sayısı .....	140

2.5.2.4.3.6. Almanya’da Denetim Gözetim Düzenlemeleri .....	141
2.5.2.4.3.7. APAS’ın Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı.....	141
2.5.2.4.3.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	143
2.5.2.4.3.9. APAS’ın Disiplin Uygulamaları.....	143
2.5.2.4.3.10. Finansman Kaynağı .....	144
2.5.2.5. Fransa .....	144
2.5.2.5.1. Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C).....	144
2.5.2.5.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	145
2.5.2.5.1.2. H3C’nin Görevleri.....	145
2.5.2.5.1.3. H3C’nin Misyonu .....	146
2.5.2.5.1.4. H3C’nin Stratejik Planı.....	146
2.5.2.5.1.5. H3C’nin Yetki Devri .....	147
2.5.2.5.1.6. H3C’nin Kurul Üye Sayısı.....	147
2.5.2.5.1.7. Fransa’da Denetim Gözetim Düzenlemeleri.....	147
2.5.2.5.1.8. H3C’nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı.....	148
2.5.2.5.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	149
2.5.2.5.1.10. H3C’nin Disiplin Uygulamaları .....	151
2.5.2.5.1.11. H3C’nin Finansman Kaynağı .....	153
2.5.2.6. İngiltere .....	153
2.5.2.6.1. Finansal Raporlama Konseyi (FRC).....	154
2.5.2.6.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	154
2.5.2.6.1.2. FRC’nin Görevleri .....	154
2.5.2.6.1.3. FRC’nin Hedefleri.....	156
2.5.2.6.1.4. FRC’nin Misyonu .....	156
2.5.2.6.1.5. FRC’nin Kurul Üye Sayısı.....	156
2.5.2.6.1.6. FRC’nin Denetçinin Gözetimine İlişkin Yasal Sorumlulukları .....	157

2.5.2.6.1.7. FRC'nin Denetimin Gözetimine İlişkin Yasal Yetkileri.....	158
2.5.2.6.1.8. Denetim Kalite İncelemeleri ve İnceleme Sıklığı.....	158
2.5.2.6.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	160
2.5.2.6.1.10. FRC'nin Disiplin Uygulamaları.....	161
2.5.2.6.1.11. FRC'nin Finansman Kaynağı .....	166
2.5.2.6.1.12. FRC'de Yapılanma Değişikliği .....	166
2.5.2.6.2. Mesleki Gözetim Kurulu (POB) .....	166
2.5.2.7. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi.....	168
2.5.2.7.1. Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (CyPAOB).....	169
2.5.2.7.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	170
2.5.2.7.1.2. CyPAOB'nin Misyonu ve Görevleri.....	170
2.5.2.7.1.3. CyPAOB'nin Yetki Devri .....	170
2.5.2.7.1.4. CyPAOB'nin Kurul Üye Sayısı.....	171
2.5.2.7.1.5. CyPAOB'nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı .....	172
2.5.2.7.1.6. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	173
2.5.2.7.1.7. CyPAOB'nin Disiplin Cezaları .....	173
2.5.2.7.1.8. CyPAOB'nin Finansman Kaynağı .....	174
2.5.2.8. Japonya.....	174
2.5.2.8.1. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB).....	175
2.5.2.8.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	175
2.5.2.8.1.2. CPAAOB'nin Görevleri ve Organizasyonu.....	175
2.5.2.8.1.3. CPAAOB'nin Misyonu ve Hedefi.....	176
2.5.2.8.1.4. CPAAOB'nin Kurul Üye Sayısı.....	177
2.5.2.8.1.5. Japonya'da Denetim Gözetim Düzenlemeleri .....	177
2.5.2.8.1.6. CPAAOB'nin Gözetim Faaliyetleri .....	177
2.5.2.8.1.7. CPAAOB'nin Gözetim Faaliyetlerinin İş Akışı .....	179

2.5.2.8.1.8. CPAAOB'nin Gözetim Yaklaşımı .....	180
2.5.2.8.1.9. Denetim Şirketlerinin Büyüklüğü ve CPAAOB'nin Gözetim Sıklığı.....	181
2.5.2.8.1.10. Yabancı Denetim Şirketleri ve Gözetim Sıklığı.....	183
2.5.2.8.1.11. CPAAOB'nin Takip İncelemeleri.....	183
2.5.2.8.1.12. CPAAOB'nin Gözetim Sonuçları Paylaşımı .....	184
2.5.2.8.1.13. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	184
2.5.2.8.1.14. FSA ve Disiplin Cezalarındaki Rolü.....	185
2.5.2.8.1.15. CPAAOB'nin Finansman Kaynağı .....	187
2.5.2.8.2. Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (JICPA) .....	188
2.5.2.8.2.1. JICPA'nın Kuruluşu ve Referans Alınan Yasalar .....	188
2.5.2.8.2.2. JICPA'nın Temel Sorumlulukları .....	189
2.5.2.8.2.3. CPAAOB ve JICPA İşbirliği.....	190
2.5.2.8.2.4. JICPA'nın Kalite Kontrol İncelemeleri .....	191
2.5.2.8.2.5. JICPA'nın Disiplin Uygulamaları .....	192
2.5.2.9. Çin .....	193
2.5.2.9.1. Finansal Denetim Komisyonu (FSC).....	193
2.5.2.9.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	194
2.5.2.9.1.2. FSC'nin Misyonu ve Görevleri .....	194
2.5.2.9.1.3. FSC'nin Yetki Devri.....	195
2.5.2.9.1.4. FSC'nin Kurul Üye Sayısı .....	196
2.5.2.9.1.5. Çin-Tayvan Denetim Gözetim Düzenlemeleri.....	196
2.5.2.9.1.6. FSC'nin Gözetim Yaklaşımı.....	197
2.5.2.9.1.7. FSC Gözetiminin Odak Noktaları ve Metodolojisi .....	197
2.5.2.9.1.8. FSC'nin Gözetim Sıklığı .....	199
2.5.2.9.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	199
2.5.2.9.1.10. FSC'nin Disiplin Cezaları.....	200

2.5.2.9.1.11. FSC'nin Finansman Kaynağı.....	200
2.5.2.10. Avustralya .....	201
2.5.2.10.1. Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (ASIC) .....	202
2.5.2.10.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	202
2.5.2.10.1.2. ASIC'in Görevleri .....	203
2.5.2.10.1.3. ASIC'in Misyonu ve Vizyonu.....	203
2.5.2.10.1.4. ASIC'in Stratejik Planı.....	204
2.5.2.10.1.5. ASIC'in Kurul Üye Sayısı .....	204
2.5.2.10.1.6. ASIC'in Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı.....	205
2.5.2.10.1.7. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği .....	206
2.5.2.10.1.8. ASIC'in Disiplin Uygulama Süreci ve Disiplin Cezaları .....	207
2.5.2.10.1.9. ASIC'in Finansman Kaynağı .....	211
2.5.2.11. Türkiye .....	211
2.5.2.11.1. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve İlgili Kurumlar .....	212
2.5.2.11.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi Süreci.....	213
2.5.2.11.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) .....	214
2.5.2.11.2.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu .....	216
2.5.2.11.2.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB).....	217
2.5.2.11.2.4. Hazine Müsteşarlığı.....	218
2.5.2.11.2.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....	219
2.5.2.11.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK).....	220
2.5.2.11.2.7. Türk Ticaret Kanunu (TTK) .....	221

<b>2.5.2.11.3. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) .....</b>	<b>225</b>
2.5.2.11.3.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler .....	226
2.5.2.11.3.2. KGK'nın Görev ve Yetkileri .....	226
2.5.2.11.3.3. KGK'nın Vizyonu ve Misyonu.....	229
2.5.2.11.3.4. KGK'nın Stratejik Planı.....	229
2.5.2.11.3.5. KGK'nın Kurul Üye Sayısı .....	231
2.5.2.11.3.6. KGK'nın Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı.....	231
2.5.2.11.3.7. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve Eşdeğerlik Kararları...	232
2.5.2.11.3.8. Disiplin Süreci ve Disiplin Uygulamaları .....	233
2.5.2.11.3.9. KGK'nın Finansman Kaynağı .....	236
2.5.2.11.3.10. KGK'nın Swot Analizi.....	236
<b>2.5.3. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunumu .....</b>	<b>238</b>
<b>III. BÖLÜM .....</b>	<b>249</b>
<b>3. KAMU GÖZETİM KURUMLARININ DENETİM ŞİRKETLERİNİN DENETİMİNDEKİ GÖZETİMİNİN YAYGIN OLARAK İHLAL EDİLEN BDS'LER AÇISINDAN İNCELENMESİ.....</b>	<b>249</b>
<b>3.1. KGK ile İlgili Ülkemizdeki Literatür Çalışmaları.....</b>	<b>249</b>
3.1.1. KGK Kurulmadan Önceki Çalışmalar .....	250
3.1.2. KGK Kurulduktan Sonraki Çalışmalar .....	252
<b>3.2. Gelişmiş Ülkelerin Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgular .....</b>	<b>262</b>
3.2.1. ABD .....	262
3.2.1.1. ABD'de PCAOB'i Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetimin Kalitesi ...	263
3.2.1.2. PCAOB'nin Gözetim Sonuçları .....	265
3.2.2. Kanada .....	272



3.2.2.1. Kanada’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CPAB’nin Gözetim Sonuçları.....	272
3.2.3. Almanya .....	281
3.2.3.1. Almanya’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve Gözetim Sonuçları.....	281
3.2.4. Fransa.....	283
3.2.4.1. Fransa’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve H3C’nin Gözetim Sonuçları .....	283
3.2.5. İngiltere .....	287
3.2.5.1. İngiltere’de Bağımsız Denetimin Kalitesi.....	287
3.2.5.2. FRC’nin Gözetim Sonuçları .....	290
3.2.6. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi .....	294
3.2.6.1. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi’nde Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CyPAOB’un Gözetim Sonuçları .....	294
3.2.7. Japonya .....	296
3.2.7.1. Japonya’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CPAAOB’nin Gözetim Sonuçları.....	296
3.2.8. Çin.....	318
3.2.8.1. Çin’de Bağımsız Denetimin Kalitesi ve FSC’nin Gözetim Sonuçları .	318
3.2.9. Avustralya .....	322
3.2.9.1. Avustralya’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve ASIC’in Gözetim Sonuçları.....	322
3.2.10. Türkiye .....	327
3.2.10.1. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kalitesi.....	328
3.2.10.2. KGK’nın Gözetim Sonuçları .....	341
3.3. Gelişmiş Ülkelerin Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının Karşılaştırmalı Sunumu .....	347
3.4. Ülkemizde Yaygın Olarak İhlal Edilen BDS’ler Çerçevesinde Kamu Gözetim Kurumunun Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi .....	353

<b>3.4.1. BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi ...</b>	<b>354</b>
3.4.1.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi .....	354
3.4.1.2. Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısının Değerlendirilmesi .....	355
3.4.1.3. Mesleki Şüphencilik.....	357
3.4.1.4. Denetim Ekibi İle Müzakereler .....	359
3.4.1.5. İlgili Kişilerin veya Birimlerin Sorgulanması .....	360
3.4.1.6. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Hile Riski.....	361
3.4.1.7. Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Riskleri İçin Yapılması Gerekenler	365
3.4.1.8. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi .....	367
3.4.1.9. BDS 240 Kapsamında Örnek Soru Seti.....	368
3.4.1.9.1. Hileli Finansal Raporlamada Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısı Kapsamında Örnek Sorular .....	368
3.4.1.9.1.1. Hileli Finansal Raporlama-Teşvik/Baskı Algısına Yönelik Örnek Sorular.....	369
3.4.1.9.1.2. Hileli Finansal Raporlama-Fırsat Algısına Yönelik Örnek Sorular.....	370
3.4.1.9.1.3. Hileli Finansal Raporlama-Rasyonelleştirme Algısına Yönelik Örnek Sorular.....	371
3.4.1.9.2. Varlıkların Suiistimalinde Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısı Kapsamında Örnek Sorular .....	373
3.4.1.9.2.1. Varlıkların Suiistimali-Teşvik/Baskı Algısına Yönelik Örnek Sorular.....	373
3.4.1.9.2.2. Varlıkların Suiistimali- Fırsat Algısına Yönelik Örnek Sorular .....	373
3.4.1.9.2.3. Varlıkların Suiistimali-Rasyonelleştirme Algısına Yönelik Örnek Sorular.....	375
3.4.1.9.3. Denetçinin Amaçları Kapsamında Örnek Sorular .....	375

3.4.1.9.4. Mesleki Şüphencilik Kapsamında Örnek Sorular .....	375
3.4.1.9.5. Hileye İlişkin Müzakereler Kapsamında Örnek Sorular .....	376
3.4.1.9.6. Hileye İlişkin Sorgulamalar Kapsamında Örnek Sorular .....	377
3.4.1.9.7. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Hile Riski Kapsamında Örnek Sorular .....	378
3.4.1.9.8. Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Riskleri İçin Yapılması Gerekenler Açısından Örnek Sorular .....	379
3.4.1.9.9. Yönetimin Kontrolleri İhlal Riskine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri Kapsamında Örnek Sorular .....	384
3.4.1.9.10. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi Kapsamında Örnek Sorular .....	385
3.4.1.9.11. Denetçinin Denetime Devam Edememesi Kapsamında Örnek Sorular .....	389
3.4.1.9.12. Yazılı Açıklamalar Kapsamında Örnek Sorular .....	389
3.4.1.9.13. Diğer Hususlara Yönelik Örnek Sorular .....	390
3.4.2. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi.....	390
3.4.2.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi .....	391
3.4.2.2. Yanlışlık ve Önemli Yanlışlık Riski .....	392
3.4.2.3. Denetçinin Amacı.....	393
3.4.2.4. Risklerin Değerlendirilmesine Yönelik Prosedürler .....	393
3.4.2.5. İşletmenin ve Faaliyet Gösterdiği Çevrenin Tanınması ve Anlaşılması .....	395
3.4.2.6. İşletmenin İç Kontrolünün ve İç Kontrol Bileşenlerinin Tanınması ve Anlaşılması .....	397
3.4.2.7. Önemli Yanlışlığa İlişkin Risklerin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi.....	401
3.4.2.8. BDS 315 Kapsamında Örnek Soru Seti.....	402

3.4.2.8.1. Risklerin Değerlendirilmesine Yönelik Prosedürler Kapsamında Örnek Sorular .....	403
3.4.2.8.2. İşletmenin ve Faaliyet Gösterdiği Çevrenin Tanınması ve Anlaşılması Açısından Örnek Sorular .....	407
3.4.2.8.3. İşletmenin İç Kontrolünün ve İç Kontrol Bileşenlerinin Tanınması ve Anlaşılması Açısından Örnek Sorular .....	414
3.4.2.8.3.1. Kontrol Çevresi Kapsamında Örnek Sorular .....	414
3.4.2.8.3.2. İşletmeye Ait Riskleri Değerlendirme Süreci Kapsamında Örnek Sorular.....	417
3.4.2.8.3.3. Finansal Raporlamayla Alakalı İş Süreçleri, Bilgi Sistem ve İletişim Hakkında Örnek Sorular.....	418
3.4.2.8.3.4. Kontrole Yönelik Faaliyetler Kapsamında Örnek Sorular ....	419
3.4.2.8.3.5. Kontrollerin Gözetimi (İzlenmesi) Kapsamında Örnek Sorular .....	420
3.4.2.8.4. Önemli Yanlışlığa İlişkin Risklerin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi Açısından Örnek Sorular.....	421
3.4.2.8.5. Diğer Hususlara İlişkin Örnek Sorular .....	421
3.4.3. BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi.....	422
3.4.3.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi .....	422
3.4.3.2. Denetçinin Amacı.....	423
3.4.3.3. Tespit Edilen ve Değerlendirilen Riskler İçin Yapılacak İşler.....	424
3.4.3.3.1. Genel İşler.....	424
3.4.3.3.2. Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yönetim Beyanı Düzeyinde Uygulanan Denetim Prosedürleri.....	425
3.4.3.3.2.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri.....	425
3.4.3.3.2.2. Kontrol Testleri .....	427
3.4.3.4. Finansal Tabloların Sunumu .....	429

3.4.3.5. Maddi Duran Varlıklar Kapsamında Önemli Yanlışlık Risklerinin Tespit Edilmesi, Değerlendirilmesi ve Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi.....	429
3.4.3.6. BDS 330 Kapsamında Örnek Soru Seti.....	434
3.4.3.6.1. Genel İşler Kapsamında Örnek Sorular.....	434
3.4.3.6.2. Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yönetim Beyanı Düzeyinde Uygulanan Denetim Prosedürleri Açısından Örnek Sorular .....	435
3.4.3.6.2.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri Açısından Örnek Sorular ...	435
3.4.3.6.2.2. Kontrol Testleri Açısından Örnek Sorular .....	436
3.4.3.6.3. Finansal Tabloların Sunumu Kapsamında Örnek Sorular .....	439
3.4.3.6.4. Diğer Hususlara İlişkin Örnek Sorular .....	440
3.4.4. BDS 501 Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi .....	440
3.4.4.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulguları .....	440
3.4.4.2. Denetçinin Amacı.....	441
3.4.4.3. Stoklara Yönelik Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi .....	442
3.4.4.4. Davalar ve İddialar Açısından Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi .....	446
3.4.4.5. Faaliyet Bölüm Bilgileri Açısından Denetimin Gözetimi.....	446
3.4.4.6. BDS 501 Kapsamında Örnek Soru Seti.....	447
3.4.4.6.1. Denetçinin Amacı Açısından Örnek Sorular.....	447
3.4.4.6.2. Stoklara Yönelik Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi Kapsamında Örnek Sorular .....	448
3.4.4.6.3. Davalar ve İddialar Açısından Örnek Sorular.....	453
3.4.4.6.4. Faaliyet Bölüm Bilgileri Açısından Örnek Sorular .....	455
SONUÇ .....	456
KAYNAKLAR.....	462

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. İç Denetim Tarafından Sağlanacak Hizmetler .....	10
Tablo 1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	23
Tablo 1.3. Genel İlke ve Sorumluluklara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları.....	29
Tablo 1.4. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları .....	35
Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Kanıtlarına İlişkin Bağımsız Denetim Standartları .....	42
Tablo 1.6. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılmasına İlişkin Bağımsız Denetim Standartları .....	52
Tablo 1.7. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlamaya İlişkin Bağımsız Denetim Standartları .....	55
Tablo 1.8 Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri .....	59
Tablo 1.9. Denetçinin Düzeltmesi Talebine Karşı Yönetimin Uymaması Hali .....	62
Tablo 1.10. Özel Alanlara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları.....	63
Tablo 2.1. Hileli Finansal Raporlama ve Yatırımcının Toplam Gelir Kaybı Haziran 2000- Mart 2002 Dönemi .....	79
Tablo 2.2. İyi Bir Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar .....	83
Tablo 2.3. PCAOB 2019 Yılı Disiplin Cezaları .....	116
Tablo 2.4. CPAB 2016-2019 Yılları Disiplin Cezalarının Dağılımı .....	133
Tablo 2.5. Bölge Mahkemeleri ve H3C 2018-2019 Yılı Sonuçlandırılmış Denetim Davaları .....	152
Tablo 2.6. FRC 2019 Yılı Sonuçlandırılmış Denetim Davaları .....	161
Tablo 2.7. CPAAOB 2014-2018 Yılları Gözetim ve Tavsiye Verileri .....	186
Tablo 2.8. JICPA 2018 Yılı Kalite Kontrol İncelemeleri.....	191
Tablo 2.9. FSC Gözetim Metodolojisi .....	198
Tablo 2.10. CADB Tarafından Sonuçlandırılmış Denetim Davaları .....	209
Tablo 2.11. ASIC Tarafından Eksiklik Tespit Edilen Denetim Standartları .....	210
Tablo 2.12. Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Genel Kriterleri .....	222
Tablo 2.13. KGK'nın 2016-2020 Dönemi Stratejik Amaçları ve Stratejik Hedefleri.....	230
Tablo 2.14. KGK 2018 Yılı Disiplin Cezaları.....	235
Tablo 2.15. KGK'nın Swot Analizi.....	237
Tablo 2.16. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunum	238
Tablo 3.1. PCAOB Gözetimine Tabi Denetim Şirketleri.....	268
Tablo 3.2. PCAOB 2019 Yılı Global Network'te Yer Alan Denetim Şirketlerinin Gözetim Sonuçları.....	269
Tablo 3.3. PCAOB 2019 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları .....	271
Tablo 3.4. CPAB 2016-2019 Yılları Gözetim Sayıları .....	274
Tablo 3.5. CPAB 2015-2019 Yılları Arasında Yıllık Olarak İncelenen Denetim Şirketi ve Dosya Sayıları .....	275
Tablo 3.6. CPAB Gözetimine Tabi Denetim Şirketleri ve Yer Aldıkları Sınıflar .....	276
Tablo 3.7. CPAB 2015-2019 Gözetim Verileri.....	277

Tablo 3.8. Almanya Kalite Kontrol Komisyonu'nun 2014-2018 Yılları Kontrol Sonuçları .....	282
Tablo 3.9. Fransa Kamu Gözetim Kurumu (H3C) 2018 Yılı Gözetim Sonucu .....	285
Tablo 3.10. H3C 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları .....	286
Tablo 3.11. FRC 2014-2019 Gözetime Tabi Tutulan Toplam Denetim Sayısı.....	291
Tablo 3.12. FRC 2019 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları .....	293
Tablo 3.13. CPAAOB 2014-2018 Yılları Denetim Şirketi Ölçeklerine Göre Gözetim Sayısı .....	297
Tablo 3.14. CPAAOB 2016-2018 Denetim Sözleşmelerinin Denetiminden Tespit Edilen Eksiklikler.....	298
Tablo 3.15. CPAAOB'nin 2016-2018 Yılları İçin Gözetimleri Derecelendirmesi.....	299
Tablo 3.16. CPAAOB 2019 Yılı Vaka Raporu Bulguları .....	301
Tablo 3.17. FSC 2017-2018 Gözetim Verileri .....	319
Tablo 3.18. FSC 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları .....	321
Tablo 3.19. ASIC 2017-2018 ve 2018-2019 Gözetim Verileri .....	324
Tablo 3.20. ASIC 2018-2019 Dönemine Ait Dört Büyük Denetim Şirketinin Gözetim Verileri.....	325
Tablo 3.21. Yıllar İtibariyle Kurul Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler .....	330
Tablo 3.22. KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Şirketlerinin İllere ve Yetki Alanlarına Göre Dağılımı .....	331
Tablo 3.23. KGK 2014-2018 Yılları İncelenen Denetim Şirketleri .....	333
Tablo 3.24. 2016-2018 Yıllarında İncelenen Denetim Şirketlerinin KAYİK ve KAYİK Dışı Olarak Dağılımı .....	334
Tablo 3.25. KGK 2016-2018 Yılları Bağımsız Denetçi İncelemesi.....	335
Tablo 3.26. KGK 2016-2018 Yıllarına Ait Dosya İncelemeleri ve Diğer İncelemeler.....	336
Tablo 3.27. KGK 2016-2018 Dosya İncelemelerinin Dağılımı .....	339
Tablo 3.28. KGK 2016-2018 Dönemlerine Ait Gözetim Verileri.....	343
Tablo 3.29. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının Karşılaştırmalı Sunumu.....	350
Tablo 3.30. BDS 240 Açısından Denetçinin Yapması Gereken İşlere İlişkin Örnek .....	381
Tablo 3.31. BDS 240 Açısından Denetçinin Hile İhtimalini Gösteren Durumlar Açısından Denetim Kanıtı Toplamasına İlişkin Örnek .....	386
Tablo 3.32. Denetçinin Sorgulayacağı Konu ve Kişiler.....	405
Tablo 3.33. İşletme ve Çevresini Tanımada Dikkate Alınacak Faktörler Bazında Gruplandırılmış Unsurlar.....	408
Tablo 3.34. İşletmenin Nakit Akış Faaliyetleri ve Finansal Raporlama Kapsamında Dikkate Alınacak Gruplandırılmış Unsurlar .....	410
Tablo 3.35. İşletme ve Çevresini Tanımada Değerlendirilecek Risk Unsurları.....	411
Tablo 3.36. Kontrol Çevresi Unsurları Açısından Kontrol Çevresinin Anlaşılmasına Yönelik Değerlendirilecek Hususlar .....	415

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Muhasebe Bilgilerinin Taşınması Gereken Özelliklerinin Hiyerarşik Yapısı .....	70
Şekil 2.2. Halka Açık Şirketlerin Finansal Raporlama Sistemi.....	87
Şekil 2.3. Finansal Raporlama Sisteminin Bileşenleri .....	105



## SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AAOIFI	İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions)
AASOC	Denetim ve Güvence Standartları Gözetim Konseyi (the Auditing and Assurance Standards Oversight Council)
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devleti
ACFE	Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu (Association of Certified Fraud Examiners)
AFM	Finansal Piyasalar için Hollanda Otoritesi (Netherlands Authority for the Financial Markets)
AFMAS	Denetim Şirketi İzleme ve Gözetim (Audit Firm Monitoring and Supervision)
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AIU	Denetim Denetleme Birimi (Audit Inspection Unit)
AOB	Denetçi Gözetim Organı (Auditor Oversight Body)
AOB	Malezya Denetim Gözetim Kurulu (Audit Oversight Board of Malaysia)
AOC-APAS	Denetçi Gözetim Komisyonu (Auditor Oversight Commission)
APAK	Denetim Denetleme Komisyonu (Abschlussprüferaufsichtskommission)
APAReG	Denetçi Gözetim Reformu Yasası (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz)

ARDF	Muhasebe Araştırma Geliştirme Vakfı (Accounting Research Development Foundation)
ARGA	Denetim, Raporlama ve Yönetim Otoritesi (Audit, Reporting and Governance Authority)
ARPA	Avustralya İhtiyati Düzenleme Kurulu (the Austalian Prudential Regulation Authority)
ASAs	Avustralya Bağımsız Denetim Standartları (the Australian Auditing Standards)
ASB	Denetim Standartları Kurulu (the Auditing Standards Board)
ASBJ	Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (the Accounting Standards Board of Japan)
ASC	Avustralya Menkul Kıymetler Komisyonu (the Australian Securities Commission)
ASIC	Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (Australian Securities and Investments Commission)
ASIC Act	Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu Kanunu (Australian Securities and Investments Commission Act)
AQR	Denetim Kalite İnceleme (Audit Quality Review)
AUASB	Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Auditing and Assurance Standards Board)
BAFA	Federal Ekonomik İşler Kontrol Ofisi (Federal Office for Economic Affairs and Export Control)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

BM	Birleşmiş Milletler
CADB	Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu (Companies Auditors Disciplinary Board)
CAIM	Ortak Denetimin Gözetimi Metodolojisi (Common Audit Inspection Methodology)
CAS	Kanada Denetim Standartları (the Canadian Auditing Standards)
CCAB	Muhasebe Kuruluşlarının Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies)
CEAOB	Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi (Committee of European Auditing Oversight Bodies)
CEO	Yönetim Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
CFO	Üst Düzey Finansal Yönetici (Chief Financial Officer)
CİMER	Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
CLERP 9	Avustralya Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Program Kanunu
CNCC	Ulusal Denetçiler Şirketi (the Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)
CPAAOB	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board)
CPAB	Kanada Kamu Sorumluluğu Kurulu (Canadian Public Accountability Board)
CPA Law	Japonya'daki Muhasebe Meslek Kanunu
COSO	Treadway Komisyonunun Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)
CyPAOB	Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (Cyprus Public Audit Oversight Board)

ECIIA	Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
EEG	Gelişmekte Olan Ekonomiler Grubu (Emerging Economies Group)
EGAOB	Avrupa Birliği Gözetim Koordinasyonu Grubu (European Group of Auditor's Oversight Bodies)
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
EY	Ernst & Young (Big 4 şirketlerinden biri)
FAOA	Federal Kamu Gözetimi Kurumu (Federal Audit Oversight Authority)
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Federation des Experts Comptables Europeens)
FIEA (J-SOX)	Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu (The Financial Instruments and Exchange Act)
FRC	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FSA	Finansal Hizmetler Ajansı (Financial Services Agency)
FSC	Finansal Denetim Komisyonu (Financial Supervisory Commission)
FTSE	Londra Menkul Kıymetler Borsası (Financial Times Stock Exchange)
FY	Mali Yıl (Fiscal Year)
GAAS	Almanya Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (the German Generally Accepted Standards on Auditing)
GAAS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Standards on Auditing)
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
H3C	Denetçiler Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
ICPAC	Kıbrıs Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Public Accountants of Cyprus)
IDW	Almanya Meslek Örgütü (Institut der Wirtschaftsprüfer)
IIA	İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Audits)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFIAR	Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (the International Forum of Independent Audit Regulators)
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (International Organization of Securities Commission)
ISAs	Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
ISA-DE	Uluslararası Denetim Standartları'nın Alman Yasalarının Gereksinimlerini de içerdiğini belirten ifade biçimidir
ISA (UK)	Uluslararası Denetim Standartları, İngiltere Gösterimi
ISQC	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (International Standard on Quality Control)
İDB	T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu

JASBA	Japon Denetim & Denetleme Kurulu Üyeleri Derneği (Japan Audit & Supervisory Board Members Association)
JICPA	Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Japanese Institute of Certified Public Accountants)
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority)
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKS	Kalite Kontrol Standartları
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
Md	Madde
MDV	Maddi Duran Varlıklar
NÖ	Niteliksel Özellikler
OECD	Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development)
PCAOB	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
POB	Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board)
PRP	Meslektaş Gözüyle İnceleme Programı (Peer-Review Program)
PY	Program Yılı (Program Year)
PwC	PricewaterhouseCoopers (Big 4 şirketlerinden biri)
RCA	Kayıtlı Şirket Denetçisi (Registered Company Auditor)
ROC GAAP	Çin Cumhuriyeti Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Republic of China Generally Accepted Accounting Principles)

ROC GAAS	Çin Cumhuriyeti Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Republic of China Generally Accepted Auditing Standards)
RQB	Tanınmış Kalite Birimi (Recognised Qualified Bodies)
RSB	Tanınmış Denetim Birimi (Recognised Supervisory Bodies)
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission)
SAS No.46	Tayvan Denetim Standartları No.46 Firmalar için Kalite Kontrol (Taiwan Statement of Auditing Standards No.46 Quality Control for Firms)
SFB	Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu (Securities and Futures Bureau)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
WP	Denetçi (Wirtschaftsprüfer)
WPK	Serbest Muhasebeciler Odası (Wirtschaftsprüferkammer)

vb. ve benzeri  
YMM Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

İşletmeler finansal tabloları üretirken, denetçiler finansal tablolar açısından makul güvenceyi tesis eder. Makul güvencenin denetçiler tarafından tesis edildiği finansal tablolar, yatırımcıların ekonomik kararlarının temelini oluşturur. Her kararın temelinde güven unsuru yer alır. Finansal tablo kullanıcılarının güven unsuru denetimin bağımsızlığından etkilenir. Bir başka deyişle, denetim faaliyetlerinin bağımsızlık ve tarafsızlık düzeyinin yüksekliği, finansal tablo kullanıcılarının isabetli kararlar almasına ve yatırımlarının doğru alanlara aktarılmasına imkân tanır. Bağımsızlıkla ilişkilendirilen güven duygusu küçük yatırımların yani sınırlı kaynakların dahi finansal sistemlerde yerini almasını ve ekonomiye kazandırılmasını sağlar.

Bağımsızlıkla ilişkilendirilen güven duygusu yatırımların finansal sistemlere aktarılmasını sağlarken, bağımlılıkla ilişkilendirilen güvensizlik duygusu yatırımların atıl kalmasına, finansal piyasaların işleyişinin bozulmasına ve kamu yararının zedelenmesine neden olmaktadır.

Kurumsal başarısızlıkların ardında yatan çeşitli hile uygulamalarına tüm dünyanın şahitlik ettiği ve bağımsız denetimin hileye iştirakinin tasdiklendiği yıllar, aynı zamanda kamu gözetiminin doğuşuna vesile olmuştur.

2000’li yıllar, bağımlı denetim salgının finansal sistemlerin sağlığa gölge düşürdüğü, var olan yapıları başka gözle sorgulamayı beraberinde getirdiği ve geleceğe dair güvenilir ve sağlıklı işleyen finansal piyasalar için bağımsız denetimde kamu gözetiminin gerekliliğinin ortaya çıktığı yıllardır. Bir başka deyişle, bağımsızlıktan ödün verilen denetim faaliyetlerinin, kurumsal başarısızlıklarla ifşa olduğu, meslektaş gözüyle denetimlerin sorgulandığı, bağımsız denetimlerin de denetlenmesi için kamu gözetim sistemlerinin kurulması gereksinimine dair düzenlemelerin yapılmaya başlandığı yıllardır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim ile ilgili genel bilgiler denetim ve denetçi kavramının tanımı yapılarak, denetim ve denetçi türleri açıklanarak, denetime olan gereksinim çeşitli açılardan ortaya konularak ve denetim standartları kısaca özetlenerek verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetimin denetimi kavramı açıklanmış, bağımsız denetimin denetimine (gözetimine) duyulan ihtiyaç değerlendirilmiş, kurumsal yönetim ve denetim komitelerinin önemi vurgulanmıştır. IFIAR'ın 6 yargı bölgesinde, 32 Avrupa, 11 Asya/Okyanusya, 4 Orta Doğu, 4 Afrika, 2 Kuzey Amerika ve 2 Latin Amerika olmak üzere toplam 55 üyesi bulunmaktadır (CPAAOB, Fiscal Edition 2019). Bu bölümde ayrıca, IFIAR'ın yargı bölgelerinden Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada; Avrupa bölgesinde yer alan ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya bölgesinde yer alan ülkelerden Japonya, Çin (Taipei), Avustralya; Orta Doğu bölgesinde yer alan ülkelerden Türkiye olmak üzere toplam 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri çeşitli kriterler (referans alınan yasal düzenlemeler, görevleri, misyonu, vizyonu, üye sayıları, gözetim düzenlemeleri, gözetim yaklaşımları, gözetim sıklığı, uluslararası kuruluşlara üyelik ve işbirliği, disiplin uygulamaları, finansman kaynağı v.b.) dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde KGK ile ilgili literatür incelemelerine, kurulmadan önce ve kurulduktan sonra yapılanlar açısından yer verilmiştir. IFIAR'ın çeşitli yargı bölgelerinden seçilen 10 ülkenin bağımsız denetim kalitesi ve gözetim sonuçlarına dair bilgiler aktarılmıştır. Bu ülkelerin gözetim raporlarından yaygın olarak ihlal edildiği tespit edilen bağımsız denetim standartları karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. KGK tarafından 2016-2018 yıllarında yapılan gözetim faaliyetlerinin sonuçları esas alınarak yaygın olarak ihlal edilen BDS'ler açısından denetim şirketlerinin gözetimi yapılırken hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır. Son olarak ülkemizdeki gözetim faaliyetleri ile diğer ülkelerin gözetim faaliyetlerine ilişkin genel değerlendirme yapılmıştır ve önerilerde bulunulmuştur.

# I.BÖLÜM

## 1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAMUYU AYDINLATMASINDAKİ YERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Muhasebe, finansal nitelikte para ile ifade edilen işlemlerin ve olayların kaydedildiği, sınıflandırılmaya tabi tutulduğu, özetlenerek rapor edildiği ve sonuçlarının da analiz edildiği bir bilimdir ve sanattır (Sevilengül, 2007). Muhasebe tarafından üretilen ve finansal tablolar aracılığıyla ilgili kişilerin kullanımına sunulan finansal verilerin güvenilirliği ve kalitesi için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Finansal sistemler muhasebe tarafından üretilip, bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgileri kullanırlar ve ayrıca finansal bilginin üretilmesi kadar kalitesi, güvenilirliği önem kazanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde denetime ilişkin temel kavramlar, denetim türleri, denetim standartlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

### 1.1. Denetim Kavramı

Kamu kurum ve kuruluşlarından, özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşlar açısından üretilen bilginin denetimden geçmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, denetim bilgi üretiminin olduğu her yerde yapılmak zorundadır. Bilgilerin üretilip, kullanıldığı alanların çokluğu düşünüldüğünde denetimin pek çok farklı tanımının yapılması da mümkündür.

Denetim bir şeyin doğruluğunu anlamak amacıyla yapılan araştırma, inceleme, muayene etme, gözleme ve eleştirel bir gözle incelemeyi geçirme faaliyetlerinin bütünüdür (Haspolat, 1991).

Denetim bir savunma mekanizmasıdır ve denetimin birey veya toplum bazında niteliğini ortaya koyan unsur savunulan durumun tanımlanıyor olmasıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği).

Denetim, kâr amacı taşıyan veya taşımayan örgütleri, ekonomik, yöntem ve kanunlar açısından inceleyen, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini araştıran, kanıtları taraflı olmayan bir biçimde toplayan ve değerlendiren, bunun sonucunda ulaşılan görüşü rapor halinde ortaya koyan ve sonuçları bilgi kullanıcılarına aktaran sistematik bir süreçtir (Marşap ve Kurt, 2008).

Denetim, bir ekonomik birime veya belirli bir döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk derecesinin araştırılması ve araştırma sonucunda bir rapor düzenlemesi için, bağımsız uzmanlarca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi sürecinin bütünüdür (Bozkurt, 2000).

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk seviyesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek maksadıyla kanıtların tarafsızca toplandığı ve değerlendirildiği sistematik sürece denir (Kaval, 2008).

Bu tanımlar dikkate alındığında denetimin işletmeler tarafından ortaya konulan iddiaların (finansal tablolar), yetkili otoritelerce belirlenmiş kriterlere (bağımsız denetim standartları) uygunluğunun tespiti için kanıt toplayıp, bu kanıtlar sonucunda elde edilen bulguların güvenilirliğinin ve kalitesinin rapora bağlandığı bir süreç olduğu ifade edilebilir.

Güredin (1998) bu tanımlardan faydalanılarak denetimin unsurlarının neler olduğunu sıralamıştır:

- Denetim süreci kapsayan bir faaliyettir,
- Ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin iddiaların denetimi yapılır,
- Önceden tespit edilmiş kriterler dikkate alınır,
- Kriterlere uyum ve uygunluk durumu belirlenir,
- Tarafsızca kanıtlar toplanır ve değerlendirmeye tabi tutulur,
- Denetim faaliyetlerinin nihayetinde denetçi görüşünü ortaya koyar,
- Ortaya konulan görüş, rapor halinde finansal tablo kullanıcılarına duyurulur.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomi, ticaret ve hukuk alanındaki gelişmeler neticesinde çeşitli düzenlemelere ilişkin iletişim bağları kuvvetlenmiştir. Finansal tablolar kamuoyunun aydınlatılmasında kullanılan temel araç olmakla birlikte kullanıcıları açısından da temel bilgi kaynağı niteliği taşır. Finansal

piyasalarda işlem hacminin artması bilginin güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Kamuoyunun aydınlatılması noktasında finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin makul güvence oluşturan sisteme başka deyişle denetime olan ihtiyaç artmıştır. Denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarının bir başka deyişle kamuoyunun, finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltmektir (BDS 200, 3.md.). Bu açıdan günümüzde yatırımcıların beklentisi olumlu/olumsuz görüş bildiren denetçi raporlarından daha fazlasıdır (Yanık ve Karataş, 2017).

Denetim alanında yaşanan skandallar bu bilgilere olan güvenin sarsılmasına neden olmuş ve sarsılan güvenin yeniden inşası kapsamında ulusal ve uluslararası düzeyde denetim alanında yeni kanuni düzenlemeler yapılmış, denetimin kalitesi ve gözetimi önemli hale gelmiştir.

Muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleme, yorumlama olarak dört fonksiyonu mevcutken; denetim, finansal tabloların nesnel bir göz tarafından incelenmesi şeklinde bir onay fonksiyonu (Aksoy, 2006) görevini üstlenir. Dünyada ve ülkemizde meydana gelen denetim skandalları ise bir denetimin kalitesi açısından bir gözetim fonksiyonuna olan gereksinimi ortaya çıkarır.

## **1.2. Denetim Türleri**

Denetim faaliyetleri değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Literatürde en çok karşılaşılan sınıflandırma biçimine göre denetim türleri, amacı açısından, yapılış nedeni açısından ve denetçinin statüsü açısından ele alınmıştır.

### **1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim türleri, finansal tabloların denetimi (muhasabe denetimi-bağımsız denetim-dış denetim), faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi ve özel amaçlı denetim olarak ele alınmıştır.

### **1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi**

Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumu olup, finansal durum tablosu (bilanço), kâr/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar ve açıklayıcı notlardan oluşmaktadır (TMS-1, 9-10. Paragraf).

Finansal tablolar geniş bir kullanıcı kesimi ile özel kullanıcı kesiminin finansal bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır (BDS 200, A4.md.).

İşletmelerce oluşturulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru ve dürüst biçimde sunumu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni düzenlemelere uygunluğunu hususunda görüş oluşturmaya yönelik olarak yapılan denetim türüne finansal tabloların denetimi denir (Bozkurt, 2000) ve denetimin nihai hedefi finansal tabloların güvenilirliğini temin etmek ve finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence vermektir (Kaval, 2008). Finansal tabloların denetimi, onaylamaya dayalı bir güvence hizmetidir (Handbook of Internal Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements, 2007).

İşletme yönetimince hazırlanan ve üst yönetimden sorumlu olanlarca gözetime tabi tutulan finansal tabloların denetlenme amacı, hedef kullanıcı kitlesinin finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltmektir (BDS 200, 3- 4.md.).

Finansal tabloların denetiminde yüksek olmakla birlikte mutlak olmayan güvence düzeyi, makul güvence (BDS 200, 13/e.md.) olarak isimlendirilir ve bu güvenceyi verecek olanlar bağımsız denetçiler olduğundan finansal tablo denetimine bağımsız denetim veya dış denetim ismi de verilmektedir (Marşap ve Kurt, 2008).

### **1.2.1.2. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşılmadığının (etkenliğinin) ve amaca ulaşmak için kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının (etkinliğinin) ölçülmesidir (Bozkurt, 2000).

Faaliyet denetiminin amacı işletme tarafından konulan hedeflere ulaşma düzeyini belirlemek ve hedef sapmasına neden olan unsurların varlığının tespiti halinde, faaliyetlerin geliştirilmesi hususunda yönetime önerilerde bulunmaktır (Marşap ve Kurt, 2008).

Bu denetim, her türlü denetçi tarafından yapılabilir olmakla birlikte, uygulama da en çok iç denetçi ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Marşap ve Kurt, 2008, Güredin 2014).

### **1.2.1.3. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, işletme içi otoritelerce (üst yönetimce) belirlenen emir, yönetmelik, talimatname, bütçe ve benzeri mevzuatlar ile işletme dışındaki otoritelerce (kamu otoritelerince) belirlenen hukuki düzenlemelere uygulayıcıların uyum düzeylerinin ölçülmesi faaliyetidir. (Kaval, 2008, Bozkurt, 2000).

Uygunluk denetiminin amacı, devlet veya yetkili üst makamlarca belirlenen kanun, yönetmelik, kural ve benzeri düzenlemelere, denetlenen işletme tarafından uyulup uyulmadığının tespitidir (Messier, Glover ve Prawitt 2006).

Uygunluk denetimi işletme üst yönetimince belirlenen kriterlere uygunluk açısından yapılıyorsa iç denetçiler; işletme dışındaki otoritelerce belirlenen kriterlere uygunluk açısından yapılıyorsa kamu denetçileri tarafından yapılabilir.

### **1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim**

Özel kullanıcıların, finansal bilgiye yönelik gereksinimlerini karşılamak maksadıyla özel amaçlı finansal tablolar hazırlanabilir ve bu tür finansal tablolar tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygunluk taşınmalıdır (BDS 200, A4.md.).

Özel denetim, belli bir konu hakkında, karar verecek olan merciyeye, detaylı bilgi temin etmek ve öneriler sunmak amacıyla yapılır (Aksoy, 2006).

Özel amaçlı denetim alanlarına ilişkin örnekler sıralanmıştır (Akbulut, 2010):

- Mahkemelerce yapılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir, birleşme, bölünme, ilk halka arz işlemleri için yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olma kararı öncesinde yapılan incelemeler,
- Kredi temini için yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymet yatırımları öncesinde yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkmış yolsuzluğun veya yolsuzluk ihtimalinin araştırılmasına yönelik yapılan incelemeler,
- Vergiye ilişkin yapılan incelemeler,
- Devlet kuruluşları aracılığıyla yapılan inceleme ve teftişler.

### **1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak gruplandırılmaktadır.

#### **1.2.2.1. İç Denetim**

Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre, iç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesi ve onlara değer katılması amacıyla gerçekleştirilen bağımsızlık ve tarafsızlık özelliklerine haiz bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir ([www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)).

İç denetim, işletme içi bir yapıdır. Bu yapı, işletme iç kontrol sisteminin kalitesine yönelik bağımsız değerlendirilmeye tabi tutulması hususunda ve sistemin iyileştirilmesi konularında işletme yönetime tavsiyelerde bulunur (Özel, 2007).

İç denetim, bir işletmede kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik süreçleri değerlendirme ve gerekli durumlarda iyileştirme amacıyla



tasarlanmış olan güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesi fonksiyonu yerine getirir (TDS, Terimler sözlüğü, 2015).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK) yapılan düzenlemeler ile işletmelerde görünürde var olup gerçekte etken ve etkinliğinden söz edilemeyen iç denetim sisteminin işleyişine son verilmiş, iç denetime ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Anılan kanunda iç denetim ile ilgili düzenlemeler sıralanmıştır:

- Yönetim kurulu, faaliyetlerin gidişatını izlemek, kendisine bildirilecek hususlarda rapor düzenlemek, verdiği kararları uygulatabilmek ya da iç denetim maksadıyla yönetim kurulu üyelerinin de içlerinde bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir (TTK, 366/2.md.).
- Muhasebe ve finans konularında denetimin yapılması ile şirket yönetiminin gerekli gördüğü ölçüde finansal planlama konusunda gereken düzenin hazırlanması yönetim kurulunun devredemeyeceği görevlerinden biridir (TTK, 375/1-c md.).
- Yönetim kurulu, şirketin varlığı, gelişimi ve sürekliliği hususlarında tehlike arz eden unsurların erken teşhis edilmesi ve gereken tedbirlerin alınması ve alınan tedbirlerin uygulanması ve de risk yönetimi için uzman bir komitenin kurulmasından, sistemin çalıştırılmasından ve geliştirilmesinden sorumludur (TTK, 378/1 md.).

İç denetim tarafından sağlanacak hizmetler ile hizmet detaylarına ilişkin bilgiler Tablo-1.1.'de verilmiştir.

**Tablo 1.1. İç Denetim Tarafından Sağlanacak Hizmetler**

<b>Verilen Hizmetler</b>	<b>Hizmetin Detayı</b>
Finansal tablolara etki eden risklere ilişkin test yaparak bağımsız denetçilerin çalışmalarına kolaylık sağlanması.	Geleneksel bir çalışma olup, denetim maliyetinin azaltılmasına katkı sağlar.
Operasyonel süreçlerin ve iş birimlerinin risk temelli bakış açısıyla denetlemesi.	Geleneksel denetim çalışmasıdır. İç denetim tarafından önemli bilgi sistem projelerini ve güvenlik risklerini test etmesi, risk seviyesini belirlemesi, muhtemel etki ve olasılıkları değerlendirmesinin önemi artmaktadır.
İç denetimin yasal denetimi ve uyum denetiminin yapılması (vergi, çevre, sağlık ve diğer ilgili mevzuat açısından).	Genişletilmiş iç denetim rolüdür. Ulusal ve uluslararası mevzuattaki artış, uyum risklerinin takip edilmesinin önemini de artırmıştır. Denetim komitelerinin, iç denetimden aldıkları güvence hizmetleri artmaktadır. İç denetime uyum ile ilgili inceleme ve soruşturma görevleri de verilmektedir.
İşletme yönetimine, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması ve süreçlerin iyileştirilmesi konusunda danışmanlık hizmeti verilmesi. Yeni ürün, hizmet ve yatırımlar gibi kritik konularda danışman olarak iç denetçilerin kullanılabilmesi.	İç denetimin gelişmekte olan danışmanlık rolüdür. İç denetim hizmetlerinin sahip olduğu yetkinlik ve birikimle paraleldir. Yönetimce talep edilen ve kendi uzmanlığına giren alanlarda projeler geliştirebilir (örneğin, tedarik zinciri sürecinin geliştirilmesi).

Kaynak: Tüsiad 40, Uygulama Örnekleri İle A'dan Z'ye Denetim Komiteleri, Haziran 2012, s.54.

### **1.2.2.2. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)**

Bağımsız denetim, profesyonel denetim hizmetinin, uzmanlık konusu kapsamında, tek başına (bireysel) veya bir denetim şirketi (kurumsal) olarak müşterilere verilmesidir (Aksoy, 2006).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'ya göre bağımsız denetim, işletmelerin defter, kayıt ve belgelerine bağımsız denetim standartlarında öngörülen bağımsız denetim teknikleri uygulanması, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının temin edilmesi ve işletmelerin finansal tabloları ile diğer finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu açısından makul güvence tesis etmek amacıyla yapılan denetimdir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012,4/b md.).

İşletmelerin finansal yapıları konusunda farklı nedenlerle bilgi sahip olmak isteyen finansal tablo kullanıcıları, bu tablolarda sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğine ihtiyaç duyarlar ve bu da bağımsız denetimi zorunlu hale getirir (Kavut, 2001).

Finansal bilgilere olan güven ve şeffaflık sorumluluğu, bağımsız denetimin kamu platformunda üstlendiği en temel sorumluluğudur (Tuncer ve Karahan, 2016).

### **1.2.2.3. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, kamu kaynaklarını kullanan kesim tarafından, faaliyetlerin etkin ve verimli şekilde yürütüp yürütmediğinin değerlendirilmesi ve hesap verme sorumluluğunu içeren bir süreçtir (Özer, 1997).

Kamu denetimi, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere görev ve yetkilerini kanunlardan alan denetçiler tarafından finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimi türünde gerçekleştirilir (Marşap ve Kurt, 2008).

Kamu denetiminin amacı bir taraftan kamu kaynaklarının kullanımı hususunda kamuoyunu bilgilendirmekken, diğer taraftan kamu kaynaklarının kullanımında verimliliği artırmaktır (Altuğ, 1995).

Kamu denetimi denetlenen işletmenin durumuna göre özel sektöre yönelik yapılabileceği gibi, kamu kesimine yönelik de yapılabilir (Duman, 2008). Maliye Bakanlığının yapmış olduğu vergi denetimi, özel sektörün denetlenmesine yönelik bir kamu denetimi kapsamında; Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılan kamu denetimleri ise kamunun denetlenmesine yönelik faaliyetler kapsamında örnek olarak verilebilir.

### **1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri**

Denetçi, denetim sürecini gerçekleştiren, gereken mesleki ve teknik bilgi ve tecrübeye haiz olan, bağımsız hareket edebilen, mesleğin gerektirdiği ahlâki özellikleri temsil edip taşıyan çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2000).

#### **1.3.1. İç Denetçi**

İç denetim hizmeti, işletmenin organizasyonu içerisinde, işletme çalışanı olan kişilerce başka bir deyişle iç denetçiler tarafından verilmektedir. İç denetçiler, iç denetim hizmetleri kapsamında tespit ettikleri aksaklıkları ya da iç denetim sisteminin daha iyi işlemesi hususundaki önerilerini bir rapor haline getirerek tepe yönetime sunarlar (Bozkurt, 2000). Bu denetimde finansal nitelikte olsun veya olmasın denetlenen faaliyetlere ilişkin elde edilen bulgular sadece işletme içi çevrelere raporlanır (Aksoy, 2006).

#### **1.3.2. Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetçi, mesleki teknik bilgi ve deneyim ile uzmanlaştığı alanda, müşterilerine, bireysel ya da kurumsal bazda profesyonel denetim hizmetini bağımsız olarak başka deyişle işçi-işveren ilişkiden uzak bir biçimde sunan kişidir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirmek üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre Serbest

Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ya da Yeminli Mali Müşavir (YMM) ruhsatına sahip meslek mensupları içerisinde KGGK ile yetki verilmiş kişilerdir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012,4/a md.).

3568 sayılı meslek kanunu göre SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterebilmesi için KGGK tarafından yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebilmek için gereken koşullar

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde detaylı bir biçimde düzenlenmiştir.

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesine ilişkin olarak bağımsız denetçinin genel amaçlarının neler olduğu BDS 200'de sıralanmıştır (11.md./a-b):

- Bütünüyle finansal tabloların, hatadan/hileden doğan önemli bir yanlışlık taşıyıp taşımadığına ilişkin makul güvence sağlamak,
- Bütün önemli hususları dikkate alınmak suretiyle, finansal tabloların geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığına dair bir görüş bildirmek,
- Bulguları göz önünde bulundurarak, finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak,
- BDS'ler tarafından zorunlu olan bildirimleri yapmaktır.

KGGK tarafından yayınlanan yetkilendirme istatistiklerine göre, 31.03.2019 tarihi itibarıyla 3.050'si YMM ve 15.233'ü SMMM olmak üzere toplam 18.283 bağımsız denetçi yetkilendirilmiştir.

### **1.3.3. Kamu Denetçisi**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi olmakla birlikte kamu adına hem kamu kurum ve kuruluşlarında hem de özel sektör kuruluşlarında kamu tarafından yetkilendirilen kişi ya da kuruluşlardır. Örneğin Sayıştay denetçisi bir kamu denetçisi olup, TBMM adına

genel ve katma bütçeli kuruluşların denetimi yaparken; vergi müfettişi bir kamu denetçisi olup, Maliye Bakanlığı adına özel sektör kuruluşlarının denetimini yapar.

#### **1.4. Denetime Duyulan İhtiyaç**

Denetim organizasyonun olduğu her yerde varlık göstermektedir. İşletme organizasyonun çapı denetimden olan beklentilerin rolünü belirler. Denetim ihtiyacı işletmeler açısından, finansal tablo kullanıcıları açısından ve kamu açısından ele alınmıştır.

##### **1.4.1. İşletmeler Açısından Denetim İhtiyacı**

Sahipleri tarafından işletilen küçük aile şirketleri şeklinde organize olan işletmelerin ürettikleri iş, sağladıkları istihdam olanakları, bağlı oldukları hukuki ve mali çevreler, kullandıkları teknolojiler, uyguladıkları muhasebe prosedürleri yerini, sanayi devrimiyle birlikte başlayan ve günümüzde teknolojik ve ekonomik şartların gelişimindeki hızla komplike yapılara devretmeye başlamıştır.

Aile şirketleri şeklindeki organizasyonlardan çok uluslu organizasyonlara geçiş gerek örgütün kendi içerisinde gerekse tabi olduğu hukuki ve mali çevrelerin ulusal ve uluslararası boyutları ele alınınca iktisadi etkinliklerin yerine getirilmesini her geçen gün zorlaştırmaktadır (Kardeş, 1996). İktisadi etkinliklerdeki zorluk derecesi denetim ihtiyacını iki şekilde karşımıza çıkarır.

Ulusal boyutta, işletmelerin gerek kendi bünyelerindeki birbirinden farklı ve etkileşim içinde olan birimlerine yönelik sistemlerin kurulmasına gerekse kurulan birimlerin yetkililerince belirlenmiş ilke ve esaslara uyumun etkinliğinin ölçülmesinde denetim zorunlu hale gelmiştir.

Uluslararası boyutta, çok uluslu şirket şeklinde faaliyet göstermek ülkeler arası ticari, ekonomik, siyasi ve hukuki sistemlere tabi olmayı gerektirir. Mevcut sistemin uluslararası sistemlere entegre olabilmesi için uluslararası ölçekte yetkili otoritelerce belirlenmiş ilke

ve esaslar çerçevesinde şirketlerin yeniden organizasyonu ve bu organizasyonun denetimi de gereklidir.

1994 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçiş işletmelerin kendi bünyesindeki muhasebe organizasyonlarını ulusal ölçekte şekillendirmesini sağlamışken, 2005'ten itibaren Türkiye Muhasebe Standartlarına geçiş muhasebe organizasyonlarının uluslararası ölçekte de şekillenmesini sağlamıştır. Muhasebe sistemindeki değişiklik denetim alanlarına da yansımıştır.

İşlem hacminin artması ulusal boyuttan uluslararası boyuta geçiş sistem odaklı denetim yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Bir başka deyişle değişen ve gelişen şartlara uygun sistemlerin kurulup, bu sisteme ilişkin ilke ve esaslara uygunluk denetlenmiştir.

#### **1.4.2. Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Denetim İhtiyacı**

Küreselleşme, ülkeler arası ticari işlem hacminin artmasına ve yatırımcıların farklı piyasalara açılıp, farklı yatırım seçeneklerinden yararlanmasına yol açmakla birlikte bir takım hukuki düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar ve raporlardan başta devlet (vergi idareleri) olmak üzere, şirket yöneticileri ve çalışanları, yatırımcılar, sermaye piyasası kurumları ve analistler, yatırım danışmanları, şirkete borç veren kişi ve kurumlar, bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşları, sigorta şirketleri, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, yararlanacaktır (Küçüksözen, 2005). Finansal tablolardan yararlanacak olan finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkileyen ortak amaçlar Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin giriş kısmında sıralanmıştır:

- Sermayede hisse temsili olan yatırımları satın almak, elde tutmak ya da satma kararı vermek,
- Yönetimin yeterli olup olmadığını ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediğini değerlendirmek,
- İşletmenin, istihdam olanağı sağladığı kişiler için başta ücret olmak üzere diğer menfaatlerini sağlayabilecek kuvvete sahipliliğini değerlendirmek,
- İşletmeye borç olarak verilen fonların güvende olup olmadığını tespit etmek,

- Vergi politikalarını tespit etmek,
- Kârın dağıtılabilir kısmı ile ödenecek temettü tutarlarını tespit etmek,
- Ulusal gelir istatistiklerini oluşturmak ve bunlardan faydalanmak ya da
- İşletmenin faaliyetlerini hukuka uygun olarak düzenlemek.

Muhasebenin fonksiyonlarından biri olan finansal bilgilerin finansal tablolar aracılığı ile özetlenmiş olması ve bu özetlenen (raporlanan) finansal bilgiler dikkate alınarak verilecek ekonomik kararlar, işletmelerin ve işlemlerinin boyutunu değiştirmiştir.

Sahiplerince yönetilen ve aile üyelerinin istihdam edildiği birkaç kişiden oluşan işletmelerden, binlerce kişinin istihdam edildiği uluslararası ölçekteki işletmelere geçiş, binlerce küçük yatırımcıdan sermaye piyasaları ve kredi kuruluşları aracılığıyla sermaye toplayarak büyüyen işletmeler, bu büyümeler ışığında yönetimlerin profesyonelleştirilmesi, faaliyetlerin finansal boyutu hakkında rapor verme ihtiyacını doğurmuştur (Kandemir, 2010). Finansal bilgilerin farklı çevrelerce kullanımı bilgilerin güvenilirliği düzeyinde makul bir güvencenin temini için denetimi zorunlu kılmıştır.

Sistemler kurulduktan sonra sistemler tarafından üretilen finansal bilginin güvenilirliği düzeyinde makul bir güvencenin tesisi için denetim çalışmalarında riskli alanların tespiti ve denetiminin yapılması önem kazanmıştır.

### **1.4.3. Kamu (Devlet) Açısından Denetim İhtiyacı**

Toplumlar büyüdükçe iktisadi yaşamın karmaşıklık düzeyindeki artış, güvenilir bilgi ihtiyacını artırmış olmakla birlikte finansal tablo kullanıcılarına gelen bilgilerin güvenilirlik derecesini düşürmüştür (Aksoy, 2006). Çünkü kurulan sistemler içerisinde işletme yönetimleri profesyonelleşmekle birlikte, muhasebe politikalarındaki esnekliklerden ya da muhasebe alanındaki yetersiz düzenlemeler ile iç denetim sistemlerinin etkisizliğinden bireysel çıkarları doğrultusunda nemalanmıştır. Bağımsız denetçilerin profesyonelleşen yönetimlerle menfaat ilişkisi içerisine girmesi ve hileli finansal raporlamalara olur vermesi de devletin genel anlamda kamuoyunun finansal bilgiye, finansal sisteme olan güveninin kaybolmasına neden olmuştur.



İşletme yönetimince hazırlanan finansal tablolar da sosyal sorumluluk kavramının ihlali başka bir deyişle tüm toplumun çıkarlarının gözetilmeksizin yapılan hileli raporlamalar sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Kamunun, denetimden beklediği ihtiyaç katma değer yaratmakken, hileli finansal raporlama ulusal ve uluslararası pek çok kesimin zarar görmesine, kamu gelirlerinin istenilen düzeyde olmamasına neden olmuştur.

Sermaye piyasalarına karşı yok olan ve kaybolan güvenin yeniden sağlanabilmesi için muhasebe ve denetim alanında pek çok yasal düzenleme yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bir çok ülke, üyesi buldukları uluslararası örgütlerin teşvikleri ve yol göstericiliği ile yeni kamu yönetimi anlayışı noktasında var olan kamu denetim sistemlerinde kökten, temelden değişiklikler yapma yoluna gitmiştir (Gök ve Akar, 2014).

Büyüyen ekonomilerle birlikte finansal tablolar aracılığıyla sunulan finansal bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine duyulan gereksinim, kamusal açıdan kaliteli denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

## **1.5. Denetim Standartları**

Sistem, belirli bir amacı gerçekleştirmek için bir araya getirilen, birbiri ile ilgili parçalar bütünüdür ve her bir sistem iç ve dış çevre ile etkileşim içindedir (<http://tr.wikipedia.org>). İşletmeler açısından denetimin yapılabilmesi için kuşkusuz en önemli (iç) sistem muhasebe sistemidir. Muhasebe, bir işletmedeki kaynak oluşumunu, işletme kaynaklarının kullanım biçimi, faaliyetler sonrası kaynaklarda meydana gelen değişimleri (artışı ya da azalışı) ve işletmenin finansal durumunu açıklayan bilgilerin üretimini yapan ve ilgililere sunan bilgi sistemidir (Sevilengül, 2001). Muhasebe birimlerince üretilen finansal bilgi ve raporların önceden belirlenen ölçütlere uygunluğunun ölçülmesi ve finansal tablo kullanıcılarının alacağı finansal kararlar için makul güvencenin temini için oluşturulan (dış) sistem bağımsız denetim sistemidir. Her sistemin işleyişi ve bir başka üst sistem için bilgi üretmesi belirli ilke ve esaslara dayandırılmıştır.

Ülkelerarası iş hacmindeki artış gerek finansal bilginin üretim aşamasında gerekse üretilen bilginin güvenilirliği açısından aynı dilin kullanılması gerekliliğini ortaya

çıkarmıştır. Başka bir deyişle farklı ülkelerce üretilen ve denetlenen bilgilerin karşılaştırılabilmesi için kullanılacak ölçütler standart olmalıdır.

1972 yılında yapılan 10. Dünya Muhasebeciler Kongresinde muhasebe ve denetim mesleğinin sürekli ve düzenli bir biçimde gelişim içinde olduğu ve dünyadaki gelişmelerin birbirinden kopuk ve habersiz olmaması gerektiği vurgulanmış, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi “*Tek Bir Dünyada Muhasebecilik ve Denetim*” sloganı ile muhasebe ve denetimde standartlaşmanın ifadesi olmuştur (Güvemli, 2005). Bu açıdan bakıldığında, küreselleşme sonucunda sermaye birikiminin oluşması ve ülkeler arası sermaye akışının süratle artması, küresel bazda muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırılması çalışmalarını gerekli hale getirmiştir (Güredin, 2014). Bu açıdan muhasebe sisteminin temel çıktısı finansal tablolardır. Finansal tablolardaki standardizasyon için ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS); finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerin güvenilirliğinde makul güvencenin tesisi ve kalitesi için de Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve Kalite Kontrol Standartları (KKS) kullanılmaktadır.

Denetim standartları, denetim faaliyetlerinin kim tarafından, nasıl yapılmasını gerektiğinin ve sonuçlarının ne şekilde rapora yansıtılacağına kurallarının oluşturulması anlamına gelmektedir (KGK, 2012). Denetim standartları, yapılan işin kalitesine yönelik kriterlerin tamamı olup, şahsi özellikleri açısından denetçiyi; denetim hizmetinin başından sonuna kadar da denetim sürecinin tamamını içine alır (Başpınar).

Denetim standartları iç denetim standartları ve bağımsız denetim standartları olarak incelenmiştir.

### **1.5.1. İç Denetim Standartları**

İç denetim, bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olup, işletme faaliyetlerini geliştirme ve ona değer kazandırma maksadıyla bağımsız ve objektif olarak yapılır (www.tide .org.tr).

Sanayileşme, teknolojideki gelişim, küreselleşmenin getirdiği imkânlar ve rekabet koşulları, işletmelerin sermaye piyasalarında, ulusal ve uluslararası platformda yaşamlarını sürdürülebilmek için kendi iç dinamizmini değişen koşulların imkânlarından faydalanabilmek amacıyla yeniden organize edip etkin hale getirme çabalarını artırmıştır. İç denetim organize edilirken işletmenin ulusal-uluslararası ya da küçük-orta-büyük ölçeğe sahip olması, faaliyetlerinin çeşidi, sermaye kaynaklarının yapısı ve risk faktörleri gibi önemli hususlar göz önünde bulundurulur (TÜSİAD, 2008).

İç denetim bir işletmenin organizasyonunda finansal ve operasyon ile ilgili bilginin doğruluğu ve güvenilirliği, işletme risklerinin tanımlanıp asgariye indirilip indirilmediği, kabul edilen iç politika ve usuller ile dış düzenlemelerin izlenebilirliği, gereken standartların meydana getirilip getirilmediği, kaynakların etkin ve verimli kullanılabilirliği, belirlenen hedeflere ulaşmada etkinliğin tespitinde önemli rol oynar (Abdioğlu, 2008). İç denetim sisteminden beklenen fonksiyonun amacına uygun yerine getirilebilmesi için ortama veya kişiye göre değişiklik göstermemesi belirli normlara göre yürütülebilmesi önemlidir (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003).

Geçmiş dönük olarak yapılan, öteden beri kalıplaşmış ilke ve esasların ölçüt olarak kullanıldığı, sadece uygunluğun aranılıp sonuçların değerlendirildiği, eksiklik ve hatalara odaklanan reaktif (klasik) iç denetim süreçleri, günümüz koşullarında küreselleşmenin getirdiği karmaşık ve etkileşimin yoğun olduğu işletme sistemlerinde iç denetimden beklentileri karşılayamamaktadır. Geçmişe yönelik faaliyetlerin denetlenmesi bugün iç denetimden beklenen denetim kapasitesi ve kalitesinin sadece küçük bir kısmını oluşturur (Aksoy, 2006). Manipüle edilen finansal bilgiler ile hileli finansal raporlamaya yönelik son yıllarda yaşanan şirket skandalları, bilgilerin güvenilirliğine gölge düşürmüş, bütün dünyada yönetime ve denetime ilişkin yaklaşımların ve prensiplerin sorgulanmasına neden olmuş ve klasik (reaktif) iç denetim yaklaşımlarından risk odaklı denetim yaklaşımına geçiş yapılmasını gerektirmiştir (Baker Tilly Güreli, 2012).

İç denetim sisteminin risklere karşı önlemlerde etkin olabilmesi için reaktif mi yoksa proaktif mi bir yapıya sahip olduğunun bilinmesi gerekir (<http://na.theiia.org>). Reaktif yapılarda geçmişe yönelik incelemeler yapılır ve bundan ders çıkarılmaya çalışılırken, proaktif yapılarda her an oluşabilecek koşullara da doğru tepki ve uyumun sağlanması esastır. Ayrıca iç denetçi açısından geleneksel ve rutin riskler kolaylıkla tanımlanır, iyi

tanınır ve kolay değerlendirilebilirken, yeni gelişen risklerin tanımlanması, tanınması ve değerlendirilmesi zordur ve bu riskler kritik önemde sahip olabilirler (IIA, 2015).

İç denetim işletmelerin faaliyet gösterdiği her bir sektörde, birbirinden farklı düzenlemelerle yapılabilir ancak yapılan işlemlerin ulusal-uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olması için standart düzenlemelere ihtiyaç vardır. Yetersiz, eksik ve zayıf bir biçimde yapılandırılmış iç denetim işine karşı en iyi savunma mekanizması standartlara bağlılık ve güçlü bir uyum ile oluşturulur (IIA, 2015).

İç denetim mesleğinin küresel sesi, kural belirleyicisi, lideri sıfatıyla 1941 yılında ABD’de İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) kurulmuştur. Enstitü, iç denetimin temel ilkelerinin belirlenmesi, katma değerinin ortaya çıkarılması ve desteklenmesi, performansının değerlendirilmesine olanak sunmak maksadıyla “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirmiş ([www.tidemuze.org](http://www.tidemuze.org)) olmakla birlikte bugün 170 ülkede, 188.235 üyesi ile faaliyet göstermektedir (TİDE Faaliyet Raporu, 2015). IIA, iç denetim mesleğini bütün yönleriyle kapsayan ve küresel ölçekte uygulanabilir olması açısından Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini geliştirmiştir (Zencirkıran, 2015).

İngiltere ve İrlanda’da, iç denetim uzmanlarını (iç denetçileri) destekleme, geliştirme, mesleğin rolü ve değerini yükseltme misyonu ile İç Denetçiler Enstitüsü kurulmuştur. Avrupa’da da iç denetim mesleğinin Avrupa Topluluğu içerisindeki kuruluşlara tanıtılması, araştırma ve durum bildirimlerinin yayınlanması ve yürütülmesi için Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) kurulmuştur (<https://www.iaa.org.uk/about-us/>).

Uluslararası iç denetim standartları nitelik ve performans standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yerine getiren kuruluşların ve tarafların özelliklerini ele alır, performans standartları ise iç denetim faaliyetlerinin niteliğinin tanımını yapar ve iç denetim hizmetinin performans ölçütlerini belirler (<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>).

Nitelik standartları, iç denetim faaliyetinde amacın belirlenmesi, yetki ve sorumluluk alanlarının yönetmelik aracılığıyla tanımlanması, bağımsız ve nesnel yaklaşım, mesleki alanda yeterlilik, mesleğin gerekli kıldığı özeni ve dikkati gösterme, mesleki gelişimde

sürekliliği sağlama, kalite güvence ve geliştirme programı gibi nitelik standartlarından oluşur (Uzun, [http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx)).

Performans standartlarını ise iç denetim faaliyetinin idare edilmesi, işin niteliği, görev dağılımının planlaması, görevin yapılması, sonuçların rapora bağlanması, gelişmelerin gözetilmesi, kalan riskin yönetim tarafından üstlenilmesi oluşturur (Uzun, [http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx)).

IIA Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartların amacını şöyle sıralamıştır (<http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf>):

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nce zorunlu tutulan unsurlara uyum sağlamaya rehberlik etmek,
- Geniş bir yelpazeye-çeşitliliğe sahip olan, katma değer sağlayan iç denetim hizmetlerini desteklemeye ve uygulamaya yönelik bir şablon belirlemek,
- İç denetimin performans düzeyi açısından değerlendirilebilmesine olanak sağlamak,
- Kurumsal süreçleri iyileştirmek ve buna ilişkin faaliyetleri geliştirmek hususunda teşvik edici olmak.

Ülkemizde iç denetim uygulamalarının uluslararası standartlarda yürütülmesi amacı ve iç denetim mesleğinde küresel gelişim ve mükemmelliğin paydaşı olma vizyonu ile 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur ve de Enstitü 873 kurumu temsil eden 2.731 üyesi ile faaliyetlerine devam etmektedir (TİDE Faaliyet Raporu, 2015). TİDE, uluslararası iç denetime ilişkin düzenlemeleri dilimize çevirmekte, iç denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlamak amacıyla sertifikalı iç denetçilik için sınavlarını yapmakta, çeşitli kongreler ve toplantılar aracılığıyla iç denetim mesleğine yönelik bilinci artırmaktadır.

### **1.5.2. Bağımsız Denetim Standartları**

Tüm mesleklerde olduğu gibi mesleğin icra edilmesinde, icra edenlerce tabi olunması gereken usulleri, ilke ve esasları belirleyen ve aynı zamanda mesleğin icrası sonucunda elde edilecek verilerin çeşitli açılardan karşılaştırılabilir olmasını sağlayan standartlar

mevcuttur. Bağımsız denetim sonuçlarından ve denetçi raporlarından beklenen faydanın başka bir deyişle, işletmeler tarafından ortaya konulan iddiaların güvenilirliğine ilişkin makul güvencenin varlığından ve kalitesinden söz edebilmek için denetim sürecinin her aşamasında ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uyum sağlanmış olmalıdır (Kavut, 2001). Bir başka ifadeyle, denetimin kalitesi ölçülürken standartlara uygunluk derecesi esas alınır. Bağımsız denetim standartları, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) tarafından düzenlenen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim Standartları (UDS) açısından ele alınmıştır.

#### **1.5.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Bağımsız denetim kalitesinin ölçülmesinde kullanılan ölçütlerden biri Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır. 1924 yılında kurulan AICPA'nın en önemli özelliği muhasebe ve denetim alanında denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uyması gereken Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını ilk kez ortaya koyan kuruluş niteliği taşımasıdır (Koçberber, 2008). 1947 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından yayınlanan bu standartlar, denetim faaliyetlerinden beklenen fonksiyonun gerçekleştirilmesi sürecinde, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmesine rehberlik eden ilkelerdir ve herhangi bir kanun ile belirlenmiş olmamakla birlikte (Kaval, 2008) genel kabul görmüşlerdir (Bozkurt, 2000).

Denetim standartları, denetçilerin bağımsız denetim (finansal tabloların denetimi) sırasında mesleki sorumluluklarını yerine getirirken faydalanacakları kılavuzlardır (Arens, Elder ve Beasley, 2006). Bu standartlarda, ayrıntılı bilgi verilmekten ziyade kaliteli bir denetimin sınırları çizilmiştir ve de denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari (minimum) kurallar gösterilmiştir (Güredin, 2014).

AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının tamamı on tanedir, üç temel başlık içerisinde gruplandırılmıştır (Arens, Loebbecke, Elder, Beasley ve AICPA, 2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına ilişkin bilgiler Tablo-1.2.'de verilmiştir.

**Tablo 1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	Planlama ve Gözetim Standardı	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) Uygunluk Standardı
Bağımsızlık Standardı	İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	GKGMİ'nin Devamlılığı Standardı
Mesleki Özen ve Titizlik Standardı	Kantı Toplama Standardı	Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı
		Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Elder, R.J., Beasley, M.S. ve AICPA. 2000. Auditing: An Integrated Approach. Upper Saddle River, NJ :Prentice Hall. Vol.8.

### 1.5.2.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar, denetim mesleğini icra edecek olan denetçilerin, sahip olması gereken esaslardan oluşur ve üç grupta sınıflandırılmıştır.

*Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı:* Denetim mesleği, mesleki teknik bilgi ve tecrübeye haiz denetçiler ile icra edilmelidir. Sadece mesleki bilgi ve deneyime sahip olmak yeterli değildir. Küreselleşme sistemlerin değiştirilmesini ve geliştirilmesini gerekli kıldığı gibi bu sistemlere can verecek iş gücünün, sürekli eğitimini ve gelişen şartlara adaptasyonunu da gerekli kılar. Bu açıdan denetçi, geçmişte kazandığı mesleki eğitimi, yakın gelecek için kafi görmemeli; sürekli eğitim programlarına iştiraki, mesleki yayınları takibi ile kendisini standartların istediği niteliğe taşımalıdır (Güredin, 2014). Denetçi proaktif bir kişiliğe sahip olmalı mesleğin gerektirdiği eğitime karşı pasif olmak yerine aktif bir yaklaşım içinde olmalıdır (Boyar ve Güngörmüş, 2016).

*Bağımsızlık Standardı:* Denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, elde edilen sonuçların değerlendirilmeye tabi tutulmasında ve denetimin rapora bağlanmasında

tarafsız-nesnel bir görüş düzeyine sahip olmaktır (Bozkurt, 2000). Denetçilerin, denetim mesleğine ilişkin bütün konularda bağımsız düşünebilme ve davranabilme karakterine sahip olması gerekir. Bir başka deyişle, denetçiler bağımsız denetim yaparlarken “gerçekte” ve “görünürde” bağımsız olmalıdır (Güredin, 2014).

*Mesleki Özen ve Titizlik Standardı:* Mesleki teknik bilgi ve deneyim denetçi olabilmenin asıl unsuruyken, mesleki özen ve titizlik denetçi kalabilmenin asıl unsurudur. Denetçinin denetimin her aşamasında koşullar değişmemiş olsa bile basiretli davranarak mesleğin gerektirdiği özen ve titizlikle hareket etmesi gerekir. Mesleki özen ve titizlik tüm denetim standartlarına uyumla mümkündür (Duman, 2008).

#### **1.5.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Genel standartlar, denetçinin taşıması gerektiği genel kişisel özellikleri belirlerken, çalışma alanı standartları, bu standartlara nazaran daha özeldir ve denetimin planlanması aşamasından raporlama aşamasına kadar olan denetim sürecindeki yapılması gereken esaslardan oluşur ve üç grupta sınıflandırılmıştır.

*Planlama ve Gözetim Standardı:* Planlanma, denetlenecek işletmenin iç ve dış çevresi hakkında istihbarat sağlanarak yani bilgi edinilerek, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanının, büyüklüğünün saptanması ve denetim ekibinde yer alacak personelin görevlendirilmesi işlemlerini içerir (Duman, 2008). Denetim planı hazırlanırken iş gücü, zaman ve kaynakların verimli kullanımına yönelik planlama yapılır (Güredin, 2014). Denetim görevinin etkinleştirilmesi, tüm denetim alanlarını denetim kapsamına dâhil edebilmesi, daha riskli denetim alanları tespit edilmesi ve bunlara uygun denetim teknikleri geliştirilmesi, iş ve zaman tasarrufunun sağlanması, denetim görevinin zamanında tamamlanması, denetim ekibinde yer alacak personel ile bilgisine başvuru uzman kişiler arasında koordinasyonun sağlanması amacıyla denetim planlanır (Kaval, 2008). Ayrıca sorumlu baş denetçi, denetim ekibinde yer alan denetçi yardımcılarının hem iyi bir biçimde yetiştirilmesi hem de denetimden beklenen kalitenin sağlanabilmesi için gözetim faaliyetini denetçi yardımcılarının hazırladıkları çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi ve de karşılıklı görüşmelerin yapılması şeklinde gerçekleştirir (Güredin, 2014).



*İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:* İç kontrol, yönetim kurulu tarafından, yönetici tarafından ve de diğer personel tarafından etkilenen bir süreç olup, finansal raporların güvenilirliğini sağlama, işletme faaliyetlerinin etkililiğini ve verimliliğini artırma, kanun ve diğer düzenlemelere uygun olma amacını gerçekleştirmede yeterli düzeyde güvence sağlamakla sorumludur (Doyrangöl, 2001). İç kontrol sistemi işletmenin örgüt yapısının tamamını içine alan sistemler bütünüdür (Kaval, 2008) ve bu sistemlerin etkinliği denetim çalışması yapılacak alanların tespitinde önemli rol oynar. İç kontrol sisteminin etkinliği finansal tabloların hatalı veri içerme ya da önemli yanlışlık riskini azaltır ve bu da denetim çalışmalarının kapsamını daraltır (Güredin, 2014). İç kontrol sisteminin etkinliği ya da zayıflığı denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamını farklılaştırır.

*Kanıt Toplama Standardı:* Denetçi, denetlenen işletmenin finansal tablolarında sunulan bilgilerinin güvenilirliğine ilişkin görüşünü yeterli miktarda ve uygun kalitede toplamış olduğu kanıtlara göre verecektir. Denetçi, denetim kanıtlarını toplarken uygun denetim tekniklerinden (fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, bilgi toplama, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, belge inceleme, analitik prosedürler ve benzeri.) yararlanır. Miktarın ne kadar olacağı ya da hangi tekniğin uygulanacağı hususu denetçinin mesleki yargısına kalmıştır (Güredin, 2014). Mesleki yargının önemli olduğu ilk 1955 yılında AICPA tarafından belirtilmiştir (Şişmanoğlu, 2016).

### **1.5.2.1.3. Raporlama Standartları**

Raporlama standartları, denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda işletmelerce hazırlanan finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki denetim görüşünü denetim raporuna aktarırken, bu raporda belirtilecek esasları içerir ve dört grupta sınıflandırılmıştır.

*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) Uygunluk Standardı:* Denetim sonucunda raporda belirtilmesi gereken ilk husus, işletmenin finansal tablolarının bu ilkelere uygunluk taşıyarak hazırlanıp hazırlanmadığıdır. Denetim sonucunda bu ilkelere sapmalar meydana geldiği tespit edilmişse denetçi bunu raporunda önem düzeyine göre belirtecektir (Bozkurt, 2000). Ayrıca denetçi bu ilkelere hiç uyulmamış olduğunu tespit ederse bunu da raporunda açıklayacaktır (Güredin, 2014).

*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı Standardı:* Finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir olması için seçilen ve uygulanan muhasebe ilke ve esaslarının birbirini izleyen dönemlerde de aynı olması gerekir. Bu açıdan denetçi, finansal tabloların denetimini yaparken ilkelere uyumun devam edip etmediğini belirtmelidir.

*Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı:* Finansal tabloların, kullanıcılarına faydalı olabilmesi için dipnotları ya da açıklayıcı notları ile sunulmuş olması gerekir. Dipnotlarda veya açıklayıcı notlarda sunulan bilgilerin makul düzeyde olup olmadığı hususu da denetim raporunda belirtilmelidir.

*Görüş Bildirme Standardı:* Denetim çalışmaları sonucunda denetçi Genel Kabul Görmüş Denetim standartlarına göre, yeterli sayıda ve uygun kalitede toplamış olduğu denetim kanıtları ışığında işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun ve ilkelerin devamlılığına bağlı kalınarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususundaki görüşünü denetim raporunda açıklayacaktır. Denetçi finansal tablolar hakkında; olumlu görüş verebilir, şartlı görüş verebilir, olumsuz görüş verebilir ya da görüş vermekten kaçınabilir (Bozkurt, 2000).

### **1.5.2.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Dünyada bağımsız denetime yön veren bir diğer kurum da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) olup, Almanya’da 1977 yılında kurulmuştur. IFAC, mesleği güçlü kılarak ve uluslararası ekonomilerin güçlendirilmesine katkı sağlayarak, kamunun faydasına hizmette bulunmayı amaç edinerek, muhasebe mesleği için 130’dan fazla ülkede 175’in üzerinde üye ve iştiraki olan ve pek çok alanda yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi içine alan küresel meslek örgütüdür (<https://www.ifac.org/about-ifac>).

IFAC,

- Uluslararası standartlarda kalitenin yükseltilmesini ve geliştirilmesini sağlamak,
- Bu standartların kabul görüp benimsenmesini sağlamak ve uygulanabilir olmasını teşvik etmek,
- Muhasebe mesleğine ilişkin organizasyonların kapasitesini geliştirmek,

- Kamuoyu ile ilgili konularda konuşmak,

misyonu ile hem kamu yararına hizmet eden hem de muhasebe mesleğini güçlendiren bir organizasyondur (<https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>).

16. Dünya Kongresinin ana teması “*Muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek unvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörülmüştür*” (Kütük, 2008). Bu bilgilendirme neticesinde, küresel uluslararası denetim standartları IFAC bünyesinde hazırlanan UDS’ler olacaktır (Aksoy, 2006).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) IFAC’ın bir alt komitesi olup, Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standards on Auditing –ISAs) yayınlamaktadır. Federasyon, mesleğin küresel gelişimi için UDS’ler aracılığıyla üye ülkelerde şu prosedürü izlemektedir (Güredin, 2014):

- Üye olan ülkelerin kullandıkları ulusal denetim standartları varsa, bunları ortadan kaldırmamakla birlikte, bunları küresel mesleki standartlarını geliştirmeye teşvik etmektedir.
- Üye ülkeler hiç standart oluşturmamışsa, bunları UDS’leri benimseye özendirilmektedir.
- Üye ülkeler UDS’leri benimsemişse de, IAASB tarafından yayınlanan standartlar ile kendi standartları arasındaki uyumu devamlı sağlamaya çalışmaktadır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu - IAASB tarafından, bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayınlanmış olup, söz konusu standartların genel yapısına ilişkin özet bilgi aşağıda sunulmuştur ([http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)):

- Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (1-99)
- Uluslararası Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve
  - Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA 100-999)
  - Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE 2000-2699)
  - Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE 3000-3699)
  - Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS 4000-4699)

AB'ye adaylık sürecinde ülkemizde çeşitli mevzuatlarda uyum çalışmaları yapılmaya başlanmıştır. Ülkemizde denetim alanında IFAC tarafından yayınlanan uluslararası standartlar referans alınmış ([http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)) ve 2004 yılından itibaren dilimize çevrilerek yayınlaması çalışmaları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) öncülüğünde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ile başlatılmıştır (TÜDESK,2008). 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin standartları yayımlama yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir.

AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile IFAC tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları karşılaştırıldığında, AICPA'nın bağımsız denetimin asgari sınırlarını belirleyen bir standartlar seti oluşturduğunu, IFAC'ın ise bağımsız denetimde asgari sınırlar ile birlikte karşılaşılabilecek her türlü küresel gelişim ve değişim unsurunun göz önünde bulundurularak detaylı standartlar hazırladığı söylenebilir.

### **1.5.2.3. Türkiye Denetim Standartları**

Küreselleşme ile birlikte bilgi teknolojilerindeki gelişiminde etkisiyle ülkeler arasındaki bilgi ve sermaye akışı hızlanmıştır. Gelişmekte ve kalkınmakta olan ülkemizin uluslararası para ve sermaye piyasalarında saygın bir yer edinebilmesi için dünyanın konuştuğu tek muhasebe standardı, tek denetim standardı ve aynı nitelikte tek meslek unvanı konularında dil birliği etmesi ve de AB müktesebatına uyum kapsamında mevcut kanunlarını veya kurumlarını yenilemesi gerekliliği doğmuştur. Bu gelişmeler ışığında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun kabulü ile muhasebe ve bağımsız denetim alanında ülkemizde kural koyucu ve gözetici olarak 88. maddesi hükmü ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. KGK, uluslararası muhasebe ve denetim standartları alanındaki tek bir raporlama ve denetim dili kullanma konusunda yetkili küresel otoritelerin koydukları kuralları benimsemiştir. Muhasebe mesleğinin küresel organizasyonu olan IFAC tarafından belirlenen uluslararası denetim standartlarını aynen benimsemiş ve BDS kodları ile yayınlamıştır.

Denetimi “ekonomik faaliyet ve olayları ilgilendiren iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk düzeyini araştırmak ve elde edilen sonuçları finansal tablo kullanıcılarına bildirme amacıyla tarafsız bir biçimde kanıt toplayıp ve değerleyen sistematik süreç” (Kaval, 2008) olarak tanımlamıştık. Denetim mesleği açısından ülkemizde bu sürecin kapsamını belirleyen Bağımsız Denetim Standartları zet olarak ele alınmıştır.

### 1.5.2.3.1. Genel İlke ve Sorumluluklar

Türkiye denetim standartlarından genel ilke ve sorumluluklara ilişkin düzenlemeler BDS 200-299 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.3.’te verilmiştir:

**Tablo 1.3. Genel İlke ve Sorumluluklara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 200-299</b> <b>Genel İlkeler ve Sorumluluklar</b>	
<b>BDS 200</b>	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
<b>BDS 210</b>	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları zerinde Anlaşmaya Varılması
<b>BDS 220</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
<b>BDS 230</b>	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
<b>BDS 240</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
<b>BDS 250</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
<b>BDS 260</b>	st Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
<b>BDS 265</b>	İç Kontrol Eksikliklerinin st Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)

*BDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi:* Finansal tabloların bağımsız denetiminin yapılmasının amacı, finansal tablo kullanıcılarının finansal kararlar alırken ihtiyaç duydukları bilgilere olan güven seviyesini artırmaktır. Güven seviyesini artırabilmek için finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğu, gerçeğe uygun bir sunumun gerçekleştiği hususunda bağımsız denetçinin görüşüne gereksinim vardır. Bağımsız denetçi, finansal tabloların bağımsız denetimi için denetim faaliyetini yürütürken BDS'lere uygun hareket etmek zorundadır. BDS'ler de, bir bütün olarak finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği hususunda bağımsız denetçinin vereceği görüşe dayanak oluşturması ve makul bir güvence temin edilmesini zorunlu hale getirir. Bağımsız denetçi denetlediği işletmenin iç kontrol sistemini ve çevresini incelerken, denetim çalışmalarını planlarken, önemli yanlışlık açısından denetim kanıtı elde ederken (denetim faaliyetlerini yürütürken) ve bir görüşe ulaşırken mesleki yargısı ve mesleki şüphecilikle hareket eder. BDS'lere uygun olarak tamamlanan denetim faaliyeti bağımsız denetçi tarafından bir rapora bağlanır ve güvenilirliğe ilişkin görüş bu raporda izah edilir. Bu amaçla BDS 200'de;

- BDS'ye uygun bir bağımsız denetim için bağımsız denetçinin genel sorumlulukları düzenlenir.
- Bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koymak ve bunları gerçekleştirmek üzere bağımsız denetimin niteliğine ve kapsamına ilişkin bilgiler açıklanır.
- BDS'lerin kapsamı, uygulanacağı alan ve yapısı açıklanır (BDS 200, 1.md.).

*BDS 210 - Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması:* Bağımsız denetim faaliyetinin tarafları olan bağımsız denetçi/denetim kuruluşu ile denetlenecek işletmenin yönetimi arasında bir bağımsız denetim sözleşmesi bulunmak zorundadır. Denetim sözleşmesinin üzerinde anlaşmaya varabilmek için denetlenecek işletmenin yönetimince yerine getirilecek bir takım ön şartlar üzerinde mutabık kalınması gerekir. Finansal tabloların hazırlanmasından işletme yönetimi sorumludur.

İşletme yönetimi,

- Finansal tabloların geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlandığı,
- Hatalı ve hileli finansal raporlamanın önlenmesi için etkin iç kontrol sistemine sahip olduğu,

- Denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için kayıt, bilgi ve belgeleri denetçiye sunulması,
- Denetçinin gerekli gördüğü hallerde ilave bilgiler sağlanması,
- Kanıt toplama sırasında işletme personeli ile mülakat imkânı sağlanması gibi hususlardan sorumludur (BDS 210,6.md.).

Ön şartlar üzerinde mutabakat sağlanırken denetçiye düşen sorumluluk ise yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında dikkate alınan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirlik niteliğine sahip olup olmadığını belirlenmesidir.

Genel olarak bu standartta denetçi ve yönetimin sözleşme öncesi ön şartlar hususunda mutabakatı, hangi durumlarda sözleşmeler teklifinin bağımsız denetçi tarafından reddedileceği, bir denetim sözleşmesinde bulunması gereken hususların neler olduğu, izleyen yılda da aynı denetçi tarafından denetim yapılacak olması halinde sözleşmelerin revizyonunun gerekli olup olmadığı gibi, mevzuata ilişkin ek yükümlülüklerin de getirdiği durumları düzenlemiştir.

*BDS 220 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol:* Finansal tabloların denetiminde, finansal tabloların güvenilir olduğuna dair makul bir güvenceyi tesis edebilmek için denetim şirketi tarafından kalite kontrol sisteminin kurulması ve işlerlik kazanması şarttır. Bir başka deyişle, kalite kontrol sistemlerinin kurulması, politikaların ve prosedürlerin belirlenmesi denetim şirketinin sorumluluğuna verilmiştir (BDS 220, 2.md.). Bu standartta finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol prosedürleri kapsamında denetçinin özel sorumlulukları ile denetim kalitesini incelemeyen geçiren kişilerin sorumlulukları etik hükümlerle birlikte dikkate alınarak düzenlenmiştir.

*BDS 230 - Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi:* Denetçi tarafından denetim faaliyetlerinin yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine ve BDS'lere uygun olarak planlanıp yürütüldüğü ve de denetçinin genel amaçlarına ulaşıldığı hususundaki denetim görüşünün temel dayanağını çalışma kâğıtları oluşturur. Çalışma kâğıtları denetimin kanıt niteliğini taşır. Bir başka deyişle, denetçi açısından bir savunma aracıdır.

Çalışma kâğıtlarının sağladığı faydaları aşağıda sıralanmıştır (BDS 230, 3.md.):

- Denetimin çalışmalarının planlanmasına ve yürütülmesine yardımcı olmak,

- Denetim çalışmalarının yönetilmesi, yönlendirilmesi, gözetilmesinde BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı ile KKS 1 Kalite Kontrol Standardına uygun hareket etmek,
- Denetim ekibi üyelerinin de kendi çalışmalarının sorumluluğunu üstlenmesini sağlamak,
- Gelecekteki denetim çalışmalarına yardımcı olmak,
- Yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre dış teftişlerin yürütülmesini sağlamak.

Genel olarak bu standartta çalışma kâğıtlarının niteliği ve amacı, biçim, içerik ve kapsamının nasıl olması gerektiği ve hangi ortamlarda kayıt altına alınabileceği, hangi hususların mutlaka çalışma kâğıtlarında belirtilmesi gerektiğini düzenlemiştir.

*BDS 240 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları:* Bağımsız denetimden geçmiş bir finansal tablo, farklı kullanıcı kesimlerine bu tablolarda işletme tarafından iddia edilen bilgilerin güvenilir olduğunu ifade eder. Finansal tabloların güvenilir olması için gerek işletme yönetimlerince gerekse bağımsız denetim şirketlerince yürütülecek olan faaliyetlerde hata ve hilelerin olmaması gerekir. Aksi takdirde bağımsız denetçi bağımsız denetimin genel amacına ulaşmaktan sapmış olur ve bundan dolayı da sorumlulukları bulunur.

Finansal tablolardaki yanlışlıkların kasıt unsurunu içerip içermemesi hata ile hileyi birbirinden ayırır. Bağımsız denetçi hileli finansal raporlamadan doğan kasıtlı yanlışlıklar ile varlıkların kötüye kullanılmasından doğan kasıtlı yanlışlıklarla ilgilenir (BDS 240,3.md.). Gerek hilenin önlenmesinde gerekse tespitinde yönetime ve denetçiye düşen sorumluluklar bulunur. Bu konudaki asıl sorumluluk işletme yönetimine ve üst yönetimden sorumlu olanlara verilmiştir. Üst yönetimden sorumluların gözetimi, hileyi önlemedeki güçlü tutumu, yönetimin kötü niyetini ortadan kaldırmada etkilidir (BDS 240,4.md.). Denetçinin sorumluluğu ise denetim faaliyetlerini BDS'lere uygun yerine getirip, bir bütün olarak finansal tablolarda hata ve hileden dolayı önemli yanlışlıklar bulunmadığına ilişkin makul güvence tesis edebilmektir (BDS 240,4.md.). Denetçi güvenceyi tesis edebilmek amacıyla hile kaynaklı önemli riskleri belirleme, değerlendirme, tespite ilişkin prosedürleri tasarlama, riske ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplama ve faaliyetleri mesleki şüphecilikle yerine getirmekle sorumludur.

Bu standartta, önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi, tespiti ve değerlendirmeler sonucunda nelerin yapılması gerektiği, denetim kanıtlarının nasıl değerlendirileceği, hangi



hallerde denetime devam edilemeyeceği, yönetim ve üst yönetimden sorumlular ile mevzuatı uygulayan ve düzenleyen kurumlarla nasıl iletişime geçileceği, nelerin çalışma kâğıtlarında belgelendirileceği düzenlenmiştir.

*BDS 250 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması:* Denetçi tarafından denetim yapılırken önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk esas alınır. Önceden belirlenmiş ölçütler finansal tabloları doğrudan etkileyebilecek mevzuatlar ile dolaylı etkileyebilecek mevzuatlardan oluşur. İşletme faaliyetlerinin ilgili mevzuata uygun bir biçimde yürütülmesi hususunda sorumluluk üst yönetimden sorumluların gözetimindeki yönetime aittir (BDS 250,3.md.). Finansal tabloların hata ve hileden dolayı önemli yanlışlık içerme riskini taşımadığı hususunda makul güvence tesis etmekle sorumlu olan denetçi, aynı zamanda finansal tabloların ilgili mevzuata uyumsuzluktan doğan önemli yanlışlıkları belirleme sorumluluğuna da sahiptir (BDS 250,4.md.). Denetçi, finansal tablolar üzerinde doğrudan etkili olan (vergi, sosyal güvenlik mevzuatı gibi) mevzuata aykırı davranılmadığı başka bir deyişle, mevzuata uygun davranıldığı hususunda yeterli sayıda ve uygun nitelikte denetim kanıtı elde etmekle sorumlu iken; finansal tablolara doğrudan etki etmeyen (faaliyet lisansı şartları gibi) mevzuata aykırılıkların belirlenmesi hususunda belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlandırılmış bir sorumluluğa sahiptir (BDS 250,6-7.md.).

Genel olarak bu standartta, denetçinin ilgili mevzuata uygun davranılıp davranılmadığındaki sorumluluğu belirlenmiş, mevzuata uygunluk değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı açıklanmış, aykırılığın belirlenmesi ve aykırılığa ilişkin şüphenin varlığı halinde uygulanacak denetim prosedürlerinin neler olabileceği, nasıl raporlanacağı düzenlenmiştir.

*BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim:* Bağımsız denetçinin asli görevi, yönetimce ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında hazırlanmış bulunan finansal tabloların hakkında bir görüşe varmak amacıyla işletmenin iç ve dış çevresi hakkında bilgi edinerek denetim faaliyetlerini planlamak ve yürütmektir.

Bu BDS'ye göre, bağımsız denetçi üst yönetimden sorumlu olanlarla

- Denetim ve ilgili konuları anlayabilmek,
- Bağımsızlık ve tarafsızlığına zarar vermeyecek (menfaat ilişkisi olmayacak biçimde) bir iş ilişkisi geliştirmek,

- Üst yönetimden sorumlu olanlardan işletme iç-dış çevresini tanımak ve denetim kanıtı elde etmek amacıyla bilgi almak,
- Finansal raporlama sürecinin gözetiminde üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak,
- Önemli yanlışlık risklerini azaltmak,

maksatlarıyla iletişim kurmakla da sorumludur (BDS 260, 4.md.). Bu iletişim, hem bağımsız denetçinin, denetimin kapsam ve zamanını planlamasına yardımcı olur hem de uygun sayıda ve yeterli kalitede denetim kanıtı toplamak, denetim stratejisini ve denetim planını oluşturmak açısından sorumlu tutar (BDS 260, A15.md.). Unutulmaması gereken husus şudur ki, finansal tabloların bağımsız denetiminin yapılmış olması hem yönetimin hem de üst yönetimden sorumlu olanların, sahip oldukları sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (BDS 260,14/b.md.).

Genel olarak bu standartta, denetçinin üst yönetimle nasıl (yazılı/sözlü) bir iletişim kuracağı, bunun zamanlaması, iletişim sürecinin yeterli olup olmadığı, sözlü/yazılı bildirimler için nasıl hareket etmesi gerektiği, üst yönetimden sorumlu olanların altında yer alan bir grupla iletişim kurulması halinde ise hangi hususların dikkate alınacağını, hangi önemli zorluklar karşısında olumlu görüş vermeyeceği düzenlenmiştir.

*BDS 265 - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi:* Bir işletmenin sahip olduğu/olmadığı; kontrol ettiği/etmediği bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti (varoluşu) bağımsız denetime yön verecek ana unsurdur.

Bir işletmede, finansal tablolarda bulunan hataların zamanında önlenmesi, yanlışlıkların tespit edilip düzeltilebilmesi ya da bunu yapabilmek için gerekli kontrollerin varlığından söz edilebiliyorsa iç kontrol sisteminin eksikliğinden söz edilemez; aksi takdirde iç kontrol sisteminin eksikliğinden söz edilebilir (BDS 265,6/a/i.md.).

Ayrıca bağımsız denetçinin muhakeme yapması sonucu iç kontrolün eksikliği hususunda üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirmeyi gerektirecek bir önemli kanaate varması ise önemli iç kontrol eksikliği olarak ifade edilir (BDS 265,6/b.md.).

Denetçi iç kontrol sisteminde bir eksiklik ya da önemli eksiklik olup olmadığını belirledikten sonra üst yönetimden sorumlu olanlara,

- eksikliğe ilişkin tanımları yapmak,

- muhtemel etkilerini açıklamak,
- denetimin amacının bir denetim görüşüne ulaşmak ve
- bu amacı gerçekleştirmede iç kontrolün denetim prosedürleri tasarlamak,

amacıyla kullanıldığına dair bilgileri zamanında ve yazılı olarak bildirmekle sorumludur (BDS 265, 9.- 11./a-b.md.).

### 1.5.2.3.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Türkiye denetim standartlarından risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklara ilişkin düzenlemeler BDS 300-499 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.4.'te verilmiştir:

**Tablo 1.4. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 300-499</b>	
<b>Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar</b>	
<b>BDS 300</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
<b>BDS 315</b>	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
<b>BDS 320</b>	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
<b>BDS 330</b>	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
<b>BDS 402</b>	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
<b>BDS 450</b>	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)

*BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması:* Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde etkinliği sağlamak amacıyla bağımsız denetçi marifetiyle genel denetim stratejilerinin oluşturulması ve denetim planının geliştirilmesi için planlama yapılması zorunludur. Finansal tabloların bağımsız denetiminde, yeterli bir planlamanın yapılmış olması şu katkıları sağlar (BDS 300, 2.md.):

- Önemli denetim alanlarında denetçinin dikkatinin yoğunlaşmasına yardımcı olmak,
- Muhtemel sorunların zamanında belirlenip, çözülebilmesi için denetçiye yardımcı olmak,
- Etkin ve verimli bir denetim faaliyeti için denetimin düzenlenmesindeki nizam ve yönetilmesi hususunda denetçiye yardımcı olmak,
- Öngörülebilir risklere karşılık verebilmek için mesleki yeterlilik ve deneyimleri dikkate alınan denetçiler arasından seçilen denetçiler ile denetim ekibinin belirlenmesi ve görev dağılımının yapılması hususunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi aşamasında, gözetimi sırasında ve yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi esnasında kolaylık sağlamak,
- (Gerekli görülen durumlarda) topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ve uzmanlar arasında yapılan çalışmalarda koordinasyonun sağlanmasına yardımcı olmak.

Denetçi tarafından oluşturulacak denetim stratejisi, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamlanmasıyla birlikte özellikli denetim alanlarında kullanılacak kaynakların tespiti, miktar ve kullanım zamanının belirlenmesi, yönetimi, yönlendirilmesi ve gözetiminin nasıl olması gerektiği konularında denetçiye yardımcı olur (BDS 300, A8.md.).

Denetim stratejisi oluşturulduktan sonra denetim planı yapılır. Denetim planı, denetim stratejisinden daha ayrıntılı olup, denetim ekibince uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, kapsamı ve zamanlamasını içerir (BDS 300, A12.md.).

Bu standartta ayrıca, yapılan işlemlerin nasıl belgelendirileceği, ilk denetimler esnasında göz önünde bulundurulması gereken ek hususları, kilit üyelerin planlama sürecine katılımlarının etkilerinin ne olduğu düzenlemiştir.

*BDS 315 - İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi:* Denetçinin hedeflediği amacı, işletmenin iç (iç kontrol dâhil) ve dış sistemlerini tanıyarak, finansal tablo ve yönetim beyanları sınıfında hatadan

mı yoksa hileden mi kaynaklı önemli yanlışlık risklerin mevcut olup olmadığını belirlemek, değerlendirmek ve bu suretle yapılacak denetim faaliyetlerinin tasarımı ve uygulaması için dayanak oluşturmaktır (BDS 315, 3. md.).

Denetçi iç sistemi tanıyabilmek için işletmenin faaliyetleri, ortaklık yapısı, yapılanma biçimi, finansmanı, yatırım planlarının yanı sıra, faaliyet gösterdiği sektördeki finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu muhasebe politikasına sahipliği, politika değişikliğinin tespitinde nedenleri, iş hayatındaki risklerin işletme hedefleri üzerindeki etkisi ve finansal performansının durumu ve gözden geçirilmesi hususunda bilgi sahibi olur (BDS 315, 11. md.). Denetçi ardından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetim tarafından dürüstlük ve etik ilkelere uygun bir işletme kültürünün var edilmesi ve devamlılığının sağlanması konusunda kontrol çevresini anlamaya çalışır (BDS 315, 14. md.). Denetçi bütün bu işlemler sırasında mesleki yargısından faydalanacaktır.

Denetçinin denetim faaliyetlerinde dikkat etmesi gereken en önemli unsurlardan biri riskli alanların tespitidir. Risklerin kaynağının hileye dayanıp dayanmadığı ile güncel gelişmelerden kaynaklanıp kaynaklanmadığının tespiti, ilgili taraflar üzerindeki etkisi, olağan/olağandışı faaliyetler neticesinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi gibi kriterler dikkate alınarak riskli alanlar denetçi tarafından tespit edilmeye çalışılır. Denetçinin muhakeme gücüne göre denetimde bilhassa göz önünde bulundurulması gereken, tespit edilmiş (belirlenmiş) ve değerlendirilmiş riskler, önemli yanlışlık riski olarak ifade edilir (BDS 315, 4/a. md.).

Denetçi, önemli yanlışlık risklerini tespit etme ve değerlendirme aşamasında finansal tablo, işlem sınıfı, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanını dikkate alır (BDS 315, 25. md.) ve risk değerlendirme prosedürlerini uygular (BDS 315, 5. md.). Bu prosedürler denetim görüşüne ulaşmak açısından tek başına denetim kanıtı olma açısından yeterli değildir (BDS 315, 5. md.).

Bu standartta ayrıca, yapılan işlemlerin nasıl belgelendirileceği, risk değerlemesindeki prosedürlerine ilişkin faaliyetlerin nelerden oluşabileceği, risk değerlendirmesinde revizyona gereksinim olup olmadığı, iç denetim fonksiyonunun nasıl sorgulanacağı, analitik prosedürlerin nasıl belirleneceğine dair durumlar da düzenlenmiştir.

*BDS 320 - Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik:*

Finansal tablolardaki eksiklik veya yanlışlıklar, finansal tablo kullanıcılarının alacağı finansal kararları etkiliyorsa o bilgi önemlidir. Önemlilik denildiğinde sadece rakamsal büyüklük anlaşılmalıdır. Kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek düşük tutarlı, yanlışlık içerebilecek bilgiler de önemlidir.

Bağımsız denetçi gerek denetimin planlanması, yürütülmesi, hata kaynaklı risklerin tespiti aşamasında, gerekse bu hataların denetimde, düzeltilmemişse finansal tablolarda ve denetim görüşü oluşturulmasında etkisi üzerine önemlilik kavramını kullanarak değerlendirme yapacaktır (BDS 320, 5.md.). Bu standart, önemlilik kavramına uygun bir biçimde denetçinin, denetim çalışmalarını planlamasını ve yürütmesini sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

*BDS 330 - Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler:*

Gerek finansal tablo düzeyinde gerekse yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskleri değerlendirildikten sonra bu risklere karşı denetimin tasarlanması ve uygulanmasından (BDS 330, 1.md.), yeterli ve uygun miktarda kanıt toplanarak denetim görüşüne ulaşılmasından denetçi sorumludur.

Finansal tablo açısından değerlendirilmiş bulunan önemli yanlışlık risklerine cevap verebilmek için,

- Denetim ekibinde yer alan denetçilerin mesleki şüpheciliklerini muhafaza etmeleri konusunda hatırlatmalar yapma,
- Denetim ekibinde kimlerin görevlendirileceğini tespit etme,
- Yönlendirme ve gözetimi daha da fazlaştırma,
- Uygulanacak ileri denetim prosedürlerini seçme ve bazı öngörülmezlik unsurlarını ekleme,
- Denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamı konularında genel değişiklikler yapma,

hususlarına denetçi dikkat eder (BDS 330, A1.md.).

Etkin bir kontrol çevresinin varlığı, denetçinin hem iç kontrol sistemine hem de işletme içinde elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğine itimadını artırırken; etkinsiz bir kontrol çevresi daha fazla denetim prosedürünün uygulanmasına, maddi doğruluk testlerinin kapsamının yüksek tutularak daha fazla kanıt elde edilmesine, denetim

kapsamına alınacak yerlerin ve birimlerin sayısının artırılmasına neden olur ve bu şekilde denetim kanıtının güvenilirliğine itimat sağlanmaya çalışılır (BDS 330, A2.md.).

Yönetici beyanı düzeyinde değerlendirilmiş olan önemli yanlışlık risklerine karşı,

- Sadece kontrol testleri uygulama,
- Sadece maddi doğrulama prosedürü uygulama,
- Kontrol ve maddi doğrulama testlerinden yararlanarak karma bir uygulama,

hususunda denetçinin dikkat etmesi gerekir (BDS 330, A4.md.).

Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş olan önemli yanlışlık risklerini önlemek ya da tespit edip düzeltmek için tasarlanan denetim prosedürüne kontrol testi denir (BDS 330, 4/a.md.) ve doğru biçimde tasarlandığı belirlenen kontroller üzerinde uygulanır (BDS 330, A20.md.). Eğer denetçi yönetim beyanları düzeyinde önemli yanlışlık riskine karşı sadece kontrol testlerini uygulama yönünde hareket ederse, mevcut kontrol sistemine güven duyduğu ve bunun üzerinden denetim kanıtı toplayacağı anlaşılır. Eğer denetçi yönetim beyanları düzeyinde önemli yanlışlık riskine karşı sadece maddi doğrulama testlerini kullanma yönünde hareket ederse etkin kontrolün olmadığı varsayımı ile riski değerlendirir. Risk ile denetim prosedürleri arasında doğrusal bir ilişki vardır. Risk arttıkça denetim prosedürlerinin kapsamı genişlerken, risk azaldıkça denetim prosedürlerinin kapsamı daralır. Denetçi ayrıca, karma bir uygulama kullanarak da riskleri önlemek ya da tespit edip düzeltmek amacıyla denetim kanıtı elde edebilir.

Denetçi elektronik ya da dijital işlemlerin ve hesapların kapsamının genişletilerek test edilmesini sağlamak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerinden de faydalanabilir (BDS 330, A16.md.).

Bu standartta ayrıca, sunum ve açıklamanın yeterliliği, denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi, belgelendirmeye ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

*BDS 402 - Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar:* İşletmelerin muhasebe - denetim dışı alanlarda örneğin aktüerya hesaplamaları gibi teknik konularda bilgisi olmadığında, bu gereksinimi gidermek için ya bu bilgiye haiz uzman kişileri bünyesinde çalıştırması ya da bu tür bir hizmeti dışarıdan hizmet alışı şeklinde gerçekleştirmesi gerekir. Böyle bir durumda denetçinin sorumluluğu,

hizmet alımında bulunan işletmenin bir ya da birden çok hizmet kuruluşu kullanmasına ilişkin, elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olmasını kapsar (BDS 402, 1.md.).

Bu ifadeden yola çıkarak hizmet alan işletme, hizmet kuruluşu ve bağımsız denetçi olmak üzere üç tarafın olduğu söylenebilir.

- Bir hizmet kuruluşundan yararlanan ve finansal tabloları denetime tabi olan işletmeye *hizmet alan işletme*;
- Hizmet alımında bulunan işletmenin finansal tablolarını denetime tabi tutana ve denetim raporu hazırlayana *denetçi*;
- Hizmet alımında bulunan işletmenin finansal raporlamasına ait bilgi sistemlerine katkı sağlayan hizmetleri, alım yapan işletmeye sunan üçüncü tarafa da *hizmet kuruluşu* adı verilir (BDS 402, 8.md.).

Hizmet alan işletme tarafından, bir hizmet kuruluşundan hizmet kullanımı söz konusu olduğunda, hizmet alan işletmenin denetçisi

- Önemli yanlışlık risklerini tespit etme,
- Hizmet kuruluşundan alınan hizmetin özelliği ve önemi ve de hizmet alımında bulunan işletmenin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisini anlama,
- Risklere karşı denetim prosedürü tasarlama ve uygulama

amacıyla denetim faaliyetlerini yerine getirir (BDS 402, 7.md.).

Aynı zamanda hizmet alımında bulunan işletmenin denetçisi, hizmet kuruluşu tarafından hizmeti alan işletmenin finansal tablolarını etkileyecek hileli, mevzuata aykırı ve düzeltilmemiş veriler ile raporlama yapıp yapmadığı, hizmet alan işletmenin bu durumdan haberinin olup olmadığı öğrenebilmek amacıyla hizmet alımında bulunan işletmenin yönetimini sorgulayarak böyle durumların varlığı halinde uygulayacağı ileri denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanına ve kapsamına olan etkilerini değerlendirir (BDS 402, 19.md.).

Genel olarak bu standartta, hizmet kuruluşunca verilen hizmetlerin ve bunların hizmet alan işletmenin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisinin anlaşılması, hizmet kuruluşunca yapılmış hileli, mevzuata aykırı ve hatalı finansal raporlamaya ilişkin önemli yanlışlık riski tespit edilmesi halinde nelerin yapılması gerektiği ve hizmet alan işletme



denetçinin ileri denetim prosedürleri uygulayarak elde ettiği denetim kanıtlarını neticesindeki denetim görüşünü rapora aktarmasını düzenlemiştir.

*BDS 450 - Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi:* Finansal tablolarda yer alan bilgilerin/iddiaların güvenilirliğine ilişkin olarak denetçi tarafından yapılan denetim çalışmaları sırasında tespit edilen yanlışlıkların değerlendirilmesi gerekir.

Yanlılık, raporlanmış olan finansal tablo kaleminin tutarı açısından, sınıflandırılması açısından, sunumu açısından ya da açıklanması açısından geçerli finansal raporlama çerçevesinden farklılık göstermesiyken; düzeltilmemiş yanlışlıksa denetim süresince denetçi tarafından bir araya getirilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkları ifade eder (BDS 450, 4.md.).

Hem tespit edilen yanlışlıkların denetim nezdindeki etkisini hem de düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar nezdindeki etkisini değerlendirmek amacıyla bağımsız denetçi denetim çalışmalarını yürütür (BDS 450, 3.md.).

Bu tür yanlışlıkların varlığı halinde denetçi mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, cari/önceki dönemde düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkında yönetime ya da üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bilgi verip düzeltilmesi talebinde bulunurken, onlar tarafından da bu yanlışlıkların değerlendirilmesini ve finansal tablo üzerindeki etkisinin önemli olmadığı kanaatine ulaşp ulaşmadıkları hakkındaki bilgiyi yazılı açıklamasını talep eder (BDS 450, 12.md.). Denetçi tarafından, çalışma kâğıtlarında belirli bir tutardan düşük olan yanlışlıkların açık bir biçimde önemsiz sayıldığı, denetim süresince belirtilen yanlışlıkların düzeltilip düzeltilmediği ve tek başına veya topluca düzeltilmemiş yanlışlıkların önemli olup olmadığı hakkında görüşünü ve gerekçelerini belgelendirmesi gerekir (BDS 450,15.md.).

### **1.5.2.3.3. Bağımsız Denetim Kanıtları**

Türkiye denetim standartlarından bağımsız denetim kanıtlarına ilişkin düzenlemeler BDS 500-599 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.5.'te verilmiştir:

**Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Kanıtlarına İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 500-599</b>	
<b>Bağımsız Denetim Kanıtları</b>	
<b>BDS 500</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları
<b>BDS 501</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
<b>BDS 505</b>	Dış Teyitler
<b>BDS 510</b>	İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri
<b>BDS 520</b>	Analitik Prosedürler
<b>BDS 530</b>	Bağımsız Denetimde Örneklem
<b>BDS 540</b>	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
<b>BDS 550</b>	İlişkili Taraflar
<b>BDS 560</b>	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
<b>BDS 570</b>	İşletmenin Sürekliliği
<b>BDS 580</b>	Yazılı Açıklamalar

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)

*BDS 500 - Bağımsız Denetim Kanıtları:* Denetçinin bağımsız denetim görüşüne ulaşabilmesi amacıyla BDS'lerce ve KKS'lerce belirlenmiş ölçütlere uygun davranılıp davranılmadığı hususunda yeterli miktarda ve uygun kalitede denetim kanıtını temin etmesi gerekir. Bu amaçla denetçi denetim prosedürü tasarlamalı ve uygulamalıdır.

Denetim kanıtlarının yeterli olması miktar açısından bir değerlendirmeyken; uygun olması kalite açısından bir değerlendirmedir ve denetim kanıtları denetçinin denetim çalışmaları sonucunda ulaştığı görüşün temel dayanağıdır.

Denetçi, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarından, önceki denetimlerden elde edilen bilgilerden, müşteriyle denetim ilişkisinin kurulması ve denetimin devam ettirilmesine yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi alanlardan denetim kanıtı elde edebilir (BDS 500, A1.md.). Denetim kanıtı elde edilirken sorgulama yapılabileceği gibi tetkik etme, gözlemlenme yapma, doğrulamada bulunma, yeniden hesaplama yapma, yeniden uygulama gibi denetim prosedürleri ile analitik prosedürler (çoğunlukla bunların birleşimi)

kullanılır (BDS 500, A2.md.). Denetçi, test edilecek kalemleri belirlerken bazen kalemlerin tamamını, bazen belirli kalemlerin seçimini, bazen de örnekleme yolunu tercih edebilir (BDS 500, A52.md.).

Denetim görüşüne ulaşabilmek için elde edilen denetim kanıtlarının ilgili denetim prosedürünün amacı ile yönetim beyanına ilişkin nedensellik (mantıksallık) bağını ele alarak ihtiyaca uygun olmasının yanı sıra gerek işletme içi-dışı kaynaklardan gerekse yönetimin faydalandığı uzman tarafından oluşturulan bilgilerin güvenilir olması da gerekir. Başka bir deyişle, denetim kanıtının kalitesi, denetim kanıtının temelini oluşturan bilginin ihtiyaca uygun olma özelliğinden ve güvenilir olma özelliğinden etkilenir (BDS 500, A26.md.).

Bir işletmenin hakim olmadığı alanda bilgi gereksinimi doğarsa yönetim, bunu karşılamak için ya uzman birini bünyesine katacak ya da dışarıdan uzmanlık hizmeti alacaktır. Ancak böyle bir durumun varlığı halinde de elde edilen kanıtların güvenilir olması için uzmanın yeterliliği, tarafsızlığı ve kabiliyeti değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Sonuç olarak, denetçinin denetim amaçlarına ulaşabilmesi için önemli riske sebep olacak her türlü unsuru denetlemesi ve denetim görüşüne dayanak oluşturacak denetim kanıtlarının ihtiyaca uygun ve güvenilirliğini test etmesi gerekecektir.

*BDS 501 - Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar:* Denetçi, denetim kanıtı elde ederken bazen ana kitlenin tamamını değil de ana kitleden belirli kalemlerin seçimi yolunu tercih edebilir.

Belirli kalemleri seçerken de

- tutarları büyük olan ya da önemli kalemleri
- belirli bir tutardan büyük tüm kalemleri
- bilgi edilecek kalemleri

dikkate alır. Unutulmaması gereken bir husus vardır ki, belirli kalemlerin sıralanan muhakeme ile seçilmesi örnekleme dışı riske sebep olur (BDS 500, A54.md.). Başka bir deyişle, seçilen kalemler denetlenirse, bu kalemler kanıt niteliğine haiz olurken, seçilmeyen kalemler kanıt niteliğine haiz olamaz.

BDS 501'e göre bağımsız denetçinin amacı, denetlenen işletmenin stoklarının varlığı halinde, stokların sayımı ve fiziki durumunun tespiti; davalarının varlığı halinde, hukuki

anlaşmazlıkların önemli yanlışlık riskine sebep olup olmayacağını tespiti; faaliyet bölümlerini ilgilendiren bilgilerin varlığı halinde, finansal raporlama çerçevesine uygun sunum ve açıklamaların yapıp yapılmadığının tespitidir (BDS 501,3.md.).

İşletme tarafından finansal tablolar aracılığıyla iddia edilen, bağımsız denetimce seçilecek en önemli kalemlerden biri stoklardır. Bağımsız denetçi stok kalemi için yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı temin etmek için stok sayımına fiziken katılmalı ve işletmenin stoklarına yönelik yaptığı kayıtlar ile sayım sonucu bulunan stok bilgisini denetim prosedürleri uygulayarak doğruluk (gerçeğe uygun sunum) açısından değerlendirmelidir.

Denetçi,

- Stok sayımı finansal tablo tarihinden başka bir tarihte yapılmışsa, sayımın yapıldığı sayım tarihi ile finansal tablo tarihi arasında geçen sürede stoklarda değişiklik meydana gelmişse ilgili prosedürleri kullanarak, değişikliklerin kayıtlara aktarımının uygunluğunu denetleyerek,
- Fiziki stok sayımına öngörülemeyen sebepler nedeniyle katılamamışsa, sayımı başka zamanda yaparak ya da gözlemleyerek ve ayrıca önceki sayım ile gerçekleştirilen bu sayıma denetim prosedürleri uygulayarak,
- Fiziki stok sayımına katılım imkânsızsa (örneğin, denetçinin güvenliğini tehlikeye atan bir yerde stokların bulunması gibi bir durumun varlığı), stokların varlığı ve durumu ile ilgili alternatif denetim prosedürü uygulayarak,
- Üçüncü tarafın emaneti ve kontrolünde olan, finansal tablolar açısından önemlilik arz eden stoklar varsa, üçüncü taraftan teyit talep ederek ve/veya içinde bulunan şartlar gözetilerek uygun olan tetkik ya da diğer denetim prosedürlerini uygulayarak,

stoklar hakkında yeterli miktarda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplayabilir (BDS 501, 5-8.md.).

Denetçi davaların varlığı halinde önemli yanlışlık riskinin tespiti için, yönetimde ve iç hukuk müşavirliğinde görev alanları sorgulayarak, üst yönetimden sorumlu olanlarca hazırlanan toplantı tutanakları ile dış hukuk müşaviri ve işletme arasındaki yazışmaları gözden geçirerek, dava giderlerine ilişkin hesapları inceleyerek yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplayabilir (BDS 501, 9.md.).

Denetçi, bölümlerden temin edilen bilgilerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygululuğunun sunum ve açıklama açısından tespiti için, yönetim tarafından kullanılan yöntemleri anlayarak ve içinde bulunulan şartlara göre gereken denetim prosedürlerini uygulamaya koyarak yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı temin edebilir (BDS 501, 13.md.).

*BDS 505 - Dış Teyitler:* Bağımsız denetçi denetim faaliyetleri için yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplayarak bir görüşe ulaşacaktır. Bazen denetçinin, doğrudan dış teyitler kullanımıyla elde ettiği kanıtlar, işletmenin mevcut iç yapısından temin ettiği kanıtlardan daha güvenilir olabilir ki, bu standart dış teyit prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması hususunda denetçiye yol göstermek için düzenlenmiştir (BDS 505, 2.md.).

Dış teyit, üçüncü bir kişiden fiziki ortamda, dijital ortamda ya da başkaca bir ortamda direkt yazılı cevap biçiminde temin edilen, olumlu-olumsuz-yanıt verilmemesi türünde uygulamaları bulunan denetim kanıtıdır (BDS 505, 6.md.). Dış teyitleri temin etmekle denetçi sorumludur.

Bazen denetçiye teyit talebi göndermemesi hususunda işletme yönetiminin izin vermemesi durumu söz konusu olabilir. Bu takdirde denetçi, bu durumu değerlendirmeli, hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin var olup olmadığı hususunu değerlendirmeli ve alternatif denetim prosedürlerini uygulamalıdır (BDS 505, 8.md.).

*BDS 510 - İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri:* Tutarlılık kavramı gereği seçilen bir muhasebe politikasının izleyen yıllarda da değiştirilmeden uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Bu açıdan önceki yılın kapanış bilgileri cari yılın açılış bilgileri olarak karşımıza çıkacaktır. Denetçi yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplayabilmek adına açılış (başlangıç) bakiyelerinin denetimini yapacaktır. Bu amaçla, açılış bakiyelerinin önemli derecede yanlışlık içerip içermediğini ve cari yılın finansal tablolarını etkileyip etkilemediğini, tutarlılık kavramına uygun hareket edilip edilmediğini, politika değişikliği halinde geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun yeterli açıklamaların ve sunumların yapıp yapılmadığını denetçi tespit ederek, kanıt toplayacaktır (BDS 510, 4/a.md.).

İlk denetimden maksat ise bir işletmenin finansal tablolarının önceki dönemde denetlenmemiş olması hali ya da başka bir denetçi tarafından önceki dönemde denetlenmiş olması halidir (BDS 510, 4/b.md.).

Cari dönemin bağımsız denetçisi, denetlenen işletmenin önceki dönem denetçisi tarafından hazırlanan denetim raporunu ve çalışma kâğıtlarını inceleyerek veya cari dönemde uygulamaya konulan denetim prosedürlerinin açılış (başlangıç) bakiyesi açısından kanıt temin edip edilmeyeceği açısından değerlendirerek veyahut açılış bakiyeleri için belirli denetim prosedürleri uygulayarak denetim kanıtı elde edecektir (BDS 510, 6/c.md.) . Ayrıca önceki denetçi tarafından verilen denetim görüşünün cari yılı etkileyip etkilemediğine göre denetçi görüş bildirecektir.

*BDS 520 - Analitik Prosedürler:* Bağımsız denetçi, yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı elde etmek ve denetlenen işletmenin iç-dış çevresini inceleyerek işletmece hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin bir görüşe ulaşabilmek maksadıyla denetim faaliyetlerini yerine getirirken analitik prosedürlerden yararlanacaktır. Denetçi denetimin sonuna doğru analitik prosedürleri tasarlayıp uygulayacaktır (BDS 520, 6.md.).

İşletmenin gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri arasında anlamlı (mantıksal) ilişkilerin irdelenmesi suretiyle ayrıca beklenen değerlerden önemli ölçüde sapmaların ve tutarsızlıkların tespiti nedeniyle finansal bilgilerin değerlendirilmesi analitik prosedür olarak isimlendirilir (BDS 520, 4.md.).

Analitik prosedürler uygulandıktan sonra beklenen değerlerden önemli sayılabilecek ölçüde sapma ve diğer ilgili bilgilerin tutarsızlığının varlığı halinde denetçi yönetimi sorgulayarak elde ettiği cevaplarla ilgili denetim kanıtı toplamak ve içinde bulunan koşullara uygun diğer denetim prosedürlerini de uygulayarak bu farklılıkları araştırmakla yükümlüdür (BDS 520, 7.md.).

Genel olarak bu standartta denetçinin genel sonuca ulaşabilmek için uygulayacağı analitik prosedürlerin kapsamı, nasıl değerlendirileceği, uygulaması düzenlenmiştir.

*BDS 530 - Bağımsız Denetimde Örneklem:* Denetçi, denetim kanıtı elde ederken ana kitlenin tamamını değil de ana kitleden örneklem seçimini yolunu tercih edebilir.

Denetçinin bu yola başvurması halinde örneklemin seçilerek belirlendiği ana kitleye ilişkin makul bir gerekçe oluşturmak için denetçi, örneklemin tasarımı ve seçiminin nasıl

yapılacağını konusunda ana kitleyi iyice incelemek ve örnekleme riskini makul kabul edilebilecek düşük bir düzeye çekmeye yardımcı olacak örneklem büyüklüğünü belirlemek durumundadır (BDS 530,6-7.md.).

Örneklem tasarlanırken ulaşılmak istenen hedefe erişmeyi sağlayacak denetim prosedürlerinden faydalanılması denetçiye, muhtelif sapma ve hata koşullarını değerlendirmesi açısından yardım eder (BDS 530, A5.md.).

Denetçinin bir örnekleme baz alarak elde ettiği sonuç, aynı prosedürün ana kitlenin tamamına uygulanması halinde farklı olursa ortaya örnekleme riski çıkar ve örnekleme riskinin düzeyi denetçi tarafından belirlenir. Risk düzeyi ve örneklem büyüklüğü arasındaki ilişki ters korelasyona sahiptir: risk düzeyi arttıkça gerekli örneklem büyüklüğü küçülür; azaldıkça gerekli örneklem büyüklüğü artar (BDS 530, A10.md.).

Bu standartta genel olarak, denetçinin örneklem için kontrol ve detay testlerini nasıl uygulayacağını, uygulama sonucunda elde edilen verilerin (sapma ve yanlışlık hakkında) nasıl değerlendirileceğini, örneklem sonuçları ile örneklem kullanımının ana kitle hakkında makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığının nasıl değerlendirileceğini düzenlenmiştir.

*BDS 540 - Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi:* İşletmelerce hazırlanan finansal tablolarda yer alan kalemlerin bazen kesin olarak ölçülmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda yönetim tarafından muhasebe tahminleri oluşturulur. Ancak tahminler yönetimin çıkarlarına hizmet edecek şekilde oluşturulmuş olabilir ve önemli yanlışlık riski içerebilir.

Bu standarda göre denetçi, gerçeğe uygun değere ait muhasebe tahminlerini de içerecek biçimde finansal tablolarda muhasebeleştirilen ya da açıklanmış olan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine makullüğü ve yeterliliği açısından uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplamak için denetim faaliyetlerini yerine getirecektir (BDS 540, 6.md.).

Denetçi önemli yanlışlık riskini belirleme ve değerlendirme aşamasında muhasebe tahmini ile ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini dikkate alır (BDS 540, 10.md.). Bu belirsizlik tahminin yargıya dayanma seviyesinden, varsayımlardaki değişimlerden etkilenme olasılığından, dönemin uzunluğundan, dış kaynaklardan edinilen verilere ulaşılabilmesinden gibi pek çok kriterden etkilenebilir (BDS 540, A45.md.). Denetçi bu kriterleri değerlendirerek muhasebe tahminlerinde önemli yanlışlık riskinin var olup

olmadığına karar verecektir. Denetçi, tahmin belirsizliğine ilişkin önemli yanlışlık riski mevcutsa yönetimin bunda kasıtlı bir etkisinin olup olmadığını araştırarak ayrıca finansal tablolarda yeterli açıklamaya yer verilip verilmediğini uygun finansal raporlama çerçevesi kapsamında dikkate alacak ve değerlendirecektir.

*BDS 550 - İlişkili Taraflar:* Denetçi, denetlenen işletmenin ilişkili taraflarının bulunup bulunmadığı hakkında mesleki şüphecilik ile hareket edip, işletme tarafından hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin ilişkili taraflar aracılığıyla manipülasyonuna ilişkin önemli riskleri değerlendirmek ve faaliyetlerine ona göre yön vermek zorundadır.

Kontrol, bir işletmeye ait faaliyetlerinden faydalanmak maksadıyla sözü edilen işletmenin hem finansal politikalarını hem de faaliyet politikalarını yönetme gücü iken; önemli etki, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına katılma gücüdür. Önemli etki de işletmenin finans-faaliyet politikaları üzerinde kontrol gücü yoktur, sadece bu politikalara katılma gücü vardır (BDS 550, A4.md.).

Bir işletme üzerinde kontrol ya da önemli etki bulunup bulunmadığına dair hususlar sıralanmıştır (BDS 550, A5.md.):

- İşletmedeki doğrudan ya da dolaylı olarak öz kaynak hissesi veya diğer finansal menfaatler,
- İşletmenin diğer işletmelerdeki doğrudan veya dolaylı olarak öz kaynak hissesi ve diğer finansal menfaatleri,
- Üst yönetimden sorumlu olanların ya da kilit yönetimin bir parçası olması,
- İşletme faaliyetlerinin planlamasında, yönlendirilmesinde, kontrolünde yetki ve sorumluluk sahibi yönetim üyelerinin yakın aile bireyi olması ya da önemli iş ilişkilerinde bulunmuş olması.

Her ne kadar kontrol ve önemli etkiyi belirleyen hususlar yukarıda sayılmış olsa da ilişkili taraf tanımını yapmak kolay olmamaktadır. İlişkili tarafların ve taraflar arası işlem hacminin çokluğu ve karmaşıklığı denetçi açısından denetim faaliyetleri ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin etkilerinin önemli yanlışlık riski açısından değerlendirilmesi, finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun yapıp yapılmadığının tespiti, finansal tabloların dürüst resim ilkesi ile güven tesis edip etmediğini ortaya konulması için yürütülür.



Denetim ekibinde yer alan denetçiler ilişkili taraflara ilişkin bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken, işletmenin ilişkili taraflarının güncel bir listesi üzerinden hareket ederek ilişki düzeyi, işlem niteliği ve kapsamı hakkında bilgileri kullanarak ilişkili taraf boyutunu tanımaya çalışır. Denetçinin, işletme yönetiminin belirlemediği veya kendisine açıklamadığı bir ilişkili taraf olup olmadığı hususunda mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerekir. İlişkili taraf işlemlerine ilişkin yönetim ya da üst yönetimden sorumlu olanlarca ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve açıklanmasında geçerli olan finansal raporlama çerçevesinde (varsa) yer verilen ilişkili taraf hükmüne ilişkin uygun davranılıp davranılmadığı, yönetimin kontrolleri ihmal etme riskiyle hileli işlem yapabilme hususları denetçi tarafından dikkate alınacaktır (BDS 550, A9-10.md.).

*BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar:* Finansal tabloların hazırlandığı tarih ile denetçi raporunun hazırlandığı tarih arasındaki sürede vukuu bulan olaylar ile denetçinin, denetim raporu tarihinden sonra bilgi sahibi olduğu durumlar *bilanço tarihinden sonraki olaylar* olarak tanımlanmıştır (BDS 560, 5/a.md.).

Bu tanımdan yola çıkarak denetçinin iki amacı vardır. Birincisi, finansal tabloların oluşturulduğu tarihi ile denetçi raporunun oluşturulduğu tarih arasında gerçekleşip, finansal tablolar üzerinde hem düzeltme yapılmasını hem de açıklama yapılmasını gerektiren olayların finansal tablolara yansıtılırken geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğu açısından yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplamaktır. İkincisi ise, denetim raporu tarihinde ya da tarihinden sonra denetçinin haberdar olması halinde raporu değiştirme sebebini açıklamaktır (BDS 560, 4.md.).

Denetçi, finansal tabloların oluşturulduğu tarih ile denetçi raporunun oluşturulduğu tarih arasında gerçekleşen olaylara ilişkin gerekli düzeltilmelerin ve açıklamaların yapıldığı hususunda yönetim/üst yönetimden sorumlu bulunanlardan yazılı açıklama talebinde bulunur (BDS 560, 9.md.).

Denetçi, denetim raporunun oluşturulduğu tarihten sonra, finansal tabloların ise yayımlandığı tarihten önce bilgi sahibi olması durumunda ve değişiklik yapılabilme olasılığı doğduğu zaman bunu öncelikle yönetim/üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşür, bir değişiklik yapıp yapılmayacağı hususunda karar verir, şayet değişiklik yapılacaksa bu hususun finansal tablolarda nasıl ele alınacağı konusunda yönetimi sorgular ve yönetimce yapılan değişiklik için içinde bulunulan koşullara göre denetim prosedürü uygular (BDS 560, 10.-11.md.).

Denetçi, finansal tabloların yayımlandığı tarihten sonra denetlenen bu finansal tablolara ilişkin denetim prosedürlerinden herhangi birini uygulama sorumluluğu bulunmamakla birlikte, eğer finansal tabloların yayımlandığı tarihten sonra bilgi sahibi (haberdar) olması ve değişiklik yapılabilme olasılığı doğduysa bunu öncelikle yönetim/üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşür, bir değişiklik yapıp yapılmayacağı hususunda karar verir, şayet değişiklik yapılacaksa bu hususun finansal tablolarda nasıl ele alınacağı konusunda yönetimi sorgular ve yönetimce yapılan değişiklik için içinde bulunulan koşullara göre denetim prosedürü uygular ve daha önce yayınlanmış finansal tablolar ile denetçi raporu kimlere ulaştıysa, bu kişilerin değişiklikten haberdar edilip edilmediği hususunda yönetim tarafından alınan tedbirleri gözden geçirir (BDS 560, 14.-15.md.).

Yönetimce/üst yönetimden sorumlu olanlarca değişiklik yapılması gerekliliğine rağmen değişiklik yapılmamışsa ya da finansal tabloların ve denetim raporunun ulaştığı kişilerin değişiklikten haberdar edilmesi gerekliliğine rağmen haberdar edilmemesi halinde denetçi, gelecekteki denetçi raporuna güvenin tesis edilemeyeceğine yönelik gerekli adımları atacaktır (BDS 560, 17.md.)

*BDS 570 - İşletmenin Sürekliliği:* İşletmenin finansal tabloları hazırlanırken sürekliliğin devam ettiği varsayımı ile hareket edilir. Başka bir deyişle, işletmenin tasfiye edilmesi söz konusu değilse, faaliyetlerinin durdurulması planlanmıyorsa veya yönetimin başka gerçekçi alternatifi yoksa işletmenin sürekliliği devam etmektedir (BDS 570, 2.md.).

Finansal tablo hazırlamanın temel varsayımı süreklilik olduğu için denetçi, işletme sürekliliğinin devam edip etmediğine dair değerlendirme yapmalı, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek sürekliliği tehdit eden önemli bir belirsizliğin varlığına/yokluğuna ilişkin bir sonuca varmalı ve denetim raporuna etkilerini belirlemelidir (BDS 570, 6.ve 9.md.).

Denetçi, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik değerlendirmesi için daha önceden işletme yönetimince böyle bir çalışmanın yapıp yapılmadığını sorgular. Yönetimce risk için böyle bir değerlendirme yapılmışsa yönetimin bir planının olup olmadığına bakar; hiç yapılmamışsa önemli şüphe oluşturabilecek olay ve şartların varlığı veya yokluğu açısından yönetimi sorgular (BDS 570, 10/b.md.).

Denetçi, sürekliliğe ilişkin önemli şüphe oluşturabilecek olay ve durumlar için ilave denetim prosedürleri uygulayarak süreklilik açısından atılacak adımlarda yönetimin

planının ne olduğunu, bunların uygulanabilirliğini değerlendirerek ulaştığı sonucu raporda açıklayacaktır (BDS 570, 16.md.).

*BDS 580 - Yazılı Açıklamalar:* Belirli konuları doğrulamak ya da diğer denetim kanıtlarını güçlendirmek amacıyla yönetim eliyle denetçiye verilen yazılı bildirimler *yazılı açıklamalar* olarak ifade edilmektedir ancak finansal tablolar ve burada yer verilen yönetim beyanları, finansal tabloları destekleyen defter ve kayıtlar yazılı açıklama olarak değerlendirilmemektedir (BDS 580, 7.md.).

Bu standarda göre denetçinin işletme yönetiminden/üst yönetimden sorumlu bulunanlardan yazılı açıklama almasının amacı sıralanmıştır (BDS 580, 6.md.):

- Finansal tabloların geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde hazırlanmasında ve denetim sözleşmesinde varılan mutabakat gereği denetçiye ilgili tüm bilgileri ve bunlara ulaşım imkânı sağlandığına, sunulan bilgilerin tamlığında sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul etmeleri,
- Denetçinin gerekli bulunduğu ya da diğer BDS'lerin zorunlu kıldığı hallerde finansal tablolarla ya da bu tablolarda yer alan belirli yönetim beyanlarına ilişkin denetim kanıtlarını destekleme,
- Denetçi tarafından talep edilmesine rağmen yönetim/üst yönetimden sorumluların bildirdiği ya da bildirmediği durumlar karşısından uygun hareket edebilme.

Denetçi, yönetim ya da üst yönetimden sorumlu olanlardan aldığı yazılı açıklamalar ile diğer denetim kanıtları arasında tutarlılık yoksa, bu sorunu çözüme kavuşturmak için denetim prosedürü uygular, şayet çözümezse yönetimin yeterliliği, dürüstlüğü, etik değerleri, etik değerlere olan özeni, bunlara bağlılığı ve uygulaması konularının değerlendirip yeniden inceler, gözden geçirir ve bunların denetim kanıtları üzerindeki etkisini belirler (BDS 580, 17.md.). Denetçi bu inceleme ve gözden geçirmeler sonucunda yazılı açıklamaların güvenilir olmadığına ilişkin bir kanaate varırsa buna ilişkin gerekenleri yapar (BDS 580, 18.md.).

#### 1.5.2.3.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Türkiye denetim standartlarından başkalarının çalışmalarının kullanılmasına ilişkin düzenlemeler BDS 600-699 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.6.'da verilmiştir:

**Tablo 1.6. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılmasına İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 600-699</b>	
<b>Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması</b>	
<b>BDS 600</b>	Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
<b>BDS 610</b>	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
<b>BDS 620</b>	Uzman Çalışmalarının Kullanılması

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)

*BDS 600 - Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil):* Topluluk denetimleri yapılırken bu standart uygulanır (BDS 600, 1.md.). Finansal verileri, topluluk finansal tablolarında bulunan, birimlerin bütünü *topluluk* olarak ifade edilir (BDS 600, 9/e. md.).

Denetçi öncelikle, topluluk mali tablolarının denetçisi sıfatı ile hareket edip etmeyeceğine dair karara varır. Şayet topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatı ile hareket etme kararı alırsa, açık ve net bir şekilde birim denetçileriyle iletişime geçer, onların birimlerle alakalı finansal bilgilere ilişkin elde ettikleri bulguları, çalışmalarının neleri kapsadığını ve zamanlamasını görüşür. Denetçinin, topluluk finansal tablolarının, önemli kabul edilen bütün yönleriyle, geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uyumlu hazırlanma hususunda görüş verebilmesi için birimlerden hem finansal bilgileri bazında

hem de konsolidasyon süreci bazında yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplaması gerekir (BDS 600, 8. md.).

Bu standart, topluluk denetim ekibi tarafından, ilgili birimin finansal bilgilerinin denetimi yapılırken, birim denetçisince uygulanmış olan risk değerlendirme prosedürleri ile ileri denetim prosedürlerinin nitelik açısından, zamanlama açısından ve kapsam açısından karar verme sırasında dikkate aldığı unsurları açıklar ve topluluk finansal tablolarına ilişkin topluluk denetçisi tarafından oluşturulacak denetim görüşüne dayanak sağlamada uygun miktarda ve yeterli kalitede denetim kanıtı temin etmeye yönelik hususları düzenler (BDS 600, 6. md.).

*BDS 610 - İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması:* Denetçi denetim faaliyetlerinin planlanmasına ve yürütülmesine karar vermeden önce işletmenin iç sistemini tanıyacaktır. İç denetim sisteminin varlığından söz edilebildiği durumlarda, yeri geldikçe bu sistem tarafından üretilen verilerden de yararlanacaktır. İç denetim sisteminin varlığından söz edilemediği durumlar için iç denetçi çalışmalarından faydalanmakta söz konusu olamaz.

Bağımsız denetçi iç denetçilerin çalışmasından genel olarak iki biçimde yararlanabilir. Birincisi, iç denetim fonksiyonun çalışmalarını kullanarak denetim kanıtı elde edebilmektir. İkincisi, doğrudan yardım sağlamak amacıyla iç denetçilerin kullanılması suretiyle dış denetçi tarafından yönlendirme, gözetme ve gözden geçirme faaliyetlerini yerine getirebilmektir (BDS 610, 1.md.).

Bu standarda göre denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmaya karar verirse bunların denetim amaçlarını yerine getirmek için yeterli olup olmadığını tespit etmelidir (BDS 610, 14.md.). İç denetim fonksiyonu yeterlilik açısından değerlendirilirken, sahip olduğu kurumsal statüsünün, belirlediği politikalarının ve uyguladığı prosedürlerinin, hangi düzeyde iç denetçilerin tarafsızlığını desteklediği, yeterlilik seviyesi, kalite kontrolü de içerecek biçimde sistematik ve disiplinli yaklaşım uygulamasına sahip olup olmadığı incelenir (BDS 610, 15.md.). Bu yeterlilik incelemesini sonucunda olumsuz bir kanaate varılırsa iç denetim fonksiyonunun çalışmaları kullanılmaz.

Bu standarda göre denetçi, doğrudan yardım almak suretiyle iç denetçileri kullanma kararı verirse, bu denetçileri hangi alanlar için ne düzeyde kullanabileceği hususunda yönlendirmeli, gözetimini yapmalı ve gözden geçirmelidir (BDS 610, 14.md.).

Doğrudan yardımda denetçi, iç denetçilerin yeterlilik düzeyi, tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ve önemi konularında değerlendirme yapar ve tarafsızlığı tehdit eden durumların varlığı halinde iç denetçileri sorgular (BDS 610, 27.md.).

Dış denetçi ister iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullansın isterse doğrudan yardımcı olma suretiyle iç denetçileri yönlendirme, gözetme, gözden geçirme suretiyle denetim faaliyetlerini yerine getirsın vereceği denetim görüşünden yalnızca kendisi sorumludur ve bu sorumluluk bilinci ile denetim faaliyetlerini gerçekleştirip finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin denetim görüşüne ulaşacaktır.

*BDS 620 - Uzman Çalışmalarının Kullanılması:* İşletmeler hem muhasebe hem de denetim dışındaki alanlarda uzman kişilerin çalışmalarına gereksinim duyabilir ve bu durumda bir uzman çalıştırabilir ya da bir uzman kişi ve kuruluştan yardım alabilir. Denetçi de yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplamak için uzman kişilerce ya da kuruluşlarca hazırlanan çalışmalardan gereksinim duyması halinde faydalanabilir.

Denetçi öncelikle uzman çalışmasını kullanıp kullanmayacağına karar vermeli, ardından kullanma kararı alırsa bu çalışmanın denetim amacı açısından yeterli olup olmadığını incelemelidir (BDS 620, 5.md.).

Uzmana ihtiyaç olup olmadığının belirlenmesinde aşağıda sıralanan hususlar denetçiye yardımcı olacaktır (BDS 620, A4.md.).

- İç kontrolü de kapsayacak biçimde işletmenin ve çevresinin tanınması aşaması,
- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi aşaması ve değerlendirilmesi aşaması,
- Finansal tablo temelinde değerlendirilmiş risklere karşı yapılması gereken genel işlere karar verilmesi aşaması ile bu işlerin yapılması aşaması,
- Yönetim beyanı açısından değerlendirilmiş risklere karşı kontrol testleri ya da maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan ileri denetim prosedürlerinin tasarımı ve uygulaması aşaması,
- Finansal tablolar hakkında denetim görüşü oluştururken elde edilen denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliğinin değerlendirilmesi aşaması.

Denetçi bu hususların bir ya da birkaçını esas alarak uzman çalışmasının kullanılması kararını verebileceği gibi bunların yanı sıra uzmanın yeterliliği, kabiliyeti, tarafsızlığı, uzmanlık alanındaki bilgisi ve yürüttüğü çalışmaların niteliğini değerlendirerek de karar verebilecektir (BDS 620, A32.md.).

Denetçinin uzman çalışmasını kullanma kararı ile ne zaman ve ne ölçüde kullanma gerekliliğini belirlemesi, koşulların değişmesi halinde ya da denetim ilerledikçe, bu çalışmaların kullanılmasına ilişkin kararlarını revize etmesi de gerekebilir (BDS 620, A6.md.). Ayrıca denetçi, denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlerken uzman çalışma konusunun niteliği, konunun önemli yanlışlık riskleri açısından değerlendirilmesi, uzman çalışmasının önemi, uzmanın önceki çalışmalarına ilişkin denetçinin sahip olduğu bilgi ve tecrübe, uzmanın denetim şirketine ait kalite kontrolle ilgili politika ve prosedürlere tabi tutulup tutulmayacağı hususlarını göz önünde bulunduracaktır (BDS 620, 8.md.).

#### 1.5.2.3.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Türkiye denetim standartlarından bağımsız denetim sonuçları ve raporlamaya ilişkin düzenlemeler BDS 700-799 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.7.'de verilmiştir:

**Tablo 1.7. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlamaya İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 700-799</b>	
<b>Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama</b>	
<b>BDS 700</b>	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
<b>BDS 701</b>	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi
<b>BDS 705</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
<b>BDS 706</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
<b>BDS 710</b>	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılıklı Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
<b>BDS 720</b>	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf) ve <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetailPage/5167/2/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1>.

*BDS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama:* Denetçi, denetim faaliyetlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesinden, elde edilen kanıtların değerlendirilmesinden ve işletmelerce ortaya konulan iddiaların güvenilirliğine ilişkin makul güvencenin olup olmadığına ilişkin denetim görüşü oluşturup bunun rapora bağlanmasından sorumludur.

Bu standarda göre bağımsız denetçinin amacı, toplanan denetim kanıtlarından ulaşılan sonuçların değerlendirilmesini esas alarak finansal tablolar hakkında denetim görüşü oluşturmak ve görüşün dayandırıldığı esasları açık ve net bir şekilde yazılan bir rapor aracılığıyla ortaya koymaktır (BDS 700, 6.md.).

Denetçi, geçerli olan finansal raporlama çerçevesine ilişkin hükümleri göz önünde bulundurarak aşağıdaki hususları değerlendirecektir (BDS 700, 13.md.):

- Önemli muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına yönelik finansal tablolarda yeterli açıklamanın yapılması,
- Seçilmiş ve uygulanmış önemli özelliğe sahip muhasebe politikalarının uygun olması ile bunların geçerli olan finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olması,
- Yönetimin yaptığı muhasebe tahminlerinin mantıklı (makul) olması,
- Finansal tablolar aracılığıyla kullanıcılarına bildirilen bilgilerin, ihtiyaca uygun olma, güvenilir olma, karşılaştırılabilir olma ve anlaşılabilir olma özelliklerini taşıması,
- Hedef kullanıcılarca, önemli işlem ve olayların, finansal tablolardaki tesirinin anlamlı hale gelebilmesi için yeterli açıklamalara finansal tablolarda yer verilmesi,
- Teknik olarak kullanılan terimlerin finansal tablolar nezdinde kullanılan terminolojiyle uyumlu olması.

Denetçi sayılan hususları değerlendirerek, geçerli olan finansal raporlama çerçevesi hükümleri doğrultusunda finansal tabloların hazırlandığı, yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplandığı, düzeltilmemiş yanlışlıkların (ister tek başına isterse toplu olarak) önemli olmadığı ve bütünüyle finansal tabloların hatadan/hileden doğan önemli yanlışlık



taşımadığı hususunda makul güvencenin tesisine yönelik ulaştığı denetim görüşünü açıklayacaktır (BDS 700,10.-12.md.).

Finansal tablolar hakkında olumlu görüş verilebilmesi için, bütün önemli hususları da barındıracak biçimde geçerli olan finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu olması gerekir (BDS 700, 16.md.).

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında elde ettiği denetim kanıtlarını referans alarak bütünüyle finansal tabloların önemli yanlışlık taşıdığı kanaatine varırsa veya finansal tabloların bütünüyle önemli yanlışlık taşımadığı hususunda uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplayamazsa olumlu görüş bildiremez, olumlu görüşten farklı bir görüş bildirir (BDS 700, 17.md.).

Denetçi denetim faaliyeti sonucunda görüşünü bildirmek için denetim raporunu hazırlayacaktır. Denetim raporunda finansal tablolara ilişkin hem yönetimin hem de denetçinin sorumluluğu ifade edilecektir. Yönetim, geçerli olan finansal raporlama çerçevesiyle uyum içinde finansal tabloların hazırlanmasından, hatadan ya da hileden doğan önemli yanlışlık içermeyecek biçimde hazırlanmasını teminen de iç kontrol sisteminden sorumlu iken denetçi, bağımsız denetim standartlarına ve etik ilkelere uygun olarak hareket ederek finansal tabloların önemli yanlışlık taşıyıp taşımadığına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere denetimi planlayıp yürütmekten sorumludur (BDS 700, 26. ve 30.md.).

*BDS 701 – Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi:* Denetçinin muhakeme yapabilme gücüne göre, cari dönemi ilgilendiren finansal tabloların denetimi açısından en fazla önemli görülen ve üst yönetimden sorumlulara izah edilen konular içerisinden seçilen konular *kilit denetim konuları* olarak ifade edilir (BDS 701, 8.md.).

Bu standarda göre denetçinin amacı kilit konumundaki denetim konularını saptamak ve finansal tablolara ait görüşünü oluşturduktan sonra belirlemiş olduğu kilit denetim konularını denetçi raporunda açıklayarak finansal tablo kullanıcılarına bildirmektir (BDS 701, 7.md.).

Denetçinin olumlu görüşten farklı bir görüş bildirmesine esas teşkil edecek bir konu veya işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli şüphelerin varlığı veyahut önemli belirsizliklere ilişkin konular kilit konu olarak değerlendirilebilir (BDS 701, 15.md.).

Denetçi raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi bir taraftan, hedef kullanıcılar ile yönetim/üst yönetimden sorumlular arasında yüksek kalitede bir iletişim kurulmasının zeminini oluştururken, diğer taraftan yürütülen denetimin daha da şeffaf olmasını sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerini artıracaktır (BDS 701, 2.ve 3.md.).

Bu standartta genel olarak kilit denetim konularının belirlenmesi, bildirilmesi ve belgelendirilmesinin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

*BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi:* Denetim raporları için olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı görüş bildirimi mevcuttur.

Denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerme durumuna, uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtının elde edilmesine ilişkin gerekli denetim çalışmalarını yaptıktan sonra bunların finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve muhtemel etkilerinin neler olabileceğine yönelik muhakeme yaparak bir denetim görüşü bildirir. Finansal tablolar ciddi (önemli) yanlışlık taşıyorsa ya da ciddi (önemli) yanlışlık içermediğine ilişkin yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı toplanamamışsa, bu durumda olumlu görüşten farklı bir görüş verilir (BDS 705, 4.md.). Başka bir deyişle sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verilebilir, olumsuz görüş verilebilir ya da görüş vermekten kaçınılır (BDS 705, 5/a.md.).

Denetçinin hangi koşullarda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verebileceğine ilişkin hususlar sıralanmıştır (BDS 705, 7.md.):

- Uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplamakla birlikte, yanlışlıkların tek başına ya da topluca önemli olduğu fakat finansal tablolarda yaygınlık göstermediği kanaatine varması.
- Uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplayamamış olmakla birlikte, tespiti yapılmamış hataların finansal tablolar üzerinde olası etkisinin önemli olduğu fakat yaygın olmadığı kanaatine varması.

Denetçinin olumsuz görüş verebilmesi için uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplamış olmakla birlikte hataların (tek başına ya da topluca) önemli olduğu ve finansal tablolar içerisinde yaygınlık gösterdiği kanaatine varması gerekir (BDS 705, 8.md.).

Denetçinin görüş vermekten kaçınması için görüşünü temellendirecek uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtını toplayamaması ve tespiti yapılmamış hataların finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olduğu ve de yaygınlık taşıdığı kanaatine varması gerekir (BDS 705, 9.md.). Denetçi belirsizliklerin olası etkileşiminin ve finansal tablolardaki toplu etkilerinin görüş oluşturmaya engel olduğu kanaatine varırsa da görüş vermekten kaçınır (BDS 705, 10.md.).

Denetçi denetim faaliyetleri sonucunda olumlu görüş dışında bir görüş verecekse bunun hangi tür görüş olduğunu ilgili başlık altında dayanakları ile birlikte açıklaması gerekir.

Denetçinin, olumlu görüşten farklı bir görüş bildirmesi durumunda, görüş oluşturmamasını etkileyen kriterler ve görüş türleri Tablo-1.8.'de verilmiştir:

**Tablo 1.8. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri**

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Kriterler	Bu Kriterlerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Mesleki Muhakemesi	
	Önemli fakat Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
<b>Finansal tabloların “önemli yanlışlık” içermesi</b>	Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)	Olumsuz Görüş
<b>Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edilememesi</b>	Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)	Görüş Vermekten Kaçınma

Kaynak:[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilk/e%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS\\_705.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilk/e%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_705.pdf)

*BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları:* Denetçi denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı denetim görüşü ile ilgili olarak bazı hususlarda finansal tablo kullanıcılarının dikkatini celp etmek maksadıyla hazırladığı raporda çeşitli açıklamalarda bulunur.

Denetçi raporunda finansal tablo kullanıcılarının dikkatini çekmek için,

- Finansal tablolar geçerli olan finansal raporlama çerçevesiyle uyum içinde sunulmuş ya da finansal tablolarda yeterli açıklamaya yer verilmiş olmasına rağmen, kullanıcıların tabloları anlayabilmesi için çok büyük bir öneme sahip olan hususu,
- Finansal tablo kullanıcılarının denetimi anlayabilmesi, denetçinin sorumluluklarını kavrayabilmesi ya da denetçi raporunu anlamlandırabilmesi için herhangi bir diğer hususu,

bağımsız denetim raporunda *Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar* başlığı altında paragraf olarak görüş kısmından sonra yer verecektir (BDS 706, 4.md.).

Denetçinin böyle bir başlık altında açıklama yapabilmesi için finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine ilişkin uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtı elde etmiş olması gerekir aksi takdirde bu mümkün değildir (BDS 706, 6.md.).

İstisnai olarak ortaya çıkmış bir dava sonucunun ya da düzenleyici bir otorite tarafından gerçekleştirilen incelemenin ve ulaşılan kararın, işletme açısından gelecekte ne olacağına dair bir belirsizlik taşıması ya da ciddi bir afet sebebiyle finansal tabloların etkilenmiş/etkileniyor olması gibi durumlar *Dikkat Çekilen Hususlar* başlığı altında açıklanacak hususlar olarak örneklendirilebilir (BDS 706, A1.md.).

Denetçinin uygun ve yeterli kanıt elde etmesi açısından yönetimce getirilen sınırlama sebebiyle kanıt toplayamaması ve denetimden çekilememe imkânsızlığı gibi durumlarda niçin çekilemediğini *Diğer Hususlar* başlığı altında açıklaması gerekir (BDS 706, A5.md.).

Ayrıca dikkat çekilen hususlar başlığı altında yaygın bir açıklama yapılıyor olması, denetimin etkinliğini azaltıcı bir unsur olarak düşünülebilir, bu yüzden dikkat gerektirir (BDS 706, A1.md.).

*BDS 710 – Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar:* Muhasebenin tutarlılık kavramına uygun olarak yapılan işlemler finansal tabloların karşılaştırılabilir olma niteliğini kazanmasını sağlar.

Denetçi, finansal tablolarda yer verilen mukayeseli (karşılaştırmalı) bilgilerin, finansal raporlama çerçevesinde yer verilen mukayeseli bilgileri ilgilendiren hükümlerine uyumlu sunum açısından yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı sağlayıp, ulaştığı sonucu denetim raporunda açıklayacaktır (BDS 710, 5.md.).

Denetçi, geçerli olan finansal raporlama çerçevesince zorunlu tutulan mukayeseli (karşılaştırmalı) bilgilerin finansal tablolarda yer alması ve uygun şekilde sınıflandırılması açısından değerlendirme yapabilmek için mukayeseli bilgilerin, önceki dönemde sunulan tutarlarını ya da yeniden düzenlenmiş tutarlarını ve diğer açıklamalarla mutabakat durumunu inceler (BDS 710, 7.md.). Bu bilgilerde açıklanan muhasebe politikalarının, içinde bulunulan cari dönemde de uygulanma biçimini kontrol eder, şayet bir değişiklik yapılmışsa yeni politika ihtiyacına ilişkin gerekçeleri yeterlilik ve uygun sunum açısından değerlendirir (BDS 710, 7.md.).

Denetçi, önceki dönemde olumlu görüşten farklı bir görüş verilmişse, bu durum bir çözüme kavuşturulmamışsa yine olumlu görüşten farklı bir görüş verir ve bu durumun dayanağını raporunda açıklar (BDS 710, 11.md.).

Denetçi, önceki dönemde olumlu görüş verilen bir finansal tabloyu denetlediğinde önemli yanlışlık tespit ettiğinde, karşılık gelen bilgilerde yeniden bir düzenleme ve uygun bir açıklama yapılmadığına ilişkin elde edeceği denetim kanıtlarına dayanarak ya sınırlı olumlu görüş ya da olumsuz görüş verebilir (BDS 710, 12.md.).

Denetlenen işletmenin önceki dönem finansal tabloları denetime tabi tutulmamışsa, başka bir deyişle cari dönemde ilk defa denetime tabi olmuşsa, karşılık gelen bilgilerin denetlenmemiş olduğu *Diğer Hususlar* paragrafında açıklanır. Ancak bu durum denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (BDS 710, 14.md.).

*BDS 720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları:* Mevzuat ya da uygulamaların genelliği sebebiyle, denetlenmiş finansal tablolar ve bunlara ait denetçi raporunu da kapsayan bir belgede yer verilen finansal veya finansal olmayan bilgiler *diğer bilgiler* olarak ifade edilmektedir (BDS 720, 5/a.md.). Faaliyetler hakkında yönetimce ya da üst yönetimden sorumlu olanlarca düzenlenmiş bir rapor, istihdama ilişkin veriler, planlanmış yatırım harcamaları, istihdam edilen kişilerin (çalışanların ve yöneticilerin) isimleri gibi bilgiler diğer bilgilere örnek olarak verilebilir (BDS 720, A3.md.).

Yürütülen denetim ile ilgili farklı bir yükümlülük bulunmadığında, denetçinin, vereceği görüş diğer bilgilerle ilgili değildir ve bunların doğru olarak beyan edilmesi hususunda bir sorumluluğu da bulunmaz. Denetçi finansal tabloların güvenilirliğini zedeleyebilecek, denetimden geçmiş finansal tablolar ve diğer bilgiler arasında önemli bir

tutarsızlığın var olması durumunda diğer bilgileri inceler (BDS 720, 1.md.), bu durumda diğer bilgilerin mi yoksa denetlenmiş finansal tabloların mı düzeltilmesi gerektiğine karar verir (BDS 720, 8.md.).

Denetim raporu öncesinde düzeltme kararının verilmesi ve bunu yönetimin kabul etmemesi durumunda denetçi tarafından yapılması gerekenler Tablo-1.9.'da verilmiştir:

**Tablo 1.9. Denetçinin Düzeltmesi Talebine Karşı Yönetimin Uymaması Hali**

Denetçinin	Diğer Bilgi Düzeltilmesi Talebi	Denetlenmiş Finansal Tabloların Düzeltilmesi Talebi
Talebine Uyulmaması Halinde Yapacakları	<ul style="list-style-type: none"><li>- Önemli tutarsızlıkları diğer hususlar paragrafında açıklar.</li><li>- Denetçi raporu sunmaz.</li><li>- Mevzuat izin verirse denetimden çekilir.</li></ul>	Olumlu Görüş dışında bir görüş verir.

Kaynak:[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/DENETİM%20STANDARTLARI/BDS\\_\\_720.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/DENETİM%20STANDARTLARI/BDS__720.pdf)

Denetim raporu sonrasında elde edilen diğer bilgilerde önemli tutarsızlığın belirlenmesi ve yönetimin bu düzeltmeyi kabul etmesi halinde denetçi, önceden yayınlanmış olan finansal tablolar, denetçi raporu ve diğer bilgiler hakkında finansal tablo kullanıcılarının yönetim tarafından bilgilendirilip bilgilendirilmediğinin gözden geçirmek amacıyla denetim prosedürü uygular (BDS 720, A8.md.). Yönetim bu görevi yerine getirmediğinde ise denetçinin atacağı adımlar arasında hukuk müşavirliğinden tavsiye almak da yer alır (BDS 720, A9.md.).

Denetçi önemli tutarsızlıklara ilişkin diğer bilgileri incelerken yanlış bir izahın yapıldığından haberdar olursa, bunu yönetimle görüşür ve yanlış izahın yönetimce düzeltilmesi konusunda gerekli adımları atar (BDS 720, 14.md.).

### 1.5.2.3.6. Özel Alanlar

Türkiye denetim standartlarından özel alanlara ilişkin düzenlemeler BDS 800-899 kodu ile kodlanan standartlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin bilgi Tablo-1.10.'da verilmiştir:

**Tablo 1.10. Özel Alanlara İlişkin Bağımsız Denetim Standartları**

<b>BDS 800-899</b>	
<b>Özel Alanlar</b>	
<b>BDS 800</b>	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
<b>BDS 805</b>	Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
<b>BDS 810</b>	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Kaynak: KGK, Türkiye Denetim Standartları [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf)

*BDS 800 - Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi:* Finansal tabloların bağımsız denetimi yapılırken 100-799 kodlar ile kodlanmış Bağımsız Denetim Standartları kullanılır.

Belirli kullanıcıların finansal bilgi gereksinimini gidermek için tasarlanan çerçeveye *özel amaçlı çerçeve*, bu çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal tablolara da *özel amaçlı finansal tablolar* denir (BDS 800, 6.md.).

Örneğin işletmenin bir kredi kuruluşundan kredi talebinde bulunması halinde, kredi verenlerce talep edilen nakit akışına ilişkin muhasebe ilkeleri bir özel amaçlı çerçeve iken, nakit girişine (tahsilat) ve nakit çıkışına (ödeme) sebep olan işlemlerin hangi faaliyetlerden sağlandığını göstermek amacıyla hazırlanan nakit akış tablosu özel amaçlı bir finansal tablo olur.

Eğer özel amaçlı çerçeve kuralları esas alınarak hazırlanmış finansal tablolar var ise bu finansal tabloların (tam setin tamamı) denetimi için denetçinin, denetim işini kabul etmesi, planlaması, yürütmesi, görüş oluşturması ve raporlaması aşamalarında BDS'ler ile birlikte özel hususları da uygulaması gerekir (BDS 800, 5.md.).

Özel amaçlı finansal tablolar belirli bir kullanıcı grubunun finansal nitelikteki bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak hazırlanır. Denetçi raporunda yanlış anlaşılmalari engellemek amacıyla finansal tabloların özel amaçlı bir çerçevenin esas alınması suretiyle belirli kullanıcılar için hazırlandığı, başka amaçlar için kullanımının uygun olmayabileceği konusunda uyarılarda bulunabilir ve bunu mevzuata bağlı kalarak denetçi raporunun dağıtımını ve kullanımını sınırlandırmak suretiyle de yapabilir (BDS 800, A14.-15.md.).

*BDS 805 - Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi:* Özel amaçlı çerçeve kuralları esas alınarak hazırlanmış tam bir finansal tablo setinin denetimi için diğer BDS'ler ile birlikte BDS 800 hükmü dikkate alınır (BDS 800, 2.md.).

Özel amaçlı çerçeve kuralları esas alınarak hazırlanan sadece bir finansal tablonun ya da finansal tabloda yer alan belirli bir unsurun, hesabın ya da kalemin denetimi için BDS 805 hükümleri dikkate alınır (BDS 805, 1.md.).

Eğer bir finansal tablo özel amaçlı çerçeve kuralları esas alınarak hazırlanmış ise gerek finansal tablonun gerekse belirlenen kriterlerin denetimi için denetçinin, denetim işini kabul etmesi, planlaması, yürütmesi, görüş oluşturması ve raporlaması aşamalarında BDS'ler ile birlikte özel hususları da uygulaması gerekir (BDS 805, 5.md.).

Denetçi, bir bütün halinde finansal tablo setinin denetiminin yanı sıra, tek bir finansal tablo ya da finansal tabloda yer verilen belirli bir unsura ait raporlama görevini icra edebilmek için denetim faaliyetlerini yürütürse her bir denetim açısından farklı görüş verebilir (BDS 805, 12.md.).

Denetçi bir bütün halinde finansal tablo setine, olumlu görüş vermemişse yani olumlu görüşten farklı bir görüş vermişse *Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar* paragrafında gerekli bilgilendirmeyi yapar (BDS 805, 14.md.).

Denetçi finansal tablolar setinin bütünü için olumsuz görüş vermesi halinde ya da görüş vermekten kaçınması halinde sadece bir finansal tablo için veya bir finansal tabloda



yer verilen belirli unsur-hesap-kalem için olumlu görüş veremez (BDS 805, 15.md.). Ancak mevzuatın izin vermesi, söz konusu unsurun finansal tablolar setinin küçük bir kısmını oluşturması ve olumsuz görüş ya da görüş bildirmeme şeklinde sonuçlanan denetçi raporu ile beraber yayımlanmayan (yayımlanmayacak olan) bir denetçi raporunda verilmesi hali gibi istisnai durumlarda olumlu görüş verilebilir (BDS 805, 16.md.). Şayet sadece bir finansal tablonun, finansal tabloların önemli büyüklükte bir kısmını oluşturduğu kabul edilmişse olumlu görüş hiçbir koşulda verilemez (BDS 805, 17.md.).

*BDS 810 - Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler:*

Özet finansal tablolar, finansal tablolar ile tutarlı sunuma sahip olan tarihi finansal bilgilerdir. Finansal tablolardan elde edilirler, daha az düzeyde ayrıntı içerirler, belirli bir tarihte işletmenin sahip olduğu iktisadi kaynaklarını ya da yükümlülüklerini gösterirler, belirli bir dönemde oluşan değişiklikleri gösterirler (BDS 810, 4/b.md.).

Denetçi özet finansal tablolara ilişkin rapor oluşturmak adına denetim faaliyetlerini yürütmenin uygun olacağına karar verdikten sonra uygun kalitede ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplamak suretiyle özet finansal tablolar için bir görüşe varmak ve bu görüşün dayanağını bir rapor aracılığıyla sunmak için çalışır (BDS 810, 3.md.).

Özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolar denetlenmemiş ise bu BDS uygulanarak ulaşılabilecek denetim görüşü için elde edilen denetim kanıtı uygunluk ve yeterlilik niteliği taşımayacaktır (BDS 810, A1.md.).

Özet finansal tabloların hazırlanması için yönetim tarafından uygulanan kıstaslar bulunur. Denetçi bu kıstasları yanlıtıcılık, işletmenin özelliği, özet finansal tabloların hazırlanma sebebi, hedef kullanıcıların bilgi gereksinimi açısından değerlendirip kabul edilir olup olmadığına ilişkin karar verecektir (BDS 810, A4.md.). Bu kıstaslar yönetim tarafından belirlenmiş olabileceği gibi yetkili ya da tanınmış bir standart koyucu kurum ya da hukuki bir düzenleme tarafından belirlenmiş de olabilir. Belirlenmiş bir kıstas olmaması halinde ise yönetim, belirli bir sektör uygulamasını esas alarak kıstaslar geliştirebilir (BDS 810, A6.md.). Denetçi kıstasları dikkate alarak denetim faaliyetlerini yürütecek uygun ve yeterli denetim kanıtına dayanarak ulaştığı görüşü rapor haline getirerek ilgililere sunacaktır.

## II. BÖLÜM

### 2. BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETİMİNDE KAMU GÖZETİMİ VE UYGULAMALARI

Belirli bir amacı gerçekleştirmek için birbiri ile ilgili parçaları bir araya getiren sistemlerin istenilen amaç doğrultusunda faaliyetlerini yerine getirip getirmediğinin ölçülmesinde başka bir sisteme ihtiyaç ortaya çıkmıştır. İşletmelerde finansal bilgi üretiminden sorumlu olan iç sistem muhasebe sistemidir. Bu sistemin işlerliğinin kontrolünden sorumlu olan dış sistem bağımsız denetim sistemidir. Bağımsız denetçi, denetimin zamanlaması, kapsamı, raporlanacak kısımlarının planlanması, finansal işlemlerin bağımsız ve ileri denetim prosedürleri ile incelenmesi, tam ve doğru bir denetim uygulaması için kalite kontrolün sağlanması, iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetimler sonucunda ulaşılan kanaate ilişkin görüşün denetçi raporu aracılığıyla ilgililere sunulması işini kendi adına veya şirket bünyesinde yerine getirendir (Pickett ve Pickett, 2005). Bağımsız denetçi tarafından yapılan bağımsız denetim yeni bir finansal bilgi üretmez, denetçi raporları vasıtasıyla muhasebe raporlarının değerini artırır (Duman, 2008).

Her ülke tarafından farklı muhasebe dili ile üretilen, makul güvence açısından farklı düzenlemeler ile denetime tabi tutulan finansal bilgiler, küreselleşmenin etkisiyle farklılıkların giderilmesi aynı (tek) dilde veri üretimi ve denetimi için standartlaşmayı zorunlu hale getirmiştir. Bilgiyi sunanlar ile bilgiyi kullananlar arasında oluşan çıkar çatışmaları, sunulan bilgide gerçeği yansıtmama riskinin var olmasına neden olurken, riskin minimize edilmesi için bağımsız denetime ihtiyaç duyulmuştur (Alparslan ve Haksever, 2013). Ancak ulusal ve uluslararası düzeyde yaşanan firma skandalları ve şirket iflasları raporlama alanında muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartları ile uygulamalarını sorgulanır hale getirmiştir (Sayar ve Alp, 2008) ve sorgulamaların neticesinde bağımsız denetimin de denetiminin yapılması bir başka deyişle bağımsız denetimin gözetimi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetimin gözetimi kavramı, gözetime duyulan ihtiyacın nedenleri, kamu gözetim kurumlarının işleyişine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

## 2.1. Bağımsız Denetimin Denetimi (Gözetim) Kavramı

Finansal piyasaların işlerlik kazanması finansal bilgilere duyulan güven ile mümkün olabilmektedir. Finansal bilgilerin güvenilir olduğuna dair makul güvenceyi bağımsız denetçi raporları tesis edecektir. Denetçi raporlarının çıkar ilişkileri içerisinde hazırlanması bir taraftan finansal bilgilere olan güvenin sarsılmasına ve finansal piyasaların gerilemesine neden olurken, diğer taraftan kamunun sistemlerden beklediği yararın gerçekleşmesine engel olur.

Bilgi üretiminin olduğu her yerde denetimin var olması gerekliliğinden söz edilmekle birlikte bu denetimin gerçekte mi yoksa görünürde mi bir denetim faaliyeti olduğunun tespitinde denetimin de başka bir sistem tarafından denetlenmesi, gözetimi gereklidir.

Gözetim, bir çalışmanın ya da uygulama sürecinin etkinlik ve amaca uygunluk bakımından yakından denetlemesidir (<http://www.tdk.gov.tr>).

Gözetim, yasal düzenlemeler ile oluşturulan denetim standartlarını kullanarak bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren ve denetim görüşü veren kişi/kuruluşların verdikleri görüşe güvenin artırılması için gerekli olan sistemdir (Aslanoğlu ve Baskan, 2016).

Gözetim, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsamakla birlikte bağımsız denetim mesleğinden de önemli ölçüde bağımsız olacak biçimde denetim kalitesini artırmak, kamuoyuna güvence sağlamak ve kamu yararına hareket etmek için gerekli olan sistemdir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2016).

Kamu gözetimi, kamu yönetmelikleri ve mesleki standart uygulamalarının kamu denetçileri tarafından denetlendiği ve gözetlendiği bir kuruluş ya da sistemdir (Devlin, ppt sunusu).

Kamu gözetimi, yasal denetçilerin veya denetim şirketlerinin onaylanması ve tescili, etik standartlara yönelik kabullerin yapılması, denetim şirketleri ve uygulamaları düzeyinde iç kalite kontrolünün oluşturulması, eğitimde sürekliliğin sağlanması, kalite güvencenin verilmesi, tahkikat ve disiplin faaliyetlerinin izlenmesi (takip edilmesi) için gerekli bir sistemdir (Rosco, 2007).

Kamu gözetimi (bağımsız denetimin gözetimi), bağımsız denetime ilişkin yürütülen faaliyetlerin, hukuki düzenlemelere ve ilgili standartlara uygunluğunun çeşitli araçlar kullanılarak kontrol edilmesidir (Sayar, 2014).

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

Bu tanımlar dikkate alındığında işletmelerin ortaya koyduğu finansal tablolardaki iddiaların, yetkili otoritelerce belirlenmiş standartlara uygunluğunun denetlenmiş olması kamunun beklediği yararı tesis etmeyebilir. Kamu yararının sağlanabilmesi için bağımsız denetimin denetimi başka bir deyişle kamu gözetimi gereklidir.

Ülkelerde muhasebe ve denetim sistemlerinden beklenen kamu yararının gerçekleşmesi için bu alanlardaki kontrollerin sıkılaştırılması ve bu alanda kamu gözetimi sisteminin kurulması gerekir (KGK, 2013). Başka bir deyişle, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği ve yapısal olarak desteklenmesi için kamu gözetimine gereksinim vardır (Arıkan, 2011). Kamu gözetimi, bağımsız denetim üzerinde kamu vesayetinin tesisidir (KGK 2013). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim sistemlerinin üst sistemidir.

## **2.2. Bağımsız Denetimin Denetimine (Gözetime) Duyulan İhtiyaç**

Organizasyonun olduğu her yerde faaliyetlerin amacına uygun yerine getirilip getirilmediği, kıt ya da sınırlı kaynakların belirlenen amaca ulaşmak için etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti için denetime ihtiyaç vardır. Ancak denetim adı altında denetimsiz faaliyetlerin mevcudiyeti ve bunun da yetkili kişi ya da kuruluşlar eliyle yapılabileceği göz ardı edilmemelidir.

Denetimden beklenen yararın tesisi, hata ve hilelerin önüne geçilmesi, sistemlerin etkinleştirilmesi ve kamu çıkarlarının korunması için denetimin denetimine (gözetime) ihtiyaç vardır.

Gözetim ihtiyacı finansal tabloların faydalı olması açısından, hilenin önlenmesi açısından, denetimin etkinleştirilmesi açısından ve kamu çıkarlarının korunması açısından ele alınmıştır.

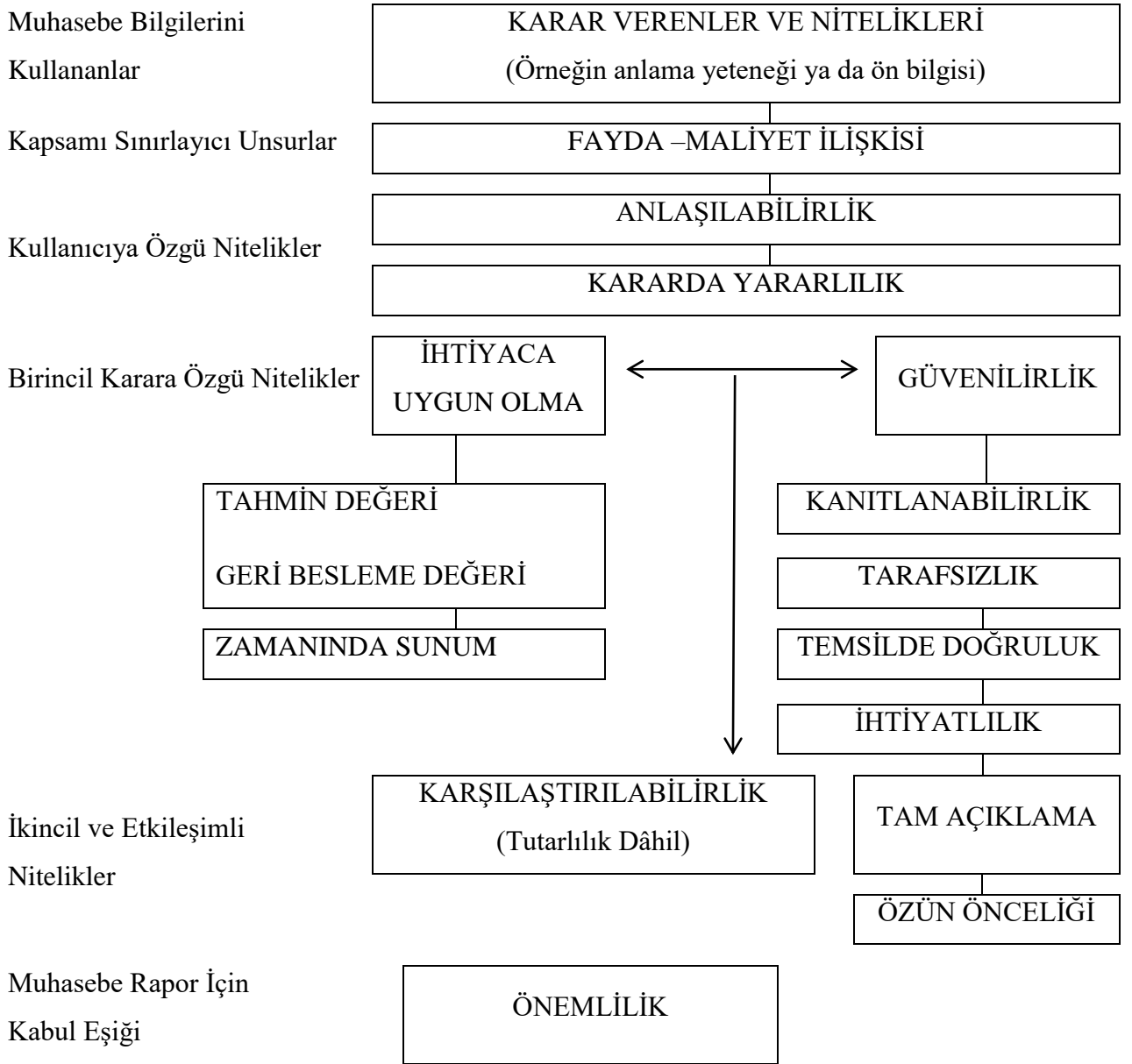
### **2.2.1. Finansal Tabloların Faydalı Olması Açısından Gözetim İhtiyacı**

Treadway Komisyonunun Destekleyici Kuruluşlar Komitesi – COSO, finansal raporlama sistemlerinin bileşenlerinin üç ana gruptan, halka açık şirketler, bağımsız kamu muhasebecileri (bağımsız denetçiler) ve finansal raporlama gözetimi (kamu gözetiminden) oluştuğunu belirtmiştir (COSO, 1987) .

Finansal raporlama sisteminin ilk bileşenini oluşturan şirketler, kamu gözetimi yapanlarca belirlenen esaslara göre finansal durumu ve performansı hakkında finansal raporlarını hazırlamakla sorumludur.

Genel amaçlı finansal raporlama yapmanın amacı, var olan (mevcut bulunan) ve gelecekte var olması beklenen (potansiyel) yatırımcılara, borç verenler ile kredi imkânı sağlayan diğer taraflara, raporları hazırlayan işletmeye kaynak aktarımına ilişkin kararlar verme sürecinde yarar sağlayacak finansal bilgileri sunmaktır (Kavramsal Çerçeve, A2). Muhasebe bilgilerinin taşınması gereken özelliklere ait hiyerarşik yapı Şekil-2.1.'de verilmiştir:

## Şekil 2.1. Muhasebe Bilgilerinin Taşınması Gereken Özelliklerinin Hiyerarşik Yapısı



Kaynak: Akdoğan, N. ve Tenker, N. 2007. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, s:42.

Finansal tablolar aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına sunulan finansal bilgilerin faydalı olabilmesi için bir takım niteliksel özellikleri taşınması gerekir. Kavramsal çerçevede belirtildiği üzere finansal tablolar, iki gruptan oluşan temel ve destekleyici niteliksel özellikleri taşınmalıdır. Bir finansal bilginin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunumu temel niteliksel özelliklerini oluştururken, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir,

doğrulanabilir olması ve zamanında sunumu ise destekleyici niteliksel özelliklerini oluşturur (Kavramsal Çerçeve, NÖ 5 ve NÖ 19).

*İhtiyaca Uygunluk:* Bir finansal bilginin ihtiyaca uygun olması demek, finansal tablo kullanıcıları tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olması demektir. Finansal bilgilerin verilen kararları etkileme gücünün varlığından söz edebilmek için gelecekteki sonuçları tahmin etmede kullanılması yani bir tahmin değerine sahip olması ve önceki değerlendirmelere ilişkin doğrulamaya ya da değiştirmeye yönelik bir geri bildirim değeri yani teyit etme özelliğine sahip olması gerekir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 6-9). Tahmin değeri veya teyit etme özelliği veyahut bu iki unsura da sahip olan bir finansal bilgi, finansal tablo kullanıcısının vereceği kararlara etki ettiği için ihtiyaca uygunluk özelliğini taşımaktadır.

*Gerçeğe Uygun Sunum:* Kelimelerle ve sayılarla ifade edilen iktisadi olayların finansal raporlar aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına sunulması, finansal bilginin faydalı olabilmesi için yeterli değildir. Aynı zamanda iktisadi olaylar açıklanmak istenen amaca uygun olarak, gerçeğe uygun bir sunum ile sunulmalıdır. Finansal bilginin gerçeğe uygun sunumu için tamlık, tarafsızlık ve hatasızlık özelliklerinin üçünü de taşıması gerekir. Bir iktisadi olayın kullanıcısının anlayabilmesi açısından gerekli tüm bilgileri içermesi *tamlık*, bilginin seçiminde ve kullanılmasında önyargı taşımaması *tarafsızlık*, iktisadi olayın tanımlanmasında, raporlanacak bilginin elde edilmesinde kullanılacak sürecin seçimindeki ve uygulamasındaki özen *hatasızlık* olarak ifade edilir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 12-15).

*Anlaşılabilirlik:* Hem işletme faaliyetleri hem de ekonomik faaliyetlere ilişkin, makul düzeyde bilgi sahibi olan, bilgileri inceleyip analiz eden finansal tablo kullanıcıları için hazırlanan finansal raporların anlaşılabilir olabilmesi için bu raporlarda sunulan bilgilerin açık ve öz biçimde sınıflandırılmış, tanımlanmış ve sunulmuş olması gerekir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 30-32).

*Karşılaştırılabilirlik:* Finansal tablo kullanıcılarının hesap kalemleri düzeyinde benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesi ve anlayabilmesi için raporlayan işletmeye ilişkin bilgilerin aynı sektörde faaliyet gösteren benzer bir işletmeyle veya kendisinin önceki dönemleriyle karşılaştırılabilir olması gerekir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 20-21) .

*Doğrulanabilirlik:* Değişik bilgi seviyesine haiz bağımsız gözlemciler tarafından işaret edilen bir açıklamanın gerçeğe uygun olarak sunumunun yapıldığı hususunda vardıkları görüş birliğidir. Nakit tutarının sayılması gibi doğrudan doğrulama yapılabileceği gibi, bir model, formül veya diğer yöntemde ele alınan (kullanılan) bilgilerin kontrolü ve aynı yöntemin tekrar kullanılması suretiyle sonuçların yeniden hesaplanması şeklinde dolaylı doğrulama da yapılabilir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 26-27) .

*Zamanında Sunum:* Finansal tablo kullanıcılarının finansal kararlarını vermeden önce finansal bilgiye erişmeleri gerekir. Zamanında sunum kararların verileceği zamanda bilginin var olmasını ifade eder. Dolayısıyla zamanında sunulmamış bir bilgi finansal tablolardan elde edilecek faydayı olumsuz etkiler (Kavramsal Çerçeve, NÖ 29).

Temel ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip finansal tablolar kullanıcılarına fayda sağlar. Finansal tablo kullanıcılarının alacakları finansal kararların temel ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip finansal bilgilerden faydalanılarak verilmesi, muhasebe sisteminin bilgi üretmedeki kalitesinin göstergesidir.

Finansal raporlar ekonomi ve finans sisteminin temel bilgi kaynağıdır. Bir kriz ortaya çıktığında öncelikle bu temel bilgi kaynağının üretimi denetlenmeli ve gözetlenmelidir. TÜRMOB Genel Başkanı Masum Türker (2009) “*Krizin temelinde muhasebe ilkelerine uymamak yer almaktadır ve çözüm muhasebe içinde aranmalıdır*” diyerek krizi değerlendirmiştir (Can, 2010). Bu açıdan finansal raporlama sisteminin temel bileşenlerinden biri olan şirketler, ürettikleri finansal bilgiler ile krize neden olabileceği gibi çözümü de kendi içinde barındırır.

Muhasebe skandalları ile iflas eden büyük şirketlerin muhasebe uygulamaları incelendiğinde çeşitli yol ve yöntemleri kullanarak muhasebe kavramlarına, ilke ve esaslarına aykırı raporlama yaptıkları tespit edilmiştir. Bu tespite yönelik incelemeler şöyledir:

- Muhasebenin organizasyonunda ve süreçlerinde tüm toplumun çıkarları gözetilmeyerek sosyal sorumluluk kavramına,
- İşletme kasası ile sahiplerinin kesesi ayrılmayarak kişilik kavramına,
- Daha fazla kâr hırsıyla yüksek risk içeren işlere girmek ve spekülatif davranışlarda ya da yatırımlarda bulunarak şirketin hayatını tehlikeye atmak suretiyle işletmenin sürekliliği kavramına,



- Aktifleştirme usulü, gelir-gider tahakkukları ile aylara/yıllara yaygın gelirleri-giderleri kullanılarak dönemsellik kavramına,
- Kur farklarını ve arbitraj yöntemlerini kullanılarak para ile ölçülme kavramına,
- Piyasa değeri yöntemi aracılığıyla varlıklar gerçek dışı değerlerle gösterilerek maliyet esası kavramına,
- Yönetimin finansal bilgileri makyajlama çalışmalarına göz yumarak tarafsızlık ve belgelendirme kavramına,
- Farklı amaçları gerçekleştirmek için muhasebe değerlendirme seçenekleri ve politikaları ile oynanarak tutarlılık kavramına,
- Şeffaf olmayan uygulamalar aracılığıyla tam açıklama kavramına,
- Gerçekleşmeyen gelirin kaydedilmesi ve karşılık ayrılmaması suretiyle ihtiyatlılık kavramına,
- Özü farklı fakat görünüşte muhasebe ilkeleriyle ve standartlarıyla uyumlu işlemler aracılığıyla özün önceliği kavramına (Can, 2010),
- Yanıltıcı finansal tablo ve raporlar ile kullanıcılarının alacağı kararları olumsuz yönde etkilemesi açısından önemlilik kavramına,

aykırılık söz konusudur.

Finansal raporlamanın ilk bileşenini oluşturan şirketlerin muhasebe sistemleri aracılığıyla ürettikleri finansal bilgilerin niteliksel özelliklere ve yetkili kuruluşlarca belirlenen muhasebe standartlara uygunluğunun tespiti ile yönetim kurulunun ya da üst yönetimden sorumlu olanların yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediğinin tespiti için bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi gerekir. Bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediğinin de tespiti için kamu gözetimi sistemi ile gözetilmesine ihtiyaç vardır.

### **2.2.2. Hilenin Önlenmesi Açısından Gözetim İhtiyacı**

Kurumsal yönetim ilkeleri içerisinde sayılan kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, hisse ve hak sahiplerine, işletmenin sahip olduğu haklarını ve yararlarını da göz önünde bulunduracak biçimde, yalansız (doğru), tam (eksiksiz), kavranabilir (anlaşılabilir), çözümlenebilir (analiz edilebilir), düşük maliyete katlanılarak kolayca ulaşılabilir bilgilerin

zamanında sunulmasını amaçlamak olarak ifade edilebilir (Özkul ve Özdemir, 2015). Finansal bilgi sunumunda kamunun aydınlatılması amacına verilen önem, her geçen gün artmaktadır (Yanık ve Öztürk, 2018).

İşletmelerin finansal durumuna ve performansına ilişkin temel ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip, muhasebe ilke ve standartlarına uygun finansal bilgilerine, kamuoyunun erişilebilmesi şeffaflık ve işletmelerin de bu bilgileri yayınlaması hesap verilebilirlik olarak ifade edilmektedir. Bunlara haiz olmayan bilgilerin sunumu ve yayımı ise finansal sistemlere ve piyasalara olan güveni zedelemektedir.

Kamu sektörü veya özel sektör kuruluşlarının başarılarını etkileyen pek çok risk vardır. Bu kuruluşların başarıları, ekonomik risk, afet riski, tedarik zinciri riski, düzenleyici risk, teknoloji riski gibi yolları ve dereceleri değişen risklerden etkilenmekle birlikte hile riski de bu risk çeşitlerinden biri olup küresel boyutta etkilere sahiptir (ACFE, 2016).

İşletmeler finansal tabloları hazırlarken esnek muhasebe politikaları, eksik muhasebe ve denetim uygulamaları ve yetersiz düzenlemeleri kullanarak gerçeği yansıtmayan finansal bilgiler üretebilirler. Üretilen yanıltıcı/hileli bilgiler de finansal tablolar aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına sunulabilir. Üst yönetimin tavır ve davranışları hileye yönelik meyil oluşturabileceği gibi önlemeye yönelik de olabilir.

Hile, genellikle başkalarını aldatmaya yönelik herhangi bir kasıtlı eylem veya ihmali olarak tanımlanır ve hile sonucunda mağdur zarara uğrarken, fail kazanç elde eder (KPMG, 2016).

Hile, bir personelin çalıştığı işyerinin varlıklarını ve kaynaklarını bilinçli ve kasıtlı olarak uygunsuz şekilde kullanması ya da ele geçirmek suretiyle haksız kazanç elde etmesi olarak ifade edilir (Arens ve diğerleri, 2006).

Hile uygulamalarında ortaya çıkan dört temel unsur bulunmaktadır (ACFE, 2006):

- Gizli yapılan bir uygulamadır.
- Sorumluluk alanı ihlali vardır.
- Hile yapan maddi bir menfaat elde eder.
- İşletme zarar görür.

Yolsuzlukların çoğu gizlenmiş bağlantıların kapalı örtüsü altında bazen bir göz temasıyla bile gayri resmi şekilde kurulan bir iletişim ile de gerçekleştirilebilir (Khan, 2009).

ABD’de Treadway Komisyonunun Destekleyici Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission – COSO), hileli finansal raporlamanın, fiilen veya ihmalen, önemli biçimde yanıltıcı finansal tablolara sebep olan kasıtlı ya da dikkatsizlikten kaynaklanan davranış olduğunu ifade etmiştir (Birgili ve Tunahan, 2005).

Başarısının sırrını “*Gizlilik hatta çok gizlilik*” olarak ifade eden, “*Şirketimizin durumu harika gidiyor*” diyerek uydurma bilançolarla hisse senetlerini yüksek fiyatlarla halka satan, Avrupa hükümetlerine bile bazı tekel hakları karşılığında borç veren ve Avrupa’nın en ünlü zenginler listesinde en tepede yer alan Ivar Kreuger, Amerikan sermaye piyasalarında saydamlık (şeffaflık) konusunda düzenlemeler yapılmasında dikkate alınan önemli hile örneklerden biridir (Sak, 2008).

Hileli finansal raporlama yapan şirketler incelendiğinde zayıf iç kontrol sistemi, deneyimsiz yönetim, zayıf bir yönetim kurulu, tek bir kişinin kararlarının egemenliği biçimindeki ortak özellikler dikkati çekmektedir (Kıymık, Bekçi ve Acar, 2015).

Her ne kadar hile uygulamalarında ortaya çıkan gizlilik, kasıt, çıkar unsurları mikro bazda işletmenin zarar görmesine neden olsa da, makro bazda finansal tablo kullanıcılarının yani kamuoyunun güvenini ortadan kaldırmakta, finansal sistemlerin işleyişini bozmakta ve kamu gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bir başka deyişle, üst yönetimden veya çalışandan veya denetim ekibi üyesinden oluşan küçük bir kesim hileli raporlama aracılığıyla çok büyük maddi menfaatler elde ederken, devletten yani kamuoyundan oluşan büyük bir kesim istikrar ve istikbal açısından güven ve gelir kaybına uğramaktadır.

Hile uygulamaları kapsamında ABD’deki işletmeler yıllık gelirlerinin % 5’ini kaybetmiş ve bu % 5’lik kayıp 2006 yılında 652 milyar dolara denk gelmiştir (ACFE, 2006). 2016 yılında dünya genelinde 114 ülkede 2.410 hile/dolandırıcılık vakası analizi sonucunda 6.3 milyar doların üzerinde bir toplam zarar meydana geldiği tespit edilmiştir (ACFE, 2016).

Hileli finansal raporlamalar aracılığıyla son yıllarda ulusal ve uluslararası düzeyde yaşanan firma skandalları gerek finansal raporların hazırlanması gerekse denetlenmesi aşamasında yetki ve sorumlulukların çıkar ilişkileri ile perdelenmesinin bir sonucudur. Perdelemenin arkasında yatan gerekçeler ise şöyle sıralanabilir (Senal, 2011):

- Bağımsız denetim şirketlerinin, eş zamanlı olarak aynı müşteriye denetim ve danışmanlık hizmeti vermeleri,
- Bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerindeki en önemli payın, denetim ve danışmanlık hizmeti sundukları müşterilerinden elde etmeleri, ve bu sebeple ilgili müşterilerin çıkarlarının korunmasına ilişkin emek göstermeleri,
- Bağımsız denetim şirketlerinin, müşteri işletmelerin yöneticileri tarafından seçilmesi, denetim ücretlerinin verilen tekliflere göre yöneticilerce belirlenmesi.

İşletmelerin kurulmasının genel amacı kâr elde etmektir. Denetim şirketlerinin de yaşamlarını devam ettirebilmeleri için kâr elde etme amaçlarının varlığı bu noktada göz ardı edilmemesi gereken önemli bir husustur. Kâr elde etme amacı güden bağımsız denetim şirketi müşteri kaybı ile karşı karşıya kaldığında meslek ahlâkından feragat ederek, denetlenen işletme hakkında gerçeğe uygun olmayan bir görüş verebilir. Bir başka deyişle, bağımsız denetçi, zaman zaman denetlenen işletmenin finansal tabloları için olumlu görüş verilmesi isteğini kabul edebilir bu da bağımsızlığından ödün vermesine ve tarafsızlığını yitirmesine neden olur (Akışık, 2005).

İster şirketin yönetim kademesinde bulunanlarca isterse denetim şirketi çalışanlarınca kapalı kapılar ardında gizlice yapılan usulsüz işlemlerin ya da perdelenen işlemlerin gün yüzüne çıkarılması açısından sistemlerin şeffaf ve hesap verebilir nitelikte olması için başka bir deyişle şeffaflık sorunu ve denetim zafiyetinin çözülebilmesi için kamu gözetim sistemine ihtiyaç vardır.

### **2.2.3. Denetimin Etkinleştirilmesi Açısından Gözetim İhtiyacı**

Treadway Komisyonunun Destekleyici Kuruluşlar Komitesi – COSO'nun belirlediği finansal raporlama sistemlerinin bileşenlerinden ikincisi bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerdir (COSO, 1987) . Hesap verilebilirliğin ve kurumsal yönetimin güvencesi bağımsız denetimdir (Cömert, Uzun, Selimoğlu ve Uyar, 2015).

Denetim şirketi ve denetlenen işletmenin yetkilileri kâr hedefini gerçekleştirmek konusunda yetki ve sorumluluk sınırlarını gayri resmi ilişkiler çerçevesinde kullandıklarında skandallarla sonuçlanan görünürde uygulanan ama gerçekte uygulanmamış olan bir dizi kurallar manzumesinin olumsuz etkilerini ulusal ve uluslararası düzeyde finansal tablo kullanıcılarına ve dolayısıyla tüm kamuoyuna yaşatmaktadırlar.

Kusursuz kanun ve yönetmelikler ile düzenlemeler yapılsa bile kamu sektörü ve özel sektör kurumlarının yönetim kademelerindekilerin, hile eğilimli yaklaşımları veya hukuki düzenlemeleri uygulama eksiklikleri (Khan, 2009) ile bağımsız denetim şirketlerinin yetki ve sorumluluklarını menfaat ilişkisi üzerine kurması yolsuzlukların meydana gelmesini devam ettirecektir. Bu da denetimden beklenen faydayı minimize edecek veya ortadan kaldıracaktır.

Her şeyden önce varlık gösteren iktisadi sistemler ile finansal uygulamalar bugün hâlâ finansal krizler ve skandallar üretiyorsa muhasebe ve denetim uygulamaları bu ekonomik sistemin ayrılmaz bir alt parçası olduğundan bu kriz ve skandallardan sorumlu tutulacaktır (Can, 2010).

Gerek ulusal ve uluslararası gerekse kamu sektöründe ve özel sektörde meydana gelen skandallar, geçmişe yönelik faaliyetlerin denetimi şeklinde yapılan reaktif yapıya sahip olan denetim sistemlerinin işlemediğini ortaya koymuştur.

Güçlü bir finansal raporlama yapısı eğitim, mesleki etik, yasal yapı, muhasebe standartları, denetim standartları ve gözetim temel ayakları üzerine kurulur (Hegarty, 2007). Muhasebe ve denetim işinin yeterli mesleki deneyim ve eğitime sahip kişilerce, kanunlarla belirlenmiş yasal sınırlar içerisinde, meslek ahlâkı ile muhasebe ve denetim standartlarına uygun yapılması ve bu uygulamaların gözetimden geçmesi kurulan sistemlerin güçlenmesini ve onlardan beklenen faydanın artmasını sağlar.

Skandallar sonrası denetim mesleğinin yeniden yapılandırılmasında proaktif bir yapıya kavuşturulması risklerin önceden tespiti önem arz etmiştir. Proaktif bir bağımsız denetim, işletmeler tarafından açıklanan finansal bilgi kalitesini etkiler ve hileli raporlama uygulamalarında caydırıcılık etkisi gösterir (Aslanoğlu, Cengiz, Dinç ve Dilsiz, 2016). Ancak her ne kadar bağımsız denetim, standartlar aracılığıyla proaktif bir yapıya kavuşturulmuş olsa da bu yapının işleyişinin izlenmesi için kamu gözetimine ihtiyaç vardır.

#### 2.2.4. Kamu Çıkarlarının Korunması Açısından Gözetim İhtiyacı

Niteliksel özelliklere, ilke ve standartlara uygun olarak hazırlanan finansal bilgiler kullanıcılarının finansal kararlarına olumlu etki ederken, bunlara uygun olarak hazırlanmayanlar belirsizlik içerdiğinden dolayı güven eksikliği yaratmakta ve karar verme esnasında kullanıma elverişli olmamaktadır (Low, Davey ve Hooper, 2008).

Ekonomide güvenilir bilginin var olmaması, kaynakların kötü yatırım alanlarına yatırılmasından kaçınılarak iyi alanlara dağıtılmasını imkânsız kılar (Türker, 2007). Güvenilir finansal bilgiler yöneticiler ve yatırımcılar için yatırım fırsatlarını belirlemede ve değerlendirmede yardımcı olurken, hileli finansal bilgiler kamu güvenini sarsmakla birlikte beşeri ve finansal sermaye akışının yüksek getirili alanlara yönlendirilmesini engellemektedir (Bushman ve Smith, 2003). Bu açıdan bakıldığında, ilk ortaya çıktıkları dönemden itibaren anonim şirketler ürettikleri finansal bilgiler ile ekonomik ve sosyal hayata etki etmiş, büyük imkânlar sunmuş ve önemli başarılar elde etmiş olmasına rağmen büyük skandallara imza atarak da iktisadi kalkınmada yıkımlara yol açmışlardır (Tekinalp, Poroy ve Çamoğlu, 2005). Menfaatler uğruna yapılan hileli finansal raporlama ve gözetimsiz denetim, özel kesimin itibar kaybetmesi, kamu güveninin sarsılması, finansal piyasaların ve ülkelerin gelişiminin engellenmesi ve gelirlerinin kaybının oluşmasıyla sonuçlanır.

Hileli finansal raporlamanın yatırımcıya olan maliyeti Tablo-2.1.'de verilmiştir:

**Tablo 2.1. Hileli Finansal Raporlama ve Yatırımcının Toplam Gelir Kaybı Haziran 2000-Mart 2002 Dönemi**

Hileli Raporlama Yapan Şirketler	Yatırımcıların Hile veya Soruşturmadan Haberdar Olduğu Tarih	Yatırımcıların Hile veya Soruşturmadan Haberdar Olduğu Tarihteki Hisse Fiyatı (ABD Doları)	03.09.2002 Hisse Fiyatı (ABD Doları)	Değer Kaybı	Hisse Adedi	Yatırımcının Toplam Gelir Kaybı (milyon dolar)
Xerox	29.06.2000	20,00	6,53	13,47	730	9.833
Lucent Technologies	21.11.2000	18,00	1,83	16,17	3.430	55.463
Enron	16.10.2001	33,84	0,19	33,65	743	25.002
Tyro	02.01.2002	57,25	15,03	42,22	1.995	84.229
Global Crossing	08.02.2002	0,07	0,059	0,01	888	10.600
Qwest Communications	11.02.2002	9,00	3,18	5,82	1.676	9.754
Worldcom	11.03.2002	9,18	0,11	9,07	2.962	26.865
Adelphia	27.03.2002	20,89	0,16	20,73	186	3.856
<b>YATIRIMCININ TOPLAM GELİR KAYBI</b>						<b>225.602</b>

Kaynak: Birgili, E. ve Tunahan, H. 2005. Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu, İşletme İktisat ve Finans İnceleme Araştırma Dergisi, Yıl:20, Haziran,s.61. (Public Citizen's Congress Watch,2002).

Muhasebe ve denetim skandallarına sebep olan işletmelerin hileli finansal raporlamayı kabul edilebilir bir muhasebe politikası olarak seçtikleri ve uyguladıkları (Dunn, 1999) ve böylelikle yatırımcılarına kaybettirme hedeflerini gerçekleştirdikleri söylenebilir. Bu durum Friedman (1970)'ın "*İşletmelerin sosyal sorumluluğu kârını artırmaktır*" savını desteklemektedir (Dunn ve Burton,1). Bir başka deyişle, skandala karışan işletmeler kişilik kavramı gereği şirket kasası ile kendi keselerini birleştirmişlerdir.

Şeffaflık, kamuoyunun bilgi sahibi olmasına imkân tanıyan finansal bilgilerin açık ve kapsamlı bir biçimde gerçeğe uygun sunumuyken, gizlilik kamuoyunun aleyhine sonuçlanacak bilgilerin bilinçli olarak hileye uygun sunumudur. Şeffaflık ne kadar yüksekse bir başka deyişle gizlilik ne kadar az ise finansal tablolarda yer alan bilgilerin

sayısı da o derece fazladır, gizlilik ne denli yüksekse finansal tablolarda sunulan bilgilerin sayısı o denli azdır (Choi, 2001).

Kötü yönetimin ve denetimin yarattığı olumsuz etkiler, şeffaflığın artırılması suretiyle sistemlere olan güvenin tesisi, piyasaların etkin işleyişi ve iyi yönetim algısının oluşturulması açısından kamuoyuna fayda sağlayacaktır (Alparlan, M. 2002). Bu yüzden kamu maliyesine yönelik politikalar açısından refahın ve büyümenin sürdürülebilirliğine yönelik sistemler içerisinde şeffaflığın önemi gittikçe artmaktadır (Doğan, Elitaş ve Mecek, 2015).

Kamunun aydınlatılması ve şeffaflık gibi kurumsal yönetim ilkelerinin ışığında muhasebe ve denetim sistemlerinin yetkili kişilerce meslek ahlâkına uygun olarak yerine getirilmesi kamu güveninin tesisi adına önem arz etmekle (Elitaş, Aydemir ve Elitaş, 2009) birlikte yeterli değildir. Bu kapsamda bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara itibar eden yatırımcıların uğradıkları finansal kaybın maliyeti Tablo-2.1.'de gösterilmiştir. Bu sistemlerin de işleyişini başka deyişle denetiminde denetimini test edecek bir üst sisteme kamu gözetim sistemine ihtiyaç vardır.

Kamu çıkarlarının korunması ve finansal piyasalara olan güvenin tesisi için kamu gözetimi sistemine duyulan ihtiyaç için skandallar sonrasında şu sorulara cevap aranmıştır (Devlin):

- Kendi başına hareket eden bir kuruluş, ferdi olarak yani tek başına gerek finansal raporlamaya gerekse denetime ilişkin standartlara yönelik kamu çıkarlarını ilgilendiren sorumlulukların üstesinden gelebilir mi?
- Denetim mesleği, mesleki zafiyetten doğan kazaların üstesinden gelmek için gereken yapıların varlığını nasıl ortaya koyabilir?
- Kendi başına hareket eden bir kuruluş, kamunun katılımı olmaksızın, güvenilir ve disiplinli bir yapıya sahip olabilir mi?

Mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışı çerçevesinde mevcut sistemlerin gözden geçirilmesi, aksayan yönlerinin tespiti ve amaca uygun yüksek kalitede beklenen hizmeti verebilmesi için uluslararası örnekler de dikkate alınarak yeniden yapılandırılması öngörülmüştür (Tufan ve Görün, 2013). Bu nedenle denetimin denetlenmesi için kamu yararına yönelik gözetim görevi üstlenecek kurumların oluşturulmasına yani kamu gözetim sistemine ihtiyaç duyulur (Cankaya, 2014).





kurma amacını taşımakla birlikte işletmenin tüm menfaat sahiplerini kapsayan ve onların hak ve beklentileri ile sorumluluklarını belirleyen bir uygulama bütünüdür (Aras, 2007).

İşletme ilgilileri başka bir deyişle şirketle alakadar olan çıkar sahipleri, hisseyi elinde bulunduranların yanı sıra, şirkette görev alan personeli, şirkete borç verenleri, şirketin müşterilerini ve tedarikçilerini, şirketle ilişkili sendikaları ve bir takım sivil toplum kuruluşlarını, şirkete gelecekte yatırım yapmayı planı taşıyan potansiyel tasarruf sahiplerini kapsar (Tokgöz, ppt sunusu).

Şirket yönetimlerine kurumsal kimlik kazandırılması suretiyle yerine getirilmek istenen temel işlevler aşağıda sayılmıştır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005):

- Kuruluş amaçlarına uygun olarak faaliyetlerini etkin bir biçimde gerçekleştirebilmek,
- Belirli kurallar çerçevesinde finansal piyasalardan fon sağlayabilmek,
- Hangi sektör ya da ülkede faaliyet gösteriliyorsa onların hukuki düzenlemeleri ile kendilerine atfedilen sorumlulukları hem yasalar ve ilgili düzenlemeler açısından yerine getirebilmek hem de şirket hissedarları, pazar katılımcıları ve toplum açısından oluşan beklentilere karşılık verebilmektir.

### **2.3.2. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri**

Kurumsal yönetimin iyi uygulanması şirketlere ve ülkelere önemli faydalar sağlamaktadır. İyi bir kurumsal yönetim uygulamasının şirketler ve ülkeler açısından sağladığı faydalar Tablo-2.2.'de gösterilmiştir:

**Tablo 2.2. İyi Bir Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar**

<b>İYİ BİR KURUMSAL YÖNETİMİN FAYDALARI</b>	
<b>Şirketlere Faydaları</b>	<b>Ülkeye Faydaları</b>
- Kurumsal yönetimde yüksek kalitenin sağlanması	- Ülke imajının yükselmesi
- Sermaye maliyetinin düşürülmesi	- Sermayenin ülke dışına aktarılmasının önlenmesi
- Finansman imkânlarının artması	- Yabancı sermaye yatırımlarında artış sağlanması
- Likiditenin artması	- Rekabet gücünün ekonomi ve sermaye piyasaları bazında artması
- Krizlerin kolay atlatılması	- Krizlerin daha az kayıpla giderilmesi
- Sermaye piyasalarından dışlanma riskinin azalması	- Kaynakların etkin dağılımı
- Hile/Yolsuzlukla mücadelede başarı	- Refah seviyesinde yükselme ve sürdürülebilirlik

Kaynak: SPK, 2003. Kurumsal Yönetim İlkeleri, Temmuz, [http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy\\_tr.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy_tr.pdf). s.2.

Kurumsal yönetim uygulamaları ile yönetim kurulunun bağımsızlaştırılması, finansal raporlamada şeffaflığın artırılması, muhasebe standartlarının geliştirilmesi, hissedar haklarının güçlendirilmesi, haksız kazancın azaltılması, rekabetin teşvik edilmesi, şirketler ve iflas hukukunun güçlendirilmesi, yaptırımların ve bunların icrasının güçlendirilmesi amaçlarının yerine getirilebilmesi için SPK ve benzeri düzenleyici otoritelerce kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005).

Kurumsal yönetimin gerçekleştirilmesinde rol alan dört temel ilke (kavram) vardır:

- Adillik (eşitlik),
- Şeffaflık (saydamlık),
- Hesap verilebilirlik,
- Sorumluluk.

*Adillik (Eşitlik) İlkesi:* Şirket yönetimi tarafından gerçekleştirilen bütün faaliyetlerde, hisse sahiplerine ve çıkar gruplarına, eşit bir biçimde davranılmasını ve böylelikle oluşabilecek çıkar çatışmalarının engellenmesini ifade eder.

*Şeffaflık (Saydamlık) İlkesi:* Ticari sır niteliğine haiz bilgiler ile henüz kamuya paylaşılmamış bilgiler dışında, şirketle alakalı finansal nitelik gösteren ve göstermeyen bilgilerin, olması gereken zamanda, doğru bir biçimde, eksiklik taşımaksızın, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve az bir maliyete katlanılarak kolay erişilebilir bir biçimde kamuoyuna duyurulmasıdır.

*Hesap verilebilirlik:* Doğrudan anonim şirkete ait tüzel kişiliğe, dolaylı olarak da anonim şirket paydaşlarına, yönetim kurulu üyeleri tarafından yerine getirilmesi gereken hesap verme zorunluluğudur.

*Sorumluluk:* Şirket yönetimi tarafından şirket tüzel kişiliği adına gerçekleştirilen faaliyetlerin tamamında yasal mevzuatın, ana sözleşmenin ve şirket içi diğer düzenlemelerin dikkate alınmasıdır ve denetlenmesidir (SPK, 2003 Kurumsal Yönetim İlkeleri).

Anonim şirketlerden halka açık olma niteliği taşıyanlar için kurumsal yönetim ilkeleri hazırlanmıştır. Bu ilkelerin -uygulanabilirliği sadece bu niteliğe haiz şirketler çerçevesiyle sınırlandırılmamış olsaydı -, tüm tabanda yani kamu ve özel sektördeki bütün kuruluşlarda uygulanabilir olması, finansal bilgi üretiminde muhasebe sistemlerinden, finansal bilginin denetiminde bağımsız denetim sisteminden elde edilen faydayı artırarak ve kamuya olan güveni de tesis ederek ülkenin istikrarlı gelişimine katkı sağlar.

Şirket bazında kurumsal yönetim, şirket idaresine bağlı bütün bölümlerin rollerini tayin eder ve bölümler içerisindeki dengeyi ve kontrolü sağlayan yapılar sunarken (Çolak, ppt sunumu); ülke bazında kurumsal yönetim, sistemlerin rollerini tayin eder ve sistemler içerisindeki dengeyi ve kontrolü sağlayan yapılar oluşturur. Ülke bazında kurumsal yönetim sistemi, kamu gözetiminin tesisi ile mümkündür.

## 2.4. Bağımsız Denetimin Denetimi (Gözetimi) İçin Denetim Komiteleri

Muhasebe sisteminden, denetim sistemine; denetim sisteminden gözetim sistemine kadar işletmeye tahsis edilen sınırlı ve kıt kaynakların kurumsal ilkelere uygun olarak yönetilmesi ve denetim komitesince denetlenmesi finansal bilginin güvenilirliğinde istenilen kalitenin elde edilmesini sağlayacaktır.

Gözetim içten dışa doğru bir faaliyet olup, bu faaliyetin ilk adımını denetim komiteleri oluşturur. Denetimin komitesinin tanımı, gözetimdeki rolü ve sorumlulukları ele alınmıştır.

### 2.4.1. Denetim Komitesinin Tanımı

Denetim firmalarının müşteri kaybı korkusu ve kârlılığını devam ettirme çabası sonucunda usulsüz denetim faaliyetlerinde bulunması ve finansal skandallar aracılığı ile durumun gün yüzüne çıkması yetkili otoritelerin sistemi tekrar gözden geçirmesine sebep olmuş ve açıklarının giderilmesi ve sistemden beklenen faydanın tesis edilmesi için yeni düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır.

Kurumsal yönetimin iyi yapılması ve hissedar haklarının korunması açısından denetim komitelerine ihtiyaç vardır. Denetim komitelerine ilişkin temel düzenlemeler 1940'lı yıllardan beri farklı düzenleyici otoriteler tarafından ele alınmış ancak 2000'li yıllarda patlak veren skandallar denetim komitelerinin faaliyetlerinin yeniden gözden geçirilmesini ve düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Bunun üzerine ABD'de yatırımcıların güveninin yeniden kazanılması ve şirketlerin şeffaflaştırılması için kurumsal yönetime ilişkin yapılan en önemli hamle, 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)'dur (Bhat, Hope ve Kang, 2006). Kanun güven kazanımının ve şeffaflık amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetim süreciyle ilgili faaliyetlerin gözetimi hakkında denetim komitelerine, açıkça yetki tanımlamış ve sorumluluklar getirmiştir (Soysal, 2016).

Kurumsal yönetimin şeffaf olarak uygulanmasında, etkinliğini artıracak koşulların oluşturulmasında gözetim ve denetim otoritesinin rolü kavranmalıdır (Aksoy, 2004). Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflığın sağlanabilmesi ve yetkilendirilenlerin

sorumlulukları kapsamında hesap verebilmeleri için denetim komitelerine ve komitelerin etkin işleyişine gereksinim vardır.

Denetim komitesi, yönetim kurulunun sorumluluklarından olan iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir biçimde sürdürülmesi ile finansal raporlamayı ilgilendiren süreçlerin gözetimi ve denetimi işlevlerini, yönetim kurulu adına yerine getiren alt komitedir (Giles,1998).

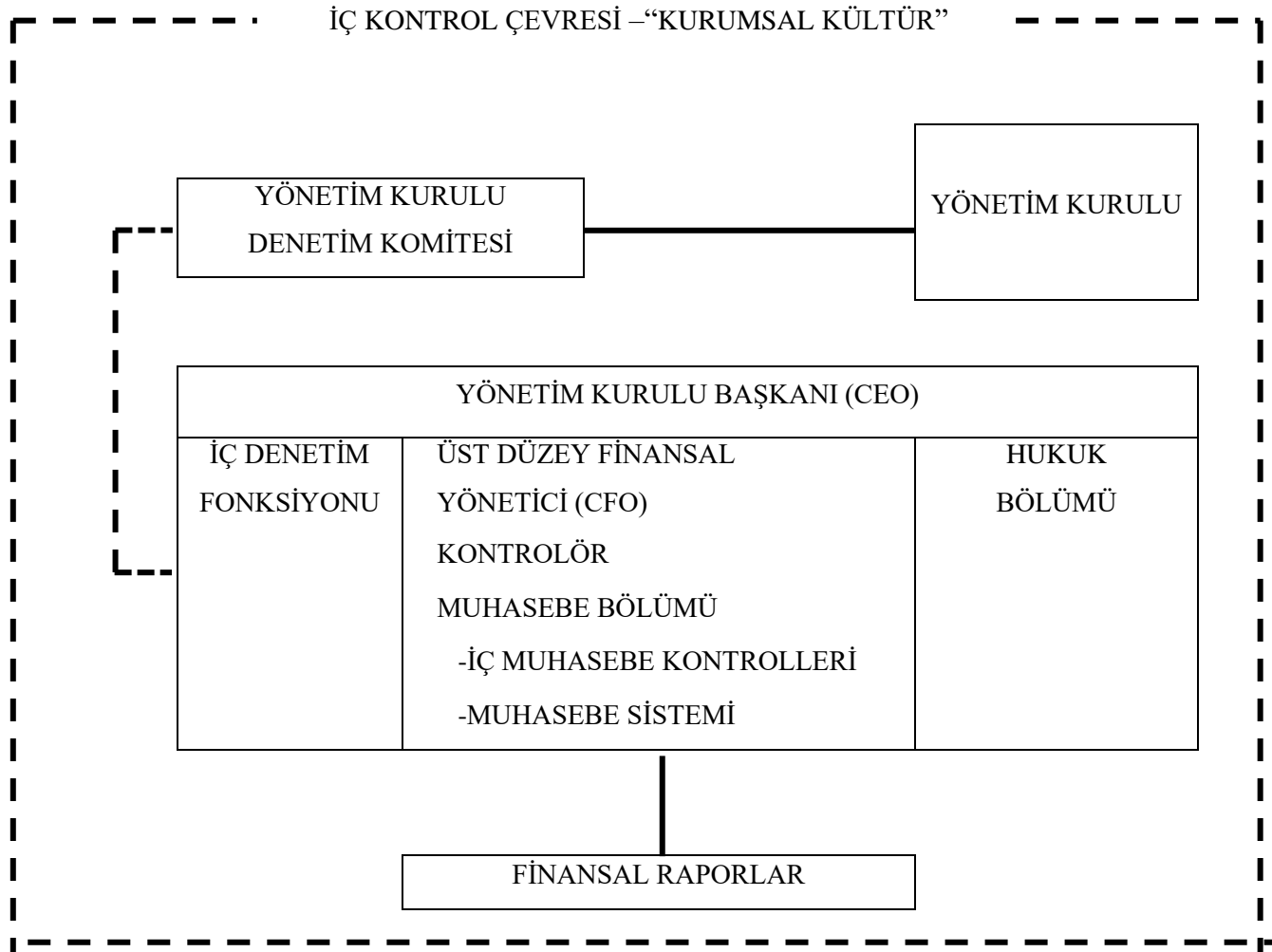
Denetim komitesi, finansal raporlamaya ilişkin süreçleri izleyerek, finansal raporların gerçeğe uygun olarak üretilmesine olanak sağlayan, olası hata, hile ve yönetim başarısızlıklarının önüne geçen, ortakların (hissedarların) menfaatlerini koruyan, hem bağımsız denetim hem de iç denetim uygulamalarını gözlemleyen bir komitedir (Çatıkkaş ve Alpaslan, 2013).

Denetim Komitesi, şirketin muhasebe sistemi, muhasebe sistemince üretilen finansal bilgilerin kamuoyuna bildirilmesi, ortaklığın bağımsız denetimi ile iç kontrole ait sistemin işleyiş biçiminin ve etkin olup olmadığının gözetimi, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan kuruluşun seçimi, denetim sözleşmesi imzalanarak bağımsız denetime ilişkin sürece adım atılması ve kuruluşun çalışmalarıyla ilgili her aşamasının gözetimini yapmakla sorumlu komitedir (SPK, 2006).

Denetim komitesinin, işletmelerin finansal raporlarının anlaşılabilirlik, şeffaflık ve güvenilirlik niteliklerine haiz olması, risk yönetimine ilişkin süreci izleme, iç kontrolleri değerlendirme, iç denetimin etkinliğini sağlama, bağımsız denetimi gözetleme, bağımsız denetim şirketini seçme hususundaki görev ve sorumluluklarını hiçbir baskı hissetmeden, çekingenlik göstermeden ve menfaat ilişkisinde bulunmadan yapabilmesi için bağımsız olması gerekir. Bu yüzden komite üyelerinin bağımsızlıkları için ortak olma hali nitelikli payları kapsamamalı, yönetim görevinde rol almamaları, şirketin % 50'sinden fazlasına sahip olan hakim ortakla ya da yönetimde rol olan üst düzey idarecilerle evli olmamaları ve yakın akraba ilişkisi taşımaması, bağımsız denetim şirketlerinin ortağı ya da personeli olmaması, derecelendirme kuruluşlarının ortağı ya da personeli olmaması, değerlendirme yapan şirketlerin ortağı ya da personeli olmaması, danışmanlık hizmeti sunan şirketlerin ortağı ya da personeli olmaması ve bunlara kârlılık sistemine dayanan gelir sağlanmaması gerekir (Uzun, 2008).

Halka açık şirketlerin kendi iç bünyelerindeki finansal raporlama sistemi ise Şekil-2.2.'de sunulmuştur:

**Şekil 2.2. Halka Açık Şirketlerin Finansal Raporlama Sistemi**



Kaynak: COSO, 1987. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, s.19  
<https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>

Şekil-2.2.'de gösterildiği üzere muhasebe bölümü, halka açık şirketlerin finansal tablolarını hazırlar ve bu bölümünün ürettikleri kontrolör ve üst düzey finansal yönetici tarafından izlenir. İç denetim fonksiyonu ve hukuk bölümü ise yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyulup uyulmadığını gözden geçirir. Yönetim kurulu yönetimin

performansının gözetimi hususunda şirket hissedarlarına karşı sorumluluğa sahiptir. Yönetim kurulu genel olarak şirketin finansal raporlama sürecini izleme sorumluluğunu bir denetim komitesine devretmektedir. Bütün katılımcılar ve gerçekleştirdikleri işlevler şirketin finansal raporlama sisteminde iç kontrol ortamının bir parçasını oluşturur (COSO, 1987).

Denetim komitesi kurum kültürü içerisinde yer alan bir denetim organı değildir. Denetim komitesi bir taraftan iç kontrolde, risk yönetiminde, iç denetim sisteminin etkinlik ve yeterlilik ölçümünde, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulunca seçiminde yönetim kuruluna rehberlik ve danışmanlık hizmeti vermek ile, diğer taraftan muhasebe ve raporlama sisteminin işleyişinde ve bilgi üretiminde bütünlük ve güvenilirliğin tesis edilmesinde yönetimi ve yönetimce seçilen bağımsız denetim kuruluşunu izlemek ve gözetmek ile görevlidir (Uzun, <http://www.denetimnet.net>).

Denetim komitesi, gözetim işlevini yönetim kurulu adına gerçekleştirirken, iç denetime ve dış (bağımsız) denetime ait süreçlerin uygulama etkinliğinin gözetimi, katma değer oluşturma şeklinin gözetimi, muhasebe ve finansal raporlama yapan birimlerin işleyişine ve yeterliliğine ilişkin gözetimi, iç kontrol sisteminin işleyişine ve yeterliliğine ilişkin gözetimi yapan bir komitedir (TÜSİAD, 2012). Şekil-2.2.'de de gösterildiği üzere denetim komitesi yönetim kurulunun bir alt (yardımcı) komitesi olup, gözetim faaliyetini yerine getirecektir.

Gözetim içten dışa doğru bir faaliyettir. Bu kapsamda şirket yönetimleri, yönetim kuruluna, yönetim kurulu hissedarlarına, bağımsız denetçiler de hissedarları da içerecek biçimde tüm finansal tablo kullanıcılarına karşı sorumluluklara sahiptir ve sorumlulukları dâhilinde hesap verebilmelidir. Denetim komiteleri bu kapsamda gözetimin ilk adımını oluşturur.

Gözetim işlevi denetim komiteleri aracılığıyla yerine getirilecektir. Denetim komitesi, gözetim işlevini yerine getirerek yönetim kuruluna hisse ve çıkar sahiplerinin hak ve beklentilerinin (menfaatlerinin) korunduğu hususunda güvence sağlamaktadır (Deloitte, 2009).



## 2.4.2. Denetim Komitesinin Gözetim Görevleri

Finansal tablolar bir taraftan kullanıcılarına işletmelerin finansal durumuna (bilançosu), finansal performansına (gelir tablosu) ve nakit akışlarına ilişkin veri sağlarken, diğer taraftan yöneticilere emanet edilen kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını gösterir (TMS-1, 9.md.)

İşletme yönetiminde görev alanlar hileye meyilli olabileceği gibi hileli davranış içinde de olabilir. Denetim komitesi, yönetim komitesinin yardımcı komitesi olmakla birlikte üst yönetim tarafından gerçekleştirilen faaliyetleri de denetlemelidir (Thomas ve Gibson, 2003). Patlak veren finansal skandallar sonrasında yürürlüğe giren SOX'a göre, denetim komitesinden, bir işletmenin finansal raporlama fonksiyonunun ve iç kontrollerinin gözetimini yaparak yönetim sahtekârlığına karşı kendini koruma programı bir başka deyişle müdafaa hattı oluşturması istenmektedir (Harrast ve Olsen, 2007). Yönetimce yapılan performans makyajlaması ve başarısızlık maskeleymesi (Kandemir ve Kandemir, 2012) faaliyetlerinin önüne denetim komitelerinin etkinliği ile geçilebilir. Etkin bir kurumsal yönetim sisteminin özelliklerinden birisi, denetim komitesinin bağımsızlığıdır ve denetim komitesinin bağımsızlığı arttıkça iç kontrol ve finansal raporlama gözetimindeki tarafsızlığı da artar (Kamarudin, Ismail and Samsuddin, 2012).

Denetim komitesi, hem finansal raporlama sürecine hem de denetim sürecine ait gözetim işlevini gerçekleştiren ve kurumsal yönetimde kalite algısına vurgu yaparak, karşılaşılan finansal yolsuzluklar, hile bazlı yönetsel davranışlar ve edilen iflaslar sonucunda şirketin iç kontrol sistemine ve finansal raporlamayla ilgili süreçlerine karşı duyulan güvensizliğe çözüm üretmek için kurulmuş yönetimle ilgili bir birimdir (Tuan, 2016). Denetim komitesi kurumsal yönetimin ve itibarın sigortasıdır (Uzun, <http://www.denetimnet.net>). Bir başka deyişle, yönetim kurulunun güvencesi denetim komitesinin gözetimi ile tesis edilir.

Denetim komitesinin gözetimine ilişkin görevleri çerçevesinde genel olarak bilgiyi temin edeceği yer işletme yöneticileri, iç ve bağımsız denetçiler olacağı için bu çevre ile iletişim ağı kuvvetli olmalıdır.

Denetim komitesinin gözetime ilişkin görevleri aşağıda sıralanmıştır (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007):

- İç kontrolün gözetimi
- İç denetim faaliyetlerinin gözetimi
- Finansal raporlamanın gözetimi
- Bağımsız (Dış) denetimin gözetimi

#### **2.4.2.1. İç Kontrolün Gözetimi**

İç kontrol, bir işletmede

- faaliyetlerin etkin bir biçimde yürütülmesi ve faaliyetlerin verimli olması,
- finansal raporlamanın güvenilir olması,
- yürürlükte bulunan mevzuata ve diğer ilgili düzenlemelere uyum sağlama

biçiminde gruplandırılabilir üç amaca ilişkin makul bir güvence sağlamak için tasarlanan bir süreçtir (COSO, 2013).

Ahlâk dışı davranışların egemen olduğu bir işletmede gerek karar alma mekanizmalarının doğru işleyebilmesi gerekse tüm paydaşlar için hakkaniyetin sağlanabilmesi konusunda hayati öneme sahip yönetim müessesesinin (Saban ve Atalay, 2005) görev ve sorumluluklarını iyi bir kurumsal yönetim anlayışı ile yerine getirip getirmediğinin tesisi için denetim komiteleri aracılığıyla iç kontrol sisteminin gözetimi gereklidir.

İç kontrol sisteminin işletmenin içindeki bir birim değil, organizasyonun tümüne yayılmış sistemler bütünü (Kaval, 2008) olduğu unutulmamalıdır. İşletme yönetiminin sorumluluklarından biri, işletmede hatalı ve hileli finansal raporlamanın önlenmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasıdır (BDS 210,6.md.). İç kontrol sisteminin etkin olması ile hata ve hile riski arasında negatif yönlü ilişki vardır. Etkin olan bir iç kontrol sisteminde hata ve hile riski seviyesi düşüktür; etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde hata ve hile riskinin seviyesi yüksektir. Risk yönetim sürecinin başarısının en önemli koşullarından birisi etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıdır (TÜSİAD, 2012).

Bu yüzden denetim komiteleri iç kontrolün gözetimini yaparken,

- Periyodik olarak iç kontrole ilişkin sorumluluk taşıyan birimlerle toplanarak bir değerlendirme yapmak,
- Önem seviyesi daha yüksek risklere yönelik olarak oluşturulmuş ve tatbik edilen kilit kontrolleri hakkında şirket yönetimiyle müzakerelerde bulunmak,
- Potansiyel risklere karşılık verebilmek için kontrol sistemleri kurmak ve kurulan sistemler hakkında gerekli değerlendirmeleri sürekli olarak yapmak,
- İç kontrolün eksiklikleri ile ilgili yeni aksiyon planları belirlemek,
- İç ve dış denetim ile ilgili periyodik olarak toplanarak bulgu ve bulguların statüleri hakkında değerlendirme yapmak,

suretiyle, hile ve suiistimal riskleri üzerinde yoğunlaşır ve bu kapsamda rüşvetin (örtülü kazanç zincirinin) var olup olmadığı, varlıkların kötüye kullanıp kullanılmadığı, finansal raporlamanın düzenleyici otoritelerin koyduğu ilke, kurallar ve standartlara uygun dürüst bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı, yönetici ya da çalışanlara verilen ödül ve teşviklerin kapsam ve değerlendirmelerinin yerinde olup olmadığını inceleyerek gerçekleştirir (TÜSİAD, 2012).

#### **2.4.2.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi**

İç denetimin hedefi geçmişte bir iyileştirme politikasının ürünü olarak gerçekleşen risklerin etkilerini belirlemeye ve etkileri azaltmaya yönelik iken; günümüzde yenilikçi bir başka deyişle geleceği öngörebilme politikasının bir ürünü olarak risklerin önceden tespiti ve önleyici kontrol sistemlerinin işletme organizasyonu içerisinde kurulması ve işlerlik kazanmasıdır (Marşap, 2016).

İç denetçiler şirketlerin operasyonel ve finansal risklerinin yönetim tarafından nasıl yönetildiği hususunda bilgi sahibi olabilmek için yönetime kulak vererek yönetimin hedef ve beklentilerini, faaliyet akışını, faaliyet akışına yön verecek yönetmelik veya kuralları değerlendirerek denetim faaliyetini gerçekleştirecektir.

İç denetim birimi, üst yönetimin görüş ve önerilerini dikkate alarak, yönetimin iç kontrol ve risk yönetimi konusunda farkındalığını artıran, faaliyetlere ve süreçlere ilişkin kontrolleri etkinleştiren, sorunlu alanlarda çözüm üreten (İDB, 2013), sorun

oluşturabilecek alanlarda risk tahmininde bulunan ve önleyici kontrolleri oluşturarak denetim komitesine bilgi sağlayan en önemli kaynaktır.

İşletme organizasyonu içerisinde iç denetim sistemi ve iç denetçiler, organizasyonel değerleri bir başka deyişle kurumsal kültürü risk bazlı objektif değerlendirmeye tabi tutmak ve denetim komitesine tavsiyelerde bulunmak amacıyla vardır (Goodson, 2016).

İç denetim birimlerince yürütülen iç denetimin, ilgili standart ve mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi amacıyla bir iç gözetim sistemine (İDKK, 2015) bir başka ifadeyle denetim komitesine ihtiyaç vardır.

Etkinliği yüksek bir iç denetim faaliyeti, denetim komitesinin en önemli bilgi kaynağını oluşturur ve denetim komitesi bu kaynaktan yararlanarak iç denetimin gözetimini gerçekleştirirken aşağıda sıralanan unsurlar göz önünde bulundurulur (TÜSİAD, 2012):

- İç denetim birimlerinin odaklanması gereken konuları, sınırlı kaynakların tahsisini değerlendirebilmek için kurumların önceliklerini dikkate alarak karar vermek,
- İç denetçiler tarafından denetim planına dâhil edilmeyen ve denetim kapsamı dışında bırakılan alanların var olup olmadığı hususunda iç denetçilerden bilgi almak,
- İç denetçiler ile periyodik toplantılar düzenleyerek denetim plan ve sonuçlarını gözden geçirerek risk değerlendirmesi yapmak,
- Denetim planını onaylarken, iç denetim birimlerinin kaynak ve bütçelerini değerlendirmek,
- İç denetimin şirket yönetiminden bağımsızlığı ve tarafsızlığa ilişkin bir raporlama sistemine sahip olup olmadığını tespit etmek,
- İç denetim faaliyetlerinde etkili bir iletişim ağının kurulmasını sağlamak,
- İç denetim yöneticisinin seçiminde yetkinliklerinin sınanması hususunda görev almak,
- Kalite güvence süreçlerinin uluslararası iç denetim standartlarına ve işletme içi bölümlerin belirlediği yönetmeliklere uygun yerine gerilip getirilmediği hususunda iç denetçilerin ulaştıkları sonuçlar ile bağımsız denetçilerin ulaştıkları sonuçları gözden geçirmek, varılan görüşleri anlamak ve değerlendirmek,

- İç denetçilerin sonuçlarını denetim komitesine bildirmesini sağlayarak çıkar çatışmalarını kontrol altına almak.

### 2.4.2.3. Finansal Raporlamanın Gözetimi

Finansal piyasaların en önemli veri kaynağı olan güvenilir bilgi, finansal tablolardan ve raporlardan elde edilir. Finansal tablolar ve raporlar muhasebe biriminde üretilir. İletişim teknolojilerindeki gelişim küreselleşen dünyada güvenilir-güvenilir olmayan bilgi akışını ve paylaşımını hızlandırmış, ulusal ve uluslararası finans piyasalarında işlem hacmini genişletmiş, işlem hacmindeki artış işlemlerin risk ve karmaşıklık düzeyini artırmıştır. Bilişim teknolojilerindeki gelişim, geleceğin muhasebecisinden; robotlarla çalışabilme, dijital gelişmelere ayak uydurabilme ve teknolojik gelişmeler karşısında veri analizini başarıyla yapabilme, verileri okuyabilme ve bu konuda şirketlere danışmanlık yapabilme (Akdoğan ve Akdoğan, 2018) niteliklerine haiz olmasını ister.

Finansal raporların hazırlanması işletme yönetimlerinin temel sorumluluk alanıdır. Sorumluluk ve yetkilerin yetkili otoritelerce kötü kullanımı kamuoyunun kaybetmesine, ülke ekonomilerinin gerilemesine, sistemlerin yeniden gözden geçirilip düzenlenmesine sebep olmuştur.

Bu alanın denetlenmesi ve gözetimi denetim komitesinin en önemli sorumluluk alanını oluşturur. Denetim komitesinin finansal raporlama gözetiminde etkisi muhasebe standartları ile daha uyumlu olan ve yüksek kalitede finansal raporlama üretimine yol açmaktır (Muniandy, 2007).

Finansal raporlama sürecinin güvenilirliğinin sağlanabilmesi ve artırılabilmesi için denetim komitesi, işletme yönetimi, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki bilgi akışını dikkate alarak gözetim işlevini yerine getirmelidir.

Denetim komitesinin şirketin finansal raporlaması hakkında gözetim işlevini yerine getirebilmesi için aşağıdaki hususlar hakkında bilgi sahibi olması gerekir (KPMG, 2017):

- *Finansal yönetimden sorumlu üst düzey yöneticiler ile iç denetim yöneticilerinin özgeçmişleri:* Denetim komitesi işletme kültürü içerisinde ortaya çıkabilecek riskleri ve olumsuzlukları yönetecek ve denetleyecek olanların geçmişlerini

inceleyerek bir taraftan deneyimleri, uzmanlık alanları, yetkinlikleri hakkında bilgi sahibi olurken, diğer taraftan usulsüz olaylar ile bir bağlantılarının olup olmadığını ortaya koyacaktır. Gerek üst yönetimin gerekse iç denetimin tarafsızlığını ve bağımsızlığını muhafaza ederek faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekir. Yönetim kurullarında bağımsızlık seviyesindeki azalış, kazanç manipülasyonuna başvurma eğiliminde artışla kendini gösterir (Hogan ve diğerleri, 2008). Yetkin bir yönetimin, etkin bir iç denetiminin varlığından söz edebilmek için yönetimin ve iç denetimin hesap verebilirlik düzeyinde denetim komitesi ile iletişim bağına sağlıklı bir biçimde kurması ve sürdürmesi gerekir. Periyodik toplantılar aracılığıyla denetim komitesi gözetim faaliyetini yerine getirirken, yönetimin ve iç denetimin zayıflıklarını, zaafalarını tespit ederek, tarafsızlık ve bağımsızlığını test ederek, sistemin gereği gibi işleme ve güvenilir bilginin sağlıklı bir biçimde üretilmesi için gerekli tedbirleri alacaktır.

- *Davranış kurallarına ve ihbar politikasına ilişkin şirket politikaları:* Yönetimden sorumlu olanların tavır ve davranışları, kurum kültürü üzerinde etkilidir. Pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerden oluşan çekirdek bir grup arasındaki ilişki ve ilgili sorumlulukların yapısı, rekabet performansını en iyi şekilde teşvik etmek üzere tasarlanırsa, şirket hedeflenen temel amacına ulaşır (Davies, 2006). Ancak şirket yönetimi ilişki ve sorumluluk yapısını, hile ve suiistimali yapabilmek üzere tasarlırsa, çalışanlar da bunu makul görüp aynı tavrı sergileme eğiliminde olacaklardır. Dolayısıyla üst yönetimin kurum kültürü üzerindeki etkisi yadsınamaz. Etik ve yasal olmayan davranışların açığa çıkarılmasını ifade eden bilgi ifşası (Ünkaya ve Dursun, 2018) işletme içerisindeki davranış kuralları ve ihbar politikaları hakkında önemli bir bilgi kaynağıdır. Bilgi ifşacısı, kurum içerisinde yanlış yapanları ortaya çıkarandır (Schults ve Harutyunyan, 2015). Enron skandalının ifşacısı Sherron Watkins, genel müdür yardımcılığı pozisyonundayken fark ettiği muhasebe hilelerini üst yönetime ifşa etmiş, ancak üst yönetimce pasif bir göreve getirilince yolsuzlukları yetkili kişi ve kuruluşlara bildirerek işten ayrılmış ve bu da Enron'un çöküşünü başlatmıştır (Çolak ve Genç, 2018). Denetim komitesi gözetim görevi gereği, üst yönetimin etik kural ve davranışlara ilişkin tutumunu anlayabilmek için iç ve dış denetçilerden bilgi alır, etik kural ve politikaları dönemselsel olarak gözden geçirir, çalışanlara bildirim şeklini sorgular, etik bilgilendirme hattına gelen ihbarları da inceler

(TÜSİAD, 2012). Böylelikle finansal raporlamanın gözetimi esnasında mesleki ihlallerin önüne geçilmiş olacaktır.

- *Şirketin stratejik planı ile en son hazırlanan risk raporları:* Küreselleşme, işletmelerin uluslararası pazarda karşılaştıkları rekabet koşullarını ve risk çeşitlerini artırmıştır. Büyüme ihtiyacı, rekabetin yaygınlaşması, teknoloji ve dış çevre koşullarının sürekli olarak değişmesi, faaliyetlerin sürekliliğinin sağlama amacı işletmeleri stratejik planlama yapmaya yöneltmiştir (Özalp, Topaloğlu ve Akdemir, 1989). Başarılı işletmelerin stratejik planlarının özünü, herkesin oynadığı oyunda çırpınma rolünü oynamak yerine, oyunun kurallarını yeniden yazmak, bugünü sürdürmeye çalışmak yerine, yarını inşa etmek oluşturur (Berberoğlu ve Dalyan, 1999). Bunun için üst yönetim tarafından işletmenin stratejik planı oluşturulurken, örgütsel bir yapı geliştirme, kaynakları gerekli yere tahsis etme, fonksiyonel-riskli alanlarla ilgili strateji ve politikaları geliştirmek hedeflenir (Çatalca, 1992). İşletmeye ait performans ve strateji hedeflerinin paydaşlar arasında dağılımına (paylaşılmasına) finansal raporlama aracılık eder (Arı, 2008). Denetim komitesi finansal raporlamanın gözetimi görevi gereği riskleri değerlendirirken şirketin finansal raporlarını etkileyen stratejilerini bilmeli, faaliyet gösterilen coğrafyalarda ve sektörlerde yer alan tüm yolsuzluk risklerini belirlemeli, yüksek riskli işlemleri mercek altına alıp denetlemeli, kritik konularda sürekli denetim uygulamalı, yolsuzluklara ilişkin ihbarları da değerlendirmelidir (TÜSİAD, 2012). Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinin gözetimini yaparak muhtemel hata ve hilelerin önüne geçme, yönetimin başarısızlığına engel olma suretiyle gerçeğe uygun finansal raporlamanın üretilmesine olanak sağlayacaktır (Arı, 2008).
- *Son iki yılın yıl esas alınarak ve ara dönem esas alınarak hazırlanmış finansal tabloları ile (varsa) yönetimce oluşturulan dipnotlarla ilgili raporlar:* Denetim komitesi yılı ve ara dönemi ilgilendiren finansal tabloların gözetimini yaparken şirket yönetiminin ve denetçilerinin önemlilik derecesini nasıl değerlendirdiklerini nitelik ve nicelik açısından anlamalı, seçilen muhasebe politikalarının işlemin özüne uygun olup olmadığını incelemeli, alternatif bir politikanın uygulanabilirliğini araştırmalı, politika değişiminin varlığı halinde değişimin gerekliliğini ve gelir üzerindeki etkilerini değerlendirmeli, muhasebe tahminlerini değerlendirmeli, raporlama sürecinde meydana gelen olağandışı bir işlem varsa işlemin doğasını, finansal tablolar üstündeki etkisini, dipnotlara uygunluğunu irdelemeli, ilişkili taraf işlemleri kapsamında ilişkili tarafları tanımalı, ilişkili taraf

işlemlerinin transfer fiyatlaması ya da örtülü sermaye dağıtımı için kullanılıp kullanılmadığını titizlikle incelemelidir (TÜSİAD, 2012). Denetim komitesinin bu alandaki gözetimini dikkatle yerine getirmesi güvenilir bilgi üretimi açısından oldukça önemlidir.

- *Yönetimce hazırlanan sektör ve rakip bilgileri:* İşletmelerin başarılı olabilmesi için konulan hedeflere, yetkin kişilerin yönlendirilmesi yeterli gelmemekte, gelişen ve büyüyen çevrede sürdürülebilirlik açısından da rakip işletmelerin stratejilerinin ve sektörün iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Rakibin oyunu nasıl algıladığını anlayabilmek, gelişmeler karşısındaki algısını çözümlayebilmek, bunlardan yararlanarak oyundaki bir sonraki hamlesinin yani yeni stratejisinin ne olduğunu belirleyerek hareket etmek işletmeyi başarıya ulaştıracak yaklaşımdır (Drucker, 1998). Denetim komiteleri yönetimce hazırlanan sektöre ve rakibe yönelik bilgileri izleyerek yönetimin şirketi nasıl yönettiği, yönetim kararlarındaki isabetliliği ya da isabetsizliğinin nedenlerini değerlendirecektir.
- *Son birkaç yılın performans açıklamalarına ile analist sunumlarına ilişkin materyaller:* Küreselleşme ile birlikte klasik yönetim anlayışından, çağdaş işletme yönetimi anlayışına geçiş, insan faktörünü bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmış, katma değer sağlayan önemli bir sermaye unsuru haline dönüştürmüştür (Demir, 2009). Küresel boyutta rekabet, üretim ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, sosyal, politik, kültürel değişiklikler, yönetim anlayışındaki yenilikler ve müşteriye odaklanma gibi unsurlar işletmelerin rekabetçi ortamına yön vermektedirler (Blocher, Chen ve Lin, 2001). Bu nedenle, küresel gelişmeleri takip eden, rakip stratejilerine karşı strateji geliştirmeye çalışan, müşteri potansiyelini artırmak isteyen bir işletme, raporlama sürecinde kurumun operasyonel performansının yanında müşterilerine ilişkin temel performans bilgilerini de açıklaması gereklilik göstermektedir. Günümüzde yatırımcılar başta olmak üzere finansal tablo kullanıcıları, yönetim kurulundan, şirketi yarınlara nasıl ulaştırmayı tasarladığını ve süreç işlerken karşılaşılabileceği muhtemel fırsatların ve tehditlerin neler olabileceğine ilişkin daha çok bilgi ve bilgilendirme talep etmektedir (Suiçmez, 2016). Denetim komiteleri bu sebeple yönetimin performans bilgileri ile analistlerce hazırlanan bilgileri inceleyerek finansal raporlamalarda yer verilen faaliyetlerdeki verimlilik ve müşteri odaklılık gibi performans bilgilerini değerlendirecektir.



- *Düzenleyici kuruluşlarca yakın zamanda gelen yorumlar ile şirketin bu yorumlara ilişkin cevabı:* Uygulanan muhasebe politikalarının önemliliği, politikaların işlemlerin özüne uygun seçilip seçilmediği, alternatif başka bir politikanın uygulanabilirliğinin söz konusu olup olmadığı, uygulanabilir alternatif politikaların varlığına karşın neden mevcut politikaların uygulandığı, yapılan uygulamaların doğruluğu ve benzeri hususların kavranabilmesi için düzenleyici otoriteler ve yatırımcılar tarafından gelen eleştirilerin denetim komitesince incelenmesi gerekir. Denetim komitesi bu şekilde hareket ettiğinde, eleştirilerin doğasını anlayacak ve onları yönetimle ve bağımsız denetçilerle tartışabilecek bilgiye sahip olacaktır (TÜSİAD, 2012).
- *Dava raporları:* Kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verilebilirlik ilkesi gereği, yönetim kurulunun, hesap verme zorunluluğu anonim şirket tüzel kişiliği ve pay sahipleri ile sınırlandırılmıştır. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumundan işletme yönetimi sorumludur. Finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu aksettiren “gerçek aynalar” olma görevini yerine getirmesi gerekirken, kontrol gücüne hakim şirket yöneticilerinin keyifleri doğrultusunda sundukları verileri aksettiren “yöneticilerin sihirli aynaları”na (Arı, 2008) dönüşmesi denetim skandalları ile gün yüzüne çıkmıştır. İşletme yönetimlerinin çıkarları doğrultusunda finansal bilgileri manipüle etmesi ve bağımsız denetim şirketlerinin bu durumu tespit edememesi veya duruma göz yumması finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz etkilemiş, gerek işletme yönetimini gerekse bağımsız denetçileri çeşitli davalarla karşı karşıya bırakmıştır. Denetim komitesi, yöneticiler, iç ve dış denetçiler arasında bir sacayağı gibidir ve bunların arasındaki iletişimin sağlıklı olup olmadığının gözetimini yaparken ilişkili taraf işlemlerini de göz önünde bulundurmak suretiyle gerek işletme yönetimi adına gerekse bağımsız denetimi yapan kişi ya da kuruluş adına açılan hile ve yolsuzluk davalarının olup olmadığını incelemelidir. Denetim komitesi sadece yolsuzluk kapsamındaki davaların varlığı ile ilgilenmez aynı zamanda devam etmekte olan her türlü dava raporlarını da incelemelidir.

#### 2.4.2.4. Bağımsız (Dış) Denetimin Gözetimi

Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulandığı yönetimlerde muhasebe sisteminin ürettiği finansal raporlar güvenilirdir. Denetim komitesi şirket yönetim kurulunun alt komitesi niteliği taşır ve denetim komitesi eliyle iç ve dış denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmak istenmektedir. Denetim komitesinin sorumluluk alanlarından biri de bağımsız (dış) denetimin gözetimidir.

Gözetim sisteminin, denetim sistemini izleyebilmesi; denetim sisteminin de muhasebe ve iç kontrol sistemini izleyebilmesinin kilit noktasını kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetim faaliyetlerini yerine getiren yönetim kurullarının varlığı ile denetim komitesinin etkinliği oluşturur.

Denetim komitesi, halka açık şirketlerin yönetim kurulunda bir alt komite şeklinde faaliyette bulunmaktan başka, başta hissedarlar olmak üzere tüm çıkar gruplarının haklarını korumakla, şirketin muhasebe ve finansal raporlama sisteminin güvenilir olduğunu vurgulamakla, kamuoyuna açıklanan dokümanların tamlık ve doğruluk özelliklerine haiz olmasını sağlamakla ve bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmekle yükümlüdür (Çatıkkaş, Okur ve Balkan, 2012).

SPK, “Seri: X No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği”inde denetim komitesi, bağımsız denetimin gözetimi kapsamında bağımsız denetim şirketinin seçiminden, denetim sözleşmesinin imzalanarak denetim sürecinin başlatılmasından ve denetim sürecindeki her adıma ilişkin çalışmaların gözetiminden sorumlu tutulan bir komite olarak ifade edilir (SPK, 2006).

Bağımsız denetim üzerinde gözetim rolüne sahip olan denetim komitesi, bağımsız denetimin a’dan z’ye her aşamasının gözetimini gerçekleştireceği için hem bağımsız denetimden beklenen verimliliği hem de finansal tablo kullanıcılarına verilecek makul güvenceyi tesis etmekte etkili olacaktır. Bu açıdan denetim komiteleri, bağımsız denetimdeki olumsuz uygulamalardan kaçınmaya da yardımcı olacaktır (Hoyle, 1978).

Denetim komitesinin bağımsız denetimin gözetimindeki rol ve sorumlulukları şunlardır (TÜSİAD, 2012):

- *Bağımsız denetçilerin seçimi, performansı ve bağımsızlığını denetlemek:* Finansal skandallar, denetim faaliyetlerinin denetçi ile denetlenen arasındaki ilişkilerin bağımsızlıktan ziyade tam bir bağımlılık içerisinde gerçekleştirildiğini ortaya çıkarmıştır. SOX, bağımsız denetçi açısından denetim yapılan işletmeye hangi tür hizmetlerin sağlanamayacağını hükme bağlamıştır. Buna göre, denetimi yapılan işletmeye bağımsız denetçi tarafından defter tutma ve defter tutmayla alakalı işler, finansal bilginin oluşturulmasına yönelik sistem kurulumu ve yönetimi, değerlendirme ve danışmanlık hizmeti, sigorta hizmetleri, iç denetime yönelik hizmetler, genel yönetime yönelik hizmetler, insan kaynaklarına ilişkin yönetim hizmeti, menkul kıymet ticareti (alımı-satımı), yatırıma yönelik danışmanlık hizmeti, hukuk müşavirliği hizmeti ve denetim dışı hizmetler (Özkul, 2003, Demircan, 2007) verilemeyecektir, aksi takdirde bağımsızlık zedelenir. Bağımsız denetçilerin, denetim dışı ücretleri yüksek tutması, elde ettiği gelirler içerisinde bir taraftan denetim (ana faaliyet) gelirlerinin düşmesine, ana faaliyet dışı gelirlerinin çok yükselmesine sebep olurken, diğer taraftan da denetlenen işletmeye yani müşteriye mali açıdan bağımlılığının artmasına sebep olmuştur (Toksoy, 2015). Andersen’de olduğu gibi müşteri işletmesi Enron’a olan mali bağımlılığı, denetimdeki bağımsızlığını ortadan kaldırmıştır. Bağımsız denetçiye yapılan ücret ödemeleri ile denetim komitelerinin etkinliği arasındaki ilişki incelendiğinde, denetim komitelerinin etkinliği ile ücretler arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı ayrıca etkili denetim komitelerinin denetim kapsamı seviyesini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir (Lee ve Mande, 2005).
- *Bağımsız denetçilerden vergi konusunda danışmanlık hizmeti istememek:* 2000’lerin başları gelişmiş sermaye piyasasına sahip olan Amerika Birleşik Devletleri’nde, bağımsız denetimden geçmiş birçok işletmenin iflas açıklamalarıyla sarsılmaya başladığı yıllar olmuştur. Bağımsız denetimden geçen işletmelerin iflas açıklamaları sonrasında yapılan incelemelerde, müşteri işletmenin bağımsız denetim şirketinden, denetim ve danışmanlık hizmeti de aldığı tespit edilmiştir. Enron, bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen’dan, 2000 yılında, aldığı bağımsız denetim hizmeti için 25 milyon ABD Doları ve danışmanlık hizmeti için 27 milyon ABD Doları ödemiştir (Özkul, 2003). Enron iç denetim için de Andersen’e haftalık yaklaşık 525 bin ABD Doları ödemiştir (Temel, 2008). Andersen’in Enron’dan aldığı danışmanlık ve denetim ücretleri karşılaştırıldığında elde ettiği ücretlerin %30’dan azı denetimden gelmekte olup, bu da Andersen çalışmalarını danışman

olarak denetlerken bağımsız davranabilir mi? sorusunu gündeme getirmiştir (Cunningham ve Harris, 2006). SOX'a göre, bağımsız denetçi, müşteri işletmesini denetleyebilir ancak danışmanlık hizmeti veremez.

- *Bağımsız denetçiler tarafından tercih edilen muhasebe uygulamalarının etkisini dikkate almak:* Muhasebe sistemlerinin temelinde finansal bilgi ve rapor üretiminin işlem ve olayları gerçeğe uygun bir sunum ile gerçekleştirmesi yatmaktadır. Muhasebe sistemlerini oluşturan ve tasarladığı süreçleri uygulayan kişilerin kötü niyetleri sistemden beklenen faydayı kamu yararına ortadan kaldırmakta, kendi yararına yontmaktadır. İster iç denetçiler isterse bağımsız denetçiler tarafından uygulanması tercih edilen muhasebe sistemlerinin hedefi kamu yararını göz önünde bulunduran, tamlık ve doğruluk taşıyan bilgilerin ilgililere açıklanmasıdır. Bu sayede de finansal tablolara ilişkin makul bir güvencenin verilmesidir. Ancak 2000'li yıllarda yaşanan denetim zafiyetlerinin temel unsuru denetçilerin kendi lehlerine tercih ettikleri muhasebe sistemlerinin varlığıdır. Kurulan sistemlerin gerçek amaçlarına erişiminin gözetimi, muhasebe sistemlerinin kişisel istekler uğruna manipülasyona açık olmasını ortadan kaldıracaktır. Bu açıdan denetim komitesi, çeşitli kontrol çevresi oluşturarak bir başka deyişle hata/hile kaynaklı önemli risklerin tespit edileceği sistemlere hizmet ederek gerçeğe uygun olmayan finansal tabloların hazırlandığı muhasebe oyunlarını bozacaktır. Denetçilerce tercih edilip, bağımsızlığa gölge düşürecek her türlü muhasebe hilesinin/uygulamasının önüne denetim komitesinin gözetimdeki rolünün etkinliği ile geçilecektir.
- *Bağımsız denetçiler ile risk değerlendirmelerini, denetim planlarını ve denetim sonuçlarının gözden geçirilmesini ve önemli risklerin değerlendirilmesini yapmak:* Bilginin gerçeği yansıtmama riski, finansal bilgileri hazırlayıp sunanlar ile finansal bilgilerden faydalananlar arasındaki çıkar çatışmalarının bir sonucudur. Bağımsız denetçi hazırlayacağı denetim raporu ile işletmelerce hazırlanan finansal tabloların gerçeği yansıttığı konusunda makul güvenceyi tesis edecektir. Ancak finansal skandallar göstermektedir ki bağımsız denetçiler gerçek bilgiyi yansıtmayan, önemli yanlışlıklar barındıran finansal tablolara denetim raporlarında olumlu görüş vermişlerdir. Bağımsız denetçiler, bilgiyi gerçeğe uygun yansıtmayan finansal tablolara çıkar çatışmaları sonucunda kasıtlı olarak olumlu görüş verebileceği gibi, önemli yanlışlık içeren bilgileri ortaya çıkarmama riskinden dolayı da istemeden (kasıt olmadan) olumlu görüş verebilme ihtimaline yani denetim riskine sahiptir. Denetim riski, önemli düzeyde hata ve eksiklikler taşıyan bir finansal tabloya

ilişkin bağımsız denetçi tarafından farkında olmadan istem dışı olumlu görüş verme olasılığı (Bozkurt, 2000) ya da isabetsiz görüş verme olasılığıdır (Kaval, 2003). Denetim riski, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların yadsınamayacak kadar önemli düzeyde yanlışlık barındırmasına rağmen, bu duruma uygunluk taşımayan bir denetim görüşünün denetçi tarafından verilmesi riskidir (BDS 200,13/c). Denetim risk modeli, içsel risk, kontrol riski ve tespit riski arasındaki ilişkiyi değerlendirmek için bir çerçeve sağlar (Hogan ve Wilkins, 2008). Başka bir deyişle, denetim riski, üç ana risk unsurundan yapısal-kontrol-bulgu riskinden oluşmaktadır (Kaval, 2005; Bozkurt, 2000; Kavut, Taş ve Şavlı, 2009). Yapısal risk, bir işletmede iç kontrol sisteminin varlığına dair yeterli kanıtların olmadığı dikkate alınarak, işletme yönetiminin sunulan belgeler ile ifade edilen açıklamaların işletmenin taşıdığı yapısal özellikleri ya da hesaplarının nitelikleri sebebiyle önemli yanlışlık barındırma olasılığıdır (Kavut, 2009). Kontrol riski, hem iç kontrol sistemi hem de muhasebe sistemi aracılığıyla engellenemeyen ya da fark edilemeyen yanlışlıklardan doğan riskler (Kaval, 2000) olup, etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sisteminin varlığı ile bu risk arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık içeren riskler, iki risk bileşeninin varlığından yani yapısal ve kontrol risklerinden oluşur (BDS 200, 13/h). Bulgu riski ise, kontrol sistemlerinin varlığına rağmen engellenemeyen ya da tespit edilemeyen hatalardan doğan ve denetçi tarafından uygulanan denetim teknikleri aracılığıyla da tespit edilemeyen/ortaya çıkarılmayan (Kaval, 2000) risklerdir. Finansal tablolarda yer alan önemli hataların denetçi tarafından bulunmasında, başarısız olma olasılığından (Bozkurt, 2000) kaynaklanan risklerdir. Hem yapısal risk hem de kontrol riski bağımsız denetçinin çalışmaları ile değiştirilemezken (Bozkurt, 2000), denetim komitesinin yönetim, iç kontrol ve iç denetimde gözetimindeki etkinliği ile en aza indirilebilir. Bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim çalışmalarının etkinliği ile bulgu riskini azaltabilir, denetçiden de beklenti bu yönde olmalıdır. Bağımsız denetçi tarafından da tespit edilemeyen denetim riski için bağımsız denetim komitesinin gözetimi etkili midir? Denetim komitesinin varlık göstermesi, sık sık toplantılar yapması, bu toplantılara denetçilerin katılımının sağlanması, algılanan denetim riskini önemli ölçüde azaltır (Stewart ve Munro, 2007). Denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenemeyeceği gibi zaten denetim riski de sıfıra indirilemez (BDS 200, A45). Dolayısıyla her denetimde denetim riski mevcuttur.

- *Bağımsız denetçilerce denetim komitesine sonuç bildiri yapılması suretiyle menfaat ilişkilerinin gözetim altına alınmasını sağlamak:* Kamu yararı karşısında, özel çıkarların ön plana çıkarılması çıkar çatışmasına neden olmaktadır (Usta, 2016). Bağımsız denetim şirketi ile müşteri işletme arasındaki çıkar çatışmasının varlığı yani sosyal sorumluluk kavramına aykırı bir biçimde kamu yararını göz ardı ederek kendi çıkarlarını düşünmesi finansal skandalların altında yatan bir gerçekliktir. Cunningham ve Harris (2006) çalışmasında şu soru ile durumu özetlemektedir: “Andersen, Enron’un danışmanlık ücretine bağımlılığı nedeniyle, Enron’un finansal tablolarını derinlemesine incelemekte başarısız olur mu?”. SOX’a göre, denetçi yönetime değil, doğrudan denetim komitesine rapor verir ve böylelikle denetçinin yönetim yerine hissedarlara verdiği pozisyon güçlendirilmiş olur (Miller ve Pashkoff, <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2002/miller.htm>).
- *Yönetim ile bağımsız denetçiler arasında anlaşmazlıkları çözmek:* Denetim komitesi işletme organizasyonu içerisinde iç kontrol sisteminin ve iç denetim biriminin gereği gibi işleyişinden ve yönetimin de görevini gereği gibi yerine getirmesinden sorumlu olduğu gibi yönetim ile bağımsız denetim arasındaki anlaşmazlıkları da çözmekle sorumludur. Bu açıdan denetim komitesi işletme içerisinde her zaman davranışlar üzerinde hissedilen etkiler oluşturur ve bunun caydırıcılık yönü ele alınarak çatışma-anlaşmazlık-uyuşmazlık yönetimine çözüm getirdiği (Turley ve Zaman, 2007) bilinmektedir.
- *Daha fazla ve detaylı denetim ihtiyacına dikkat çekebilecek risklerin farkına varmak:* İşletmeler tarafından oluşturulan finansal tabloların içereceği riskler denetçi tarafından değerlendirilerek daha fazla denetim kanıtı toplamasını ya da daha farklı denetim prosedürlerinin uygulamasını gerektirebilir. Bağımsız denetçi özellikle önemli yanlışlık barındıran risklerin olup olmadığına yönelik çalışmalar yapar ve ciddi risklerin hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığını da tespit eder. Bağımsız denetçi bağımsızlığı elden bıraktığında, hile içerikli önemli yanlışlık risklerini görmezden gelir ve sonuçları bütün kamunun güvenini ortadan kaldıracak firma skandalları ile gün yüzüne çıkar. Etkin bir denetim komitesinin varlığı, denetçinin faaliyetlerini gerçekleştirirken keyfiyet içerisinde hareket etmesine mani olur. Denetim komitesinin gözetimi, bağımsız denetçi tarafından mesleki şüpheciliğin en üst düzeyde uygulanarak finansal tabloların önemli düzeyde yanlışlık içerme riskine karşı daha özenle ve detaylı denetim faaliyetlerinde

bulunmasında önemli rol oynar ve finansal tablolar üzerinde makul güvencenin tesis edilmesine olumlu katkı sağlar.

## **2.5. Bağımsız Denetimin Denetimi ve Kamu Gözetimi**

Muhasebe sisteminin güvenilir finansal raporlama yapabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetimi gereklidir. Denetim komitesi aracılığıyla iç ve dış (bağımsız) denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması hedeflenmektedir. Denetim komitesi iç denetimin etkinliğini artırırken, bağımsız denetim de etkin bir iç kontrol sisteminin katkısından yararlanarak uluslararası standartlara uygunluk açısından finansal tabloların makul güvenilirliğini tesis edecek, kamu gözetim sistemi de kamu güvenin kurulması ve sürdürülmesi açısından bağımsız denetimin gözetimini yerine getirecektir.

### **2.5.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Kamu Gözetimine Eğilim**

Denetim tarihinin başlangıcı, ticaretin başlaması kadar eski zamanlara dayansa da bugünkü anlamda denetimin temeli sanayi devrimi ile birlikte 19. Yüzyılda atılmıştır.

Mısır ve Asurlular gibi eski uygarlıklarda vergi gelirlerinin belirlenmesinde devlet eliyle görevlendirilenlerce tarım ürünleri üzerinden bağımsız denetim yapılmıştır (Aksoy, 2006).

Bugünkü denetim çalışmalarının öncüsü sanayi devriminin etkileridir. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesi ve üründe çeşitlilik artmış, ülke ekonomileriyle birlikte dünya ekonomisi büyümeye başlamış, ülkeler arası iş ve işlem hacmi yoğunluk kazanmış, yatırımcıların yabancı kaynak finansmanına ihtiyacı ortaya çıkmış ve bunun sonucunda da birbirinden farklı kullanıcı kesiminin güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanmasında yani kamunun aydınlatılmasında bağımsız denetim kritik bir rol üstlenmiştir.

1900'lere kadar denetim muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin tespiti amacıyla gerçekleştirilmişken, 1930'lu yıllardan itibaren farklı finansal tablo kullanıcılarının

finansal tablolardaki iddiaların güvenilirliğine ilişkin talepleri doğrultusunda şekillenmiştir (Güredin, 15). Bağımsız denetçiler açısından dış kaynaklardan temin edilen denetim kanıtları önem kazanmış, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır (Aksoy, 2006).

1950'lere gelindiğinde ise denetim çalışmalarının önemli bir bölümü iç denetim sisteminin etkinliğini belirlemeye yönelik yapılmıştır. Bu açıdan denetimde geçmişte gerçekleştirilen faaliyetlerin incelenip gözden geçirilmesinin yerini iç kontrole yönelik incelemeler almıştır (Güredin, 16).

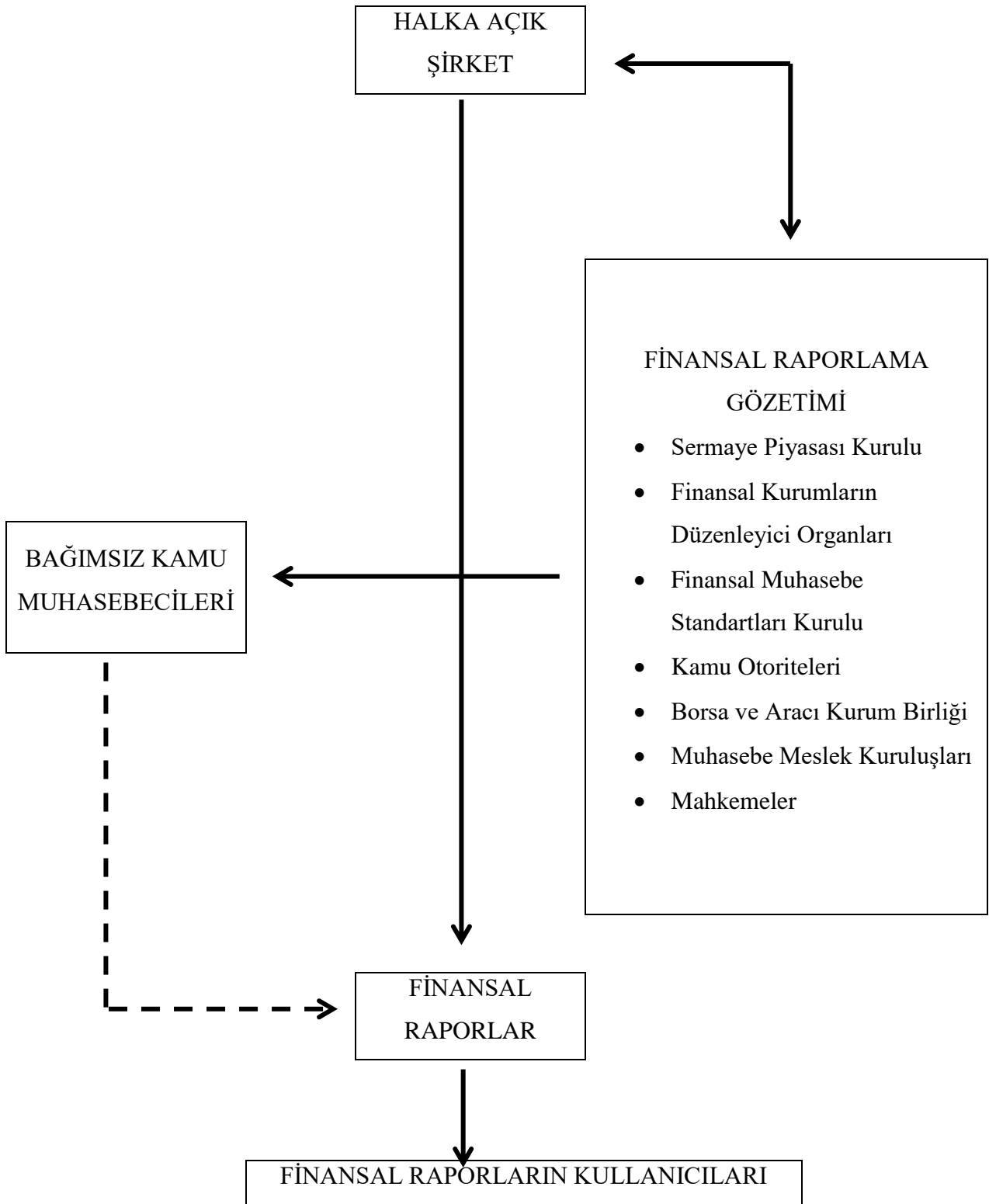
2000'li yıllarda ise patlak veren finansal skandallar muhasebe ve denetim mesleğinde köklü düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. Küreselleşmenin gücü ülkelerarası iş ve işlem hacmindeki artış öncelikle muhasebe sistemlerinde aynı dili konuşan finansal raporlama açısından standartlaşmayı getirmiş, finansal raporlamadaki standartlaşma finansal bilgide güvenin tesisi için bağımsız denetim alanında standartlaşmayı zorunlu hale getirmiştir. Skandallar ise standart hale getirilen muhasebe ve denetim sistemlerinde gözetimin de gerekliliğini ve bu alanda düzenlemeler yapılmasını ortaya koymuştur.

Treadway Komisyonunun Destekleyici Kuruluşlar Komitesi – COSO, halka açık şirketlerin finansal raporlama sistemlerinin şirketler, bağımsız denetçiler ve gözetim kurumları olmak üzere üç ana gruptan oluştuğunu belirtmiştir (COSO, 1987).

Halka açık şirketlerde finansal raporlama sistemine ilişkin yapı Şekil-2.3.'te gösterilmiştir:



**Şekil 2.3. Finansal Raporlama Sisteminin Bileşenleri**



**Kaynak:** COSO, 1987. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, s.18 <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>

Şekil-2.3.'te gösterildiği üzere finansal raporlama sisteminin bileşenleri halka açık şirketler, bağımsız kamu muhasebecileri (bağımsız denetçiler) ve finansal raporlama gözetimi (kamu gözetiminden) oluşmaktadır. Finansal raporlama gözetimi yapan kuruluşlar finansal raporlamaya ilişkin ilke, kural ve standartları belirler ve bağımsız denetçileri yetkilendirir. Şirketler finansal raporlama gözetimi yapanlarca belirlenen esaslara göre finansal durumu ve performansı hakkında finansal raporlarını hazırlar. Bağımsız denetçiler finansal raporlama gözetimi yapanların belirledikleri esaslar doğrultusunda bağımsız denetimini yaparlar. Denetlenmiş finansal bilgiler kullanıcılara sunulur.

### **2.5.2. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumları ve Gözetim Uygulamaları**

Denetim alanında yaşanan skandallar, denetim şirketlerinin denetim başarısızlığını ortaya çıkarmakla birlikte, bağımsız denetimin bağımsızlıktan öte bir biçimde, denetim şirketlerinin rekabet ortamında varlıklarını ve kârlılıklarını sürdürebilmeleri için meslek eğiti ile bağdaşmayacak bir bağımlılıkla denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiklerini de gün yüzüne çıkarmıştır.

Bağımsız denetimde bağımlılığın, taraflılığın önüne geçilmesi ve hatadan ya da hileden doğan önemli yanlışlıklar içeren finansal raporlamaların mümkün olduğu kadar minimize edilmesi için bağımsız denetimin denetimine yani kamu gözetimine gereksinim vardır.

Küreselleşme neticesinde dünya genelinde her ülkenin bağımsız denetimin gözetimi için kendi ülke sınırları içinde oluşturdukları gözetim kurumları arasında işbirliği yapılması bir gereklilik halini almaya başlaması, farklı ülkelerde yeni kamu gözetim kurumlarının kurulması ve bunların arasında işbirliği yapılması önem taşımaktadır. Nasıl ki işbirliği ile muhasebe de, denetimde uluslararası standartlara uyum yakalanmışsa, gözetimde de küresel bir uyumun sağlanması başka bir deyişle bağımsız denetimin küresel gözetim sistemine de ihtiyaç kendini çeşitli uluslararası düzenleyicilere büyük sorumluluklar yükleyecektir.

IFIAR'ın 6 yargı bölgesinde, 32 Avrupa, 11 Asya/Okyanusya, 4 Orta Doğu, 4 Afrika, 2 Kuzey Amerika ve 2 Latin Amerika olmak üzere toplam 55 üyesi bulunmaktadır (CPAAOB, Fiscal Edition 2019). Bu çalışmada Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada; Avrupa bölgesinde yer alan ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya bölgesinde yer alan ülkelerden Japonya, Çin (Taipei), Avustralya; Orta Doğu bölgesinde yer alan ülkelerden Türkiye olmak üzere toplam 10 ülke incelenmiştir. Bu ülkelerin kamu gözetim kurumları ve gözetim uygulamaları ele alınmıştır.

### **2.5.2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)**

Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu gözetim sürecine ilişkin olarak AICPA ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Kurulu (PCAOB) hakkında bilgilere yer verilmiştir.

#### **2.5.2.1.1. AICPA**

ABD'de, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü – The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) 1887 yılında kurulmuş olup, 1887'den günümüze kadar hâlâ kamu yararına hizmet etme faaliyetini gerçekleştiren ve 431.000'den fazla üye sayısı ile muhasebe mesleğini dünya çapında temsil eden bir muhasebe meslek örgütüdür (About the AICPA, 2020).

ABD'de önce muhasebe mesleğine ilişkin organizasyon olan AICPA oluşturulduktan sonra, denetime yönelik yasal düzenlemeler de 1896 yılında hayata geçirilmiştir. Amerika'da kongre, 1934 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu - Securities Exchange Act ile Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'na - U.S. Securities and Exchange Commission - (SEC) halka açık olan şirketlerin finansal raporlarını periyodik olarak talep etme yetkisi vermiştir (<https://www.sec.gov/>). Bir başka deyişle, halka açık olan şirketler bu kanunda yapılan düzenleme ile finansal tablolarını düzenli aralıklarla yayınlamak durumundadır. Bu kanun, bir taraftan halka açık şirketlere periyodik olarak finansal

raporlarını yayınlamak zorunda bırakırken, diğer taraftan da SEC'e gözetim sorumluluğu yüklemiş bulunmaktadır.

AICPA, meslektaş gözüyle inceleme veya akran gözüyle inceleme olarak isimlendirilen Peer Review Program (PRP) için yönetim, planlama, performans, raporlama alanında standartlar oluşturmakta, akran değerlendirmeleriyle muhasebe ve denetim uygulamalarının gözetimini (izlenmesini) gerçekleştirmekte, bu izlemenin amacının da bu standartlara tabi sertifikalı kamu muhasebe firmalarının sunulan denetim hizmetlerinde ve muhasebe uygulamalarında kaliteyi teşvik etmek ve artırmak olduğunu ifade etmektedir (Peer Review Standards,1-2.m). AICPA, muhasebe mesleğinde bu program aracılığıyla kurulduğu yıldan beri kendi kendini düzenleyen (Anantharaman, 2012) bir organizasyon şeklinde faaliyet göstermektedir. AICPA, Amerika'nın 55 bölgesinin 52'sinde meslektaş gözüyle değerlendirme sistemlerini yürürlüğe koymuştur (www.ifac.org).

AICPA denetim düzenlemelerinde denetimin kalitesinin, dışarıdan bir göz tarafından değerlendirilmesinin belirleyici bir konu olmaya başlamasıyla birlikte, gönüllü olarak uygulanan meslektaş gözüyle incelemeye yönelik uygulamaları – Peer Review 1980'lerin sonlarına doğru zorunlu hale getirmiştir (Löhlein, 2016).

Meslektaş gözüyle incelemelerin, denetim başarısızlığının tahmin edilmesinde yararlı olduğu ve muhasebe şirketleri içerisindeki kalite kontrol zayıflıkları ile risk uygulamalarına yönelik göstergelerle ilişki olduğu ortaya koyulmuştur (Casterella, Jensen ve Knechel, 2009). Bu incelemelerin, denetim firmalarının kalitesi hakkında güvenilir bilgi sağladığı da tespit edilmiştir (Hilary ve Lennox, 2005).

Meslektaş gözüyle incelemelere getirilen olumsuz eleştiriler de olmuştur. Meslektaş gözüyle esas itibarıyla kalitenin incelenmesi söz konusu olsa da, kaliteyi gerçekten üretme derecesinin sorunlu olduğu ve bu sorunun sebepleri arasında da düzenleyiciler arasında menfaatin tercih edilmesi ve ayrıca kaliteyi kendilerinin istedikleri manada düzenlemelerinin etkisi olduğu değerlendirilmiştir (Fogarty, 1996). Bir meslektaş gözüyle incelemede bulunan denetim firmasının, incelediği denetim firmasının kendisinin de denetleneceğini düşünerek incelemelerin sonunda olumsuz bir şey görse bile bunu gizlemeye eğilimi içinde hareket etmesi kaliteyi üretme derecesini etkileyen bir unsura işaret ederken, meslektaş gözüyle incelemede bulunan denetim firmasının, incelediği denetim firmasının rekabet içerisinde olduğunu düşünerek denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıtları ve denetim usulleri hakkındaki teknik bilgilerini paylaşma konusunda

gerçekçi davranmayı da kaliteyi kendi istediği manada üretmesi unsuruyla ilişkilendirilebilir. Meslektaş gözüyle inceleme yapanlar inceleme sonucunda denetim firması hakkında olumlu ya da olumsuz bütün tespitlerini bildirmesi gerekir. Denetim firmalarının kendilerini inceleyip olumsuz açıklama yapan izleyicilerden kaçındıkları (Lennox ve Pittman, 2010) da ortaya çıkmıştır.

Sunbeam (1996-1997), Waste Management (1997), Xerox (1997-2000), Adelphia (2001), Enron (2001), Global Crossing (2002), Worldcom (2002), Tyro (2002) gibi daha nice büyük şirketler, Arthur Andersen, Ernst and Young, KPMG, PWC, Deloitte gibi nice büyük denetim şirketlerinin bağımlı denetimleri ve taraflılığa açık denetimleri neticesinde hileli finansal raporlamaları aracılığıyla milyonlarca dolarlık şahsi kazançlarına ülke ekonomisini, sermaye piyasalarına olan güveni, bağımsız denetime olan güveni, finansal tablolara güven duyan yatırımcıları feda etmişlerdir.

2000’li yıllara gelindiğinde meslektaş gözüyle yapılan incelemelerin denetimde kalite katma değeri oluşturmasının çok ötesinde finansal skandallara hizmet ettiği olgusu ortaya çıkmıştır. 2001 yılının sonlarında Deloitte meslektaş gözüyle Arthur Andersen’in Enron’a dair yaptığı denetimi incelemiş ve olumlu görüş bildirmesinden kısa bir süre sonra Enron skandalı patlak vermiştir (Atasoy, 2010). Birbiri ardınca gelen denetim skandalları neticesinde etkisiz ya da taraflılığa açık denetimler sorgulanır hale gelmiştir. Denetim şirketleri, profesyonel ve düzenleyici kurumlar genellikle denetime olan güvenin yeniden tesis edilmesi için eleştirilere maruz kalmış ve baskılarla karşılaşmıştır (Holm ve Zaman, 2012).

ABD’de bütün bu yaşananlara karşılık vermek adına 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanunu – Sarbanes-Oxley Act (SOX) uygulamaya konmuştur. Büyük denetim şirketleri ile alanında lider konumda bulunan şirketlerin içinde rol aldığı skandallarına karşı yürürlüğe konmuş olan bir tepki kanunudur. Sarbanes-Oxley Kanunu sadece muhasebe-denetim alanında hileli uygulama yapanların güçlü cezalara çarptırılması için oluşturulmuş bir hukuki düzenleme değil, aynı zamanda şirketlerde etik kültürünün oluşturulması ve buna yüksek düzeyde bağlılık sağlanması için de oluşturulmuş bir hukuki düzenlemedir (Rockness ve Rockness, 2005).

Sarbanes-Oxley Kanunu'nda 11 ana başlık altında aşağıdaki alanlar düzenlenmiştir (Sarbanes-Oxley Act, 2002) :

- I. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu  
(Public Company Accounting Oversight Board)-PCAOB
- II. Denetçi Bağımsızlığı
- III. Kurumsal Sorumluluk
- IV. Geliştirilmiş Finansal Bildirimler (Ayrıntılı Kamuyu Aydınlatma)
- V. Finansal Analiz Menfaat Çatışmaları
- VI. Komisyon Kaynakları ve Yetki
- VII. Çalışmalar ve Raporlar
- VIII. Kurumsal ve Cezai Hile Sorumluluğu
- IX. Beyaz Yaka Suçlarına İlişkin Cezaların Artırılması
- X. Kurumsal Vergi İadesi
- XI. Kurumsal Sahtekârlık ve Hesap Verebilirlik

SOX ile denetimin denetimi ya da denetimin gözetimi olarak da ifade edilen, kamu gözetim kurumlarının kurulması gündeme gelmiştir. SOX, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu adı altında bir Kurul kurulmasını düzenlemiş, halka açık şirketlerin denetçileri için yeni düzenlemeler ve kısıtlamalar getirmiş ve PCAOB eli ile halka açık şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları yüzünden finansal tablolara ve sermaye piyasalarına olan güven kaybının yeniden inşasını gerçekleştirmek istemiştir (Tackett, Wolf ve Claypool, 2004). SOX ile Amerika'daki muhasebe mesleğine yönelik temel bir uygulama değiştirilmiş olup, AICPA çatısı altında halka açık şirketlerin kendi kendisini düzenlemesine yönelik uygulamalara PCAOB ile son verilmiştir (Rockness ve Rockness, 2005). Bir başka deyişle, halka açık şirketlerin meslektaş gözüyle incelenmesine biçimindeki uygulama ortadan kaldırılmış olup, halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan şirketlerin ya da bağımsız denetçilerinin meslektaş gözüyle değil kamu gözetim kurulu ile denetlenmesi getirilmiştir.

### **2.5.2.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu –PCAOB**

Amerika Birleşik Devletleri'nde halka açık şirketlerin meslektaş gözüyle incelemelerinden elde edilen temel sonuç, gözetimsiz denetimin yatırımcıdan ülke ekonomisine büyük kayıplar yaşatmış olmasıyla birlikte sistemlere (finansal raporlama sistemi, denetim sistemi, sermaye piyasaları gibi) olan güveni zedelemiş olmasıdır. Gözetimsiz denetimden, denetimin gözetimine geçiş kamu gözetim sisteminin kurulması ve amacına uygun olarak faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bu nedenle de SOX, Amerika'da halka açık şirketlerin denetçilerinin mesleğin kendi kendisini düzenlemesine son vererek, tarihte ilk kez dış ve bağımsız gözetime tabi olması gerekliliği ile PCAOB'nin yaratıcısı olmuştur (About the PCAOB, 2020). Bir başka deyişle, 2002 yılında SOX ile halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin gözetimi için Amerika'da Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu – PCAOB'nin kurulması düzenlenmiştir.

#### **2.5.2.1.2.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

Kurul'un kurulmasının temelini oluşturan temel düzenleme 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanunu – Sarbanes-Oxley Act (SOX)'dur. Kurul, Amerika Sermaye Piyasası Kurulu olan SEC'in de hükümlerini de dikkate alarak gözetim faaliyetlerini yerine getirecektir.

#### **2.5.2.1.2.2. PCAOB'nin Görevleri**

Kurul, yatırımcıların korunmasını, bilgilendirici, doğru ve tarafsız denetim raporlarının oluşturulmasını teşvik etmek suretiyle kamu yararının korunması için halka açık olan şirketlerin denetimini denetlemek yani kamu gözetimini gerçekleştirmek üzere kurulmuş olup, ayrıca SEC hükümleri uyarınca yatırımcıların korunmasını desteklemek için uyumluluk raporları dâhil SEC'e kayıtlı olan aracılardan (brokerlar) ve bayilerin (dealer) de gözetimini yapmakla görevlidir (About the PCAOB, 2020).

SOX hükümlerinde Kurul'un görevleri şöyle sayılmıştır (SOX, 2002:Sec 101):

- Kamu muhasebe firmalarının kaydını yapmak (sicilini oluşturmak),
- Denetim raporlarının denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve ilgili diğer standart kurallarına uygun olarak hazırlanmasını sağlamak,
- Kayıtlı kamu muhasebe firmalarının gözetimini yapmak,
- Kayıtlı kamu muhasebe firmaları ve bu firmalarla ilişkili kişilerin ihlalleri halinde ilgili soruşturma ve disiplin süreçlerini yürütmek, gerekçelendirdiği yerde uygun yaptırımlar uygulamak.

#### **2.5.2.1.2.3. PCAOB'nin Misyonu ve Vizyonu**

Kurul'un misyonu, halka açık şirketlerin ve SEC'e kayıtlı araçların (brokerlar) ve bayilerin (dealer) denetimlerinin gözetimini yaparak, yatırımcıları korumak ve onların bağımsız denetim raporlarından doğru ve bilgilendirici bilgileri edinmelerini sağlamaktır (CPAOB Strategic Plan 2019-2023).

Kurul'un vizyonu, ileriye dönük, duyarlı ve yenilikçi gözetim yoluyla yüksek kaliteli denetimi teşvik eden güvenilir bir lider olmaktır. Bu vizyonu yerine getirirken sarıldığı değerler, yüksek etik standartlara bağlılık göstermek, gözetim ve faaliyetlerinde daima mükemmellik peşinde koşmak, değişen koşullara zamanında ve yenilikçi bir yaklaşımla cevap verebilmek için kaynaklarını etkin ve verimli bir biçimde yönetmek, açıklığı, ulaşılabilirliği, güvenilirliği, saygınlığı kapsayan bir işbirliği kültürünü benimsemek, ellerinden gelen en iyi çaba ile hareket ettikleri hususunda da hesap verebilir olmaktır (About the PCAOB, 2020).

#### **2.5.2.1.2.4. PCAOB'nin Stratejik Planı**

PCAOB, her beş yılda bir stratejik plan hazırlamakta ve takip eden beş yıllık süre içindeki stratejik önceliklerinin neler olduğunu ifade etmektedir. PCAOB'nin 2019-2023 Stratejik Planı'nda vurgulanan stratejik öncelikler şöyle ifade edilmiştir (PCAOB Strategic Plan 2019-2023):



- Önleme, tespit etme, caydırma ve düzeltme faaliyetlerinin kombinasyonu aracılığıyla denetim hizmetlerinin kalitesini artırmak.
- Yeni teknolojiler dâhil olmak üzere değişen çevre ile ilgili riskleri ve fırsatları tahmin edip bunlara gereken karşılıkları verebilmek.
- Paydaşların da proaktif katılımını sağlayarak şeffaflığı ve erişilebilirliği artırmak.
- Bilgi ve teknoloji kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı sağlayarak faaliyetlerdeki başarıyı devam ettirmek, sürdürmektir.
- Ortak hedeflere ulaşmak için çalışanları geliştirmek, güçlendirmek ve ödüllendirmek.

#### **2.5.2.1.2.5. PCAOB'nin Kurul Üye Sayısı**

Amerika Sermaye Piyasası Kurulu – SEC, kamu gözetim kurulu olan PCAOB'un üzerinde Kurul'un kurallarını, standartlarını, bütçesinin de onaylanmasını kapsayacak biçimde bir gözetim yetkisine sahiptir. Kurul'un üyeleri 5 yıllık dönemler halinde 5 üyesinin ataması SEC tarafından federal kaynak sistemi yönetim kurulu başkanı ile hazine sekreteri ile müzakere sonrasında atanır (About the PCAOB, 2020). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) 5 yıl olarak belirlenmiştir (IFIAR 2019 Member Profile-PCAOB).

#### **2.5.2.1.2.6. ABD'deki Denetim Gözetim Düzenlemeleri**

Amerika Birleşik Devletleri'nde, SOX kabul edilmeden önceki süreçte halka açık olsun veya olmasın bütün şirketlerin denetimi AICPA tarafından meslektaş gözüyle inceleme şeklinde yapıldığı gibi, halka açık olsun veya olmasın bütün şirketlerin denetimlerinde de AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından oluşturulan denetim standartları esas alınırdı. Ancak halka açık şirketlerde yaşanan denetim zafiyetleri, meslektaş gözüyle incelemenin yetersizliğine dikkat çekmiş SOX ile PCAOB'nin kurulması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bir başka deyişle SOX halka açık olan şirketlerin denetimi ve gözetimi ile halka açık olmayan şirketlerin denetimi ve gözetimi arasında uygulama farklılıkları getirmiştir.

SOX sonrası dönemde AICPA artık sadece halka açık olmayan şirketlerin denetimleri için standartlar geliştirmektedir ve bu standartlar aracılığıyla üyelerinin ilk mesleki gelişimleri, sürekli gelişimi ile mesleki etik gerekliliklerini belirlemektedir (www.ifac.org). Aynı zamanda AICPA, sadece, halka açık olmayan şirketlerin meslektaş gözüyle incelemelerine devam etmektedir.

SOX sonrası dönemde, halka açık işletmelerin (public business entities) finansal tablolarının denetiminde kullanılacak denetim standartları PCAOB tarafından belirlenmektedir ve Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu tarafından onaylanmaktadır (www.ifac.org). Aynı zamanda SOX sonrası dönemde halka açık şirketlerin bağımsız denetçilerinin denetimlerinden de PCAOB sorumludur.

PCAOB, 16 Nisan 2003 tarihinde AICPA tarafından yayınlanan denetim standartları ile kendisinin (PCAOB) yayınladığı 18 denetim standardının kullanılmasını istemektedir ve bu standartları uluslararası denetim standartlarından (ISA) farklılık göstermektedir (www.ifac.org). ASB, tüm denetim standartlarında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'nun formatını kullanarak, mümkün olduğu kadar ISA ve ISQC1 (Uluslararası Kalite Kontrol Standardı)'nı esas alarak yeniden düzenleme yapmış ve kendi netlik projesini tamamlamıştır (www.ifac.org).

#### **2.5.2.1.2.7. PCAOB'nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı**

Kurul, ABD'de faaliyet gösteren halka açık şirketlerin denetim firmaları ile ABD dışında faaliyet gösterip Kurul'a kaydını yaptıran denetim firmalarının gözetimini gerçekleştirmektedir. Kurul yabancı muadilleri arasında da bir diyalog halindedir. Kurul, 100'den fazla ihraççısı olan firmaların gözetimini yıllık, 100 ve 100'den az ihraççısı olan firmaların gözetimini ise 3 yılda bir gerçekleştirmektedir (pcaobus.org, 2020). Kurul'un 2018-2022 yılları için belirlediği stratejik önceliklerinden biri etkili gözetimdir ve denetimin gözetiminde proaktif, duyarlı ve yenilikçi bir yaklaşımla hareket etmektedir (PCAOB Annual Report, 2018). Bu açıdan, PCAOB'nin gözetim elemanları, finansal tabloların denetimini gerçekleştirirken risk odaklı yaklaşımı kullanmaktadırlar (Staff Inspection Brief, 2017) .

#### **2.5.2.1.2.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

PCAOB, diğer denetim düzenleyicileri ile düzenli olarak görüşmelerde bulunmakta, uluslararası forumlara katılmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - IFAC'ın ve Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu - the International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR'ın bir üyesidir. ABD, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü – the International Organization of Securities Commissions –IOSCO'nun bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

PCAOB farklı ülkelerle protokol imzalayarak ortak çalışmalar da yürütmektedir. 2013 yılında İngiltere'nin kamu gözetiminden sorumlu kurulu FRC ile imzalanan protokol gereği, Ernst&Young LLP ve PricewaterhouseCoopers LLP'nin 2014/15 yılları gözetimi ortak yürütülmüştür (FRC, Audit Quality Inspection Annual Report 2014/2015, 2015).

PCAOB ve Fransız mevkiadaşı (H3C) arasında protokol imzalamıştır (H3C Annuel Rapport, 2018).

#### **2.5.2.1.2.9. PCAOB'nin Finansman Kaynağı**

Kurul'un finansman kaynağı SOX'un 109. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Kurulun yıllık bütçesi, kamu muhasebe firmalarından alınan yıllık ücretler ile kayıt ücretlerinden oluşmaktadır. Ayrıca aracılardan (brokerlar) ve bayilerden (dealer) de ücret toplanır. Toplanacak olan ücretlerin tutarları, her yıl yönetim kurulunun yaptığı hesaplama göre belirlenir (IFIAR 2019 Member Profile – PCAOB).

#### **2.5.2.1.2.10. PCAOB'nin Disiplin Uygulamaları**

Kurul, SOX hükümleri, PCAOB kuralları ve Amerika Sermaye Piyasası Kurulu SEC'in kuralları ile ilgili diğer kanun ve kuralları dikkate alarak, halka açık şirketlerin, aracılardan (brokerlar) ve bayilerin (dealer) gözetimini yapmak, kamu muhasebe firmaları ile firmalarla ilişkili kişilerden sözü edilen düzenlemeleri ihlal edenler hakkında araştırma

ve disiplin işlemlerini yürütmek, ihlal bulunduğu da yaptırım uygulama yetkisine sahiptir (pcaobus.org, 2020).

Kurul, gözetim faaliyetlerini gerçekleştirdikten sonra gerek halka açık şirketler gerekse denetçileri hakkında isim vererek, tespit ettikleri usulsüzlükleri (eksik ya da hatalı uygulamaları), uyguladıkları disiplin cezalarını ve tutarlarını ve düzeltmeleri istedikleri alanları bildirmiştir. Kurul'un 2019 yılı disiplin cezalarına ilişkin açıklamalarından birkaç örnek Tablo-2.3.'te sunulmuştur:

**Tablo 2.3. PCAOB 2019 Yılı Disiplin Cezaları**

Halka Açık Şirket/Bağımsız Denetçi/ Bağımsız Denetim Şirketi	İhlal Ettiği Alanlar	Uygulanan Disiplin Cezaları		Tavsiyeler
		Para Cezası	Diğer Cezalar	
Deloitte Anjin LLC, Seul Hyang Wee, Hyun Seung Lee	Kalite Kontrol Standartlarının İhlali, PCAOB'nin standartlarının ihlali, Denetim kanıtlarında usulsüz uygulamalar yapılması.	350.000\$	Kınama Cezası	Kalite kontrol politika ve prosedürleri sistemine sahip olması, bunlara uygun hareket edilmesi, eksiklerin giderilmesi istenmiştir.
Marcum LLP	SOX	450.000\$	Kınama Cezası	Personel ve denetçinin bağımsızlığının sağlanması ve sürdürülmesi konusunda eğitim, politika ve prosedürleri
Marcum Bernstein ve Pinchuk LLP	Yönetmeliğindeki, PCAOB	50.000\$		
Alfonse Gregory Giuglione (CPA)	kurallarındaki, 220 Bağımsız Denetim Standardı kapsamında bağımsızlığın ihlal	25.000\$	Kınama Cezası	

	edilmesi, Kalite Kontrol Standartlarının ihlali,			gözden geçirmek için bağımsız bir danışman tutulmasını zorunlu kılmıştır.
Costillo Miranda y Compania et al.	PCAOB'nin kurallarını ve standartlarının ihlali, PCAOB'nin denetimleri ile işbirliği yapma yükümlüğünün ihlali, PCAOB'nin gözetimcilerine yanıltıcı bilgi sunulması, Kalite Kontrol Standardının ihlali, Denetimin belgelendirmesi standardının ihlali, Çalışma kâğıtlarında usulsüzlük yapılması.	Firmaya 500.000\$  İlgili 6 kişiye farklı tutarlarda ayrıca para cezası kesilmiştir.	Firmaya kınama cezası verilmiştir. İlgili 6 kişinin faaliyetleri askıya alınmıştır.	Kurallara uygun hareket edilmesi ve sürekli mesleki eğitim kapsamındaki sürelerin tamamlanması istenmiştir.
PricewaterhouseCoopers, S.C.	Bağımsızlık şartlarının ihlali, Denetim komitesine bağımsızlık ihlallerinin zamanında iletilmemesi, Denetçi bağımsızlığı	100.000\$	Kınama cezası	Denetçi bağımsızlığı ve denetim komitesi iletişimleri ile ilgili kalite kontrol politikalarının

	ve denetim komitesi iletişimleri ile ilgili kalite kontrol prosedürlerinde eksiklik.			ve prosedürlerinin oluşturulması, gerektiğinde revize edilmesi, bağımsızlığa uygun hareket edilmesi istenmiştir.
William Tranior, CPA	PCAOB'nin kuralları ve denetim standartları ihlali, Finansal raporlamada iç kontrol eksiklikleri, İç kontrolün yanlış değerlendirilmesi, Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, Yeterli mesleki özeni göstermemesi.	25.000\$	Kınama Cezası	Mesleki eğitime devam edilmesi istenmiştir.
Timothy M. Kosiek	PCAOB'nin kurallarını ve standartlarının ihlali, Finansal tabloların denetimindeki denetim prosedürleri ve iç kontrol hakkında yeterince mesleki özen göstermeme, Yeterli ve uygun	25.000\$	Kınama cezası 2 yıl süre ile kayıtlı bir kamu muhasebe firmasının ilişkili kişisi olmaktan engellenme	-

	denetim kanıtı toplayamama.			
KPMG Audit Limited		-	Kınama cezası	KPMG'den firmanın kalite kontrol politikalarını oluşturması ve uygulanması, mevcut politikaları gözden geçirmesi, tamamlaması istenmiştir. 2 yıl boyunca firmaya dair uygunsuz iddiaların PCAOB'ye bildirmesi istenmiştir. Sertifikasyonun sağlanması istenmiştir.
Damion J. Henderson, CP	Firmanın kalite kontrol sistemindeki başarısızlıkların onaylanması, KPMG'nin firmanın kalite kontrol sistemi hakkında makul güvence sağlayamaması.	10.000\$	2 yıl süre ile firmanın kalite kontrol sisteminin tasarımı, uygulanması ve izlenmesinde görev alamama	
Wayne J. Kaplan, CPA	PCAOB'nin kuralları ve denetim standartları ihlali, Katılım ekibinin denetim işi, kredi zararları karşılığı gibi önemli risk alanlarının yeterli şekilde	-	Kınama Cezası 2 yıl süre ile denetim faaliyetleri sınırlandırılması	Bir sözleşme kalite denetçisi olarak hizmet vermeye ilgili standartlar için sürekli mesleki eğitimi tamamlaması istenmiştir.

	değerlendirilememesi Finansal raporlama ve iç kontrol eksiklikleri.			
--	--	--	--	--

Kaynak: PCAOB Release No. 105-2019-025, PCAOB Release No. 105-2019-028, PCAOB Release No. 105-2019-022, PCAOB Release No. 105-2019-017, PCAOB Release No. 105-2019-012, PCAOB Release No. 105-2019-010, PCAOB Release No. 105-2019-008, PCAOB Release No. 105-2019-002 faydalanılarak oluşturulmuştur.

Kurul Tablo-2.3.'te disiplin cezalarının kimlere, hangi ihlaller neticesinde, ne çeşitlilikte verildiği ve nelerin tamamlanması gerektiği hususları internet sayfası aracılığıyla tüm kamuoyu ile paylaşmıştır. Kurul'un gözetim faaliyeti, böylelikle hem yatırımcıların doğru bilgilendirilmesinde, hem de denetim firmalarının mesleki faaliyetlerini gereği gibi yerine getirmelerinde etkili olmuştur.

Kurul, disiplin yetkisini mesleki yükümlülüklerini yerine getirmeyen denetçilerin gerçek sonuçlarla karşılaşacağını göstermek için kullanmakta, kınama, para cezası, firmanın faaliyet izninin (kaydının) iptali, faaliyet izninin askıya alınması gibi disiplin cezaları uygulamaktadır. Ayrıca PCAOB gözetimi ya da soruşturması ile ilgili iş birliği yapmamak gibi Kurul'un düzenleyici süreçlerini tehdit eden denetçilere de disiplin cezası verebilir. Kurul 2019 yılı içerisinde 4 firmanın kaydını (faaliyet iznini) iptal etmiş, 12 firmadan kalite kontrol politikalarının ve prosedürlerinin geliştirilmesini istemiş, 23 denetçiyi yasaklamış ya da faaliyetlerini askıya almış, 14 denetçinin sürekli mesleki eğitim çalışmalarına katılması gerekli görmüş, 6 denetçinin de belirli alanlarda (partner olma, kaliteyi gözden geçirme ve kalite kontrolünde görev alma gibi) görev almasını yasaklamıştır (pcaobus.org, 2020).

#### **2.5.2.2. PCAOB'den Sonra Kamu Gözetimi Oluşumu**

Özellikle uluslararası yatırımlardaki artış, çok uluslu şirketlerin kredi akışına verdikleri önem, bağımsız denetim şirketlerinin artan denetim faaliyetleri, her ülkenin kendine has ulusal düzenlemelerini uluslararası düzenlemelerle uyumlu hale getirme



çabalarında dünya çapında faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) (Uçma, 2005) gibi kuruluşlar kendilerine düşen görevi üstlenmişlerdir. Bu organizasyonlar denetimin gözetimi içinde yine etkilerini göstermişlerdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan denetim skandalları sonrasında kamu gözetim kurumlarının oluşturulması ve bağımsız denetimin gözetiminin gerçekleştirilmesi hususunda pek çok kuruluş adımlar atılması gerektiğini ortaya koymaya başlamıştır.

2002 yılında SOX ile ABD'de PCAOB'nin kurulması sürecinin ardından, aynı yıl Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü – International Organization of Securities Commission - IOSCO'nun Teknik Komitesi, “Denetçi Bağımsızlığının İzlenmesinde Kurumsal Yönetimin Rolü ve Denetçi Bağımsızlığının İlkeleri” başlıklı bildirisinde finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunun bağımsız denetim yoluyla doğrulanması gerektiğini, bağımsız denetimin iyi tanımlanmış ve uluslararası kabul edilen standartlara uygun yapılması gerektiğini, denetçinin bağımsızlığının sağlanması için kuralların tasarlanması gerektiğini ve muhasebe ve denetim standartlarına uyumu güçlendirecek bir mekanizmanın olması gerektiğini bildirmiştir (IOSCO, 2002). “Denetçi Gözetim İlkeleri” başlıklı bildirisinde ise yatırımcı güveninin sağlanmasında, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının önemli olduğunu, ayrıca finansal raporlama sürecinin bütünlüğünün ve güvenilirliğinin sağlanmasında da bağımsız denetimin etkin gözetiminin gerektiğini ve bağımsız bir denetimin gözetimine ilişkin ilkelerin de neler olduğunu bildirmiştir (IOSCO, 2002).

AB muhasebe ve denetim alanında yönergeler (direktifler) aracılığıyla düzenlemeler yapmış ve uygulamaya yön vermiştir. AB'nin direktiflerinin muhasebe ve denetime olan yol göstericiliği yıllar itibariyle şöyledir (Memiş ve Güner, 2011):

- 1978 yılında 4. Direktif ile belirli büyüklükteki şirketlerin yıllık finansal tablolarında standartlaşmanın sağlanması düzenlenmiştir.
- 1983 yılında 7. Direktif ile konsolide finansal tabloların oluşturulması ve standartlaşmanın sağlanması düzenlenmiştir.
- 1984 yılında 8. Direktif ile finansal tabloların denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilik kriterleri düzenlenmiştir.

- 2006 yılında Revize Edilen 8. Direktif ile denetimin kamu gözetimi, denetimin kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyumlaştırma düzenlenmiştir.

8 Nolu Direktifte, üye ülkelerin denetçileri ve denetim şirketlerinin denetiminde yani kamu gözetiminde etkin bir sistemin oluşturulması gerektiği düzenlemiş ve ayrıca AB'ye katılım sürecine yönelik olarak şirketler hukukuna ilişkin faslın kapanış unsurları arasında denetim standartlarının ve kurallarının oluşturulmasında, kamu gözetim alanında bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesinde, tek üst organ olarak kamu olarak gözetim kurumunun kurulması şartı getirilmiştir (Dereli, 2014).

AB'nin 2006/43/EC Direktifi ile kamu gözetim sistemi şöyle olmalıdır (eur-lex.europa.eu):

- Üye ülkelerin kendi bağımsız denetçileri ve denetim şirketlerinin gözetimi için etkili bir kamu gözetim sistemi organize etmelidir.
- Üye devletlerin gözetim faaliyetlerinin topluluk düzeyinde etkin bir işbirliğinin sağlanması için de kamu gözetimine ilişkin düzenleyici düzenlemelerin olması gerekmektedir.
- Kamu gözetim sistemi, yasal denetim alanında bilgisi olan ancak uygulayıcı olmayan kişiler (denetim mesleği ile hiç ilişkilendirilmemiş ya da mesleği terk eden eski uygulayıcılar) tarafından yönetilmelidir.
- Üye devletler gözetimi gerçekleştirmek için gerektiğinde (her bir üyenin kendi gözetim sistemindeki yasal denetçi ve denetim şirketi ile) birbirleriyle iş birliği yapmalıdır. Bu iş birliğinin Topluluktaki denetimlerde yüksek kalitenin sürekli sağlanmasına katkısı olacaktır.
- Kamu gözetim sistemi, kalite güvence sistemleri, disiplin ve soruşturma sistemlerine sahip olmalıdır.
- Kamu gözetim sistemi şeffaf olmalıdır. Yıllık çalışma programlarının ve faaliyet raporlarının yayınlanmasını da içerecek bir şekilde şeffaf olmalıdır.

Anılan Direktifte kamu gözetim sisteminin gözetim sorumluluğu şöyle sayılmıştır:

- Yasal denetçilerin ve denetim şirketlerinin onaylanması ve tescil edilmesi,
- Denetim şirketlerinde ve denetimde mesleki etik standartlarının benimsenmesi,
- Sürekli eğitimin, kalite güvence, soruşturma ve disiplin işlemlerinin yürütülmesi.

AB'nin Revize Edilen 8. Direktifi ile 2006 yılının sonunda 15 Avrupa ülkesinde kamu gözetim sistemi kurulmuştur (Senal, 2011). AB üye ülkelerinin yasal denetçilerinin ve denetim şirketlerinin denetimi yani gözetimi için kurdukları kamu gözetim sistemleri arasında etkin bir koordinasyonun sağlanması amacıyla 2005 yılının sonunda Avrupa Birliği Gözetim Koordinasyonu Grubu (Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu) – European Group of Auditor's Oversight Bodies - EGAOB kurulmuştur (<https://ec.europa.eu/>).

Dünyada ilk defa denetimin gözetimi için kurulan kamu gözetim sistemi PCAOB'den sonra, 8. Direktifle birlikte AB üye ülkeleri ve müzakere süreci devam eden, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerde uluslararası sistemlere uyum sağlamak amacıyla kamu gözetim sistemlerinin kurulduğu görülmektedir. AB "Denetim Politikası: Krizden Dersler" başlığına sahip Avrupa Komisyonu Danışma Raporu aracılığıyla 2010 yılında denetim reformu başlatmışken, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'da –Federation des Experts Comptables Europeens – FEE, Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerdeki kamu gözetimine yönelik yaklaşımlar ve uygulamalar hakkında 23 ülkeyi içeren muhasebe denetim mesleğinin kamu gözetiminin organizasyon yapısına yönelik araştırma raporunu ortaya koymuştur (TÜRMOB, 2015).

8. Direktif, denetçilerin görev ve sorumluluklarının netleşmesi açısından, bağımsızlık ve tarafsızlık için etik ilkelerin düzenlenmesi açısından, bağımsız denetimin denetimine kamu gözetimi getirilmesi açısından, uluslararası denetim standartlarının ve üçüncü ülkelerle işbirliğinin sıkılaştırmasını öngörmesi açısından bir takım kazanımlar getirmiştir (Memiş ve Güner, 2011).

Ayrıca Avrupa'da dünyada yaşanan finansal krizler ardından bağımsız denetim alanında yaşanan olaylar irdelenmiş ve bir denetim reformu yapılması gündeme gelmiştir. Finansal tablolara olan güvenin güçlendirilmesi ve denetim kalitesinin artırılması için 2014 AB Denetim Reformu yapılmıştır ve Reform'un temel amacı denetçi bağımsızlığının ve mesleki şüpheciliğinin güçlendirilmesi, denetim piyasasının daha dinamik hale getirilmesi, KOBİ'ler üzerindeki gereksiz yüklerin hafifletilmesi, denetçi denetiminin geliştirilmesi, şirketlerin raporlanan finansal bilgilerinde daha yüksek düzeyde şeffaflığın sağlanmasıdır (Willekens, Dekeyser ve Simac, 2019).

Denetim reformu denetimin gözetiminin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Reform'a göre, AB'ye her üye devletin kendi ülkelerinde denetimin gözetimi ile ilgili

yetkili bir makamı olmalıdır ve Avrupa düzeyinde bu üye ülkeler arasındaki gözetim kurumlarının koordinasyonu ve işbirliği için Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi – Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) oluşturulmalıdır.

AB’de denetim gözetimi için önceden var olan yapılar üç gruba ayrılmıştır (Osma, Gisberts ve Cristobal, 2017):

1. Profesyonel olarak kendi kendini düzenleyen ve hakemli gözetim sistemleri (Danimarka, Fransa, İrlanda, Hollanda, Birleşik Krallık gibi ülkeler örnek gösterilebilir),
2. Kamu gözetimi yoluyla organize edilmiş gözetim sistemleri (Finlandiya ve İsveç gibi ülkeler örnek gösterilebilir),
3. Karışık veya karma gözetim sistemleri (açıkça tanımlanmamış veya var olmayan gözetim sistemleri yapıları) (Belçika, Almanya ve İspanya karışık gözetim sistemine; Avusturya, Yunanistan, İtalya ve Portekiz açıkça tanımlanmamış gözetim sistemine sahip olan ülkelere örnek gösterilebilir).

### **2.5.2.3. Kanada**

2000’li yıllar ülkeler arasındaki sınırların görünmez hal alıp kalktığı küreselleşmenin yaygınlık kazandığı bir dünyada, bağımsız denetimin görünür hal alıp bağımlılığın esareti altında finansal skandallar ikliminde filizlenen bağımsız denetimde ve finansal piyasalarda maddi ve manevi güven kaybının en derin şekilde kök saldığı yıllardır.

Kanada da finansal skandallar ikliminden kendi payına düşeni almıştır. Eğlence sektöründe faaliyet gösteren Livent Inc (1998) hileli muhasebe uygulamasıyla gündeme gelmiştir. Kurum kültüründe üst yönetimin hile uygulamaları konusundaki tutumu, çalışanları bu tutuma hizmet etmesi için baskılaması, makyajlanmış gelirlerin ve usulsüz uygulamaların gün yüzüne çıkmamasında etkili olmuştur. Bu olayın yatırımcılara maliyeti yaklaşık 500 milyon \$ olmuştur (Lokanan, 2014). Livent Inc’in 1993-1998 yılları arasında bağımsız denetimini yürüten Deloitte & Touche LLP yaklaşık 80 milyon \$ ceza ile yargılanmış, ancak Temyiz Mahkemesi denetim şirketini bütün yıllardan sorumlu tutmamış, 1997 yılındaki meslek ihlalden dolayı cezasını 40 milyon \$’a indirmiştir (en.wikipedia.org).

Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Nortel Networks, Temmuz 2000’de 350 milyar Kanada \$’ını aşan piyasa değeri ile dünyanın en büyük şirketleri arasında yer almıştır (Magnan, Fogarty ve Markarian, 2008). Ancak şirketin piyasa değeri, bundan sadece iki yıl sonra 5 milyar \$’a düşmüştür ve bu durum sürdürülemez büyüme ve kazanç oranının altında muazzam muhasebe hilelerinin olduğunu ortaya koymuştur (Fogarty, Magnan ve Markarian, 2011). Yükselişi kadar düşüşü de hızlı olan Nortel Networks’ün hisselerinin de değeri 200\$’dan 0.67\$’a düşmüş ve 60.000’den fazla çalışanı işsiz kalmıştır (Fogarty ve diğerleri 2011).

2000’li yıllar modern ekonomilerdeki kurumsal yönetim sistemlerinin yanıltıcı finansal bilgi riskini önlemekten ne kadar uzak olduğunu (Tiscini ve Donato, 2008) yaşanan muhasebe ve denetim skandallarıyla bir kez daha ortaya koymuştur. Bağımsız denetimden beklenen misyona ve amaca bağımsız denetçiler tarafından uygunsuz faaliyetler yüzünden ulaşılamaması, finansal tablolara ve sistemlere olan kamu güveninin zedelenmesi ve pek çok kesimin zarar görmesi ile sonuçlanmıştır.

Bağımsız denetimin gözetimsiz olmayacağını ortaya koyan bu olaylar sonrasında Kanada’da gerekli adımları atmıştır. Kanada’da kamu gözetiminden sorumlu olan kurul, Kanada Kamu Gözetimi Kurulu - Canadian Public Accountability Board (CPAB)’dur.

#### **2.5.2.3.1. Kanada Kamu Gözetimi Kurulu (CPAB)**

Denetim mesleğinin temel değer önerisi, yasal denetimler yoluyla kurumsal raporlamanın güvenilirliğine olan güveni artırarak finansal istikrara katkıda bulunmaktır (CPAB Annual Report, 2019) ve bu katkı kaliteli denetim üzerinde kamu güveninin tesis edilmesi ile mümkündür. Denetim üzerinde tesis edilen kamu güveninin uygun olmayan faaliyetler yüzünden zarar görmemesi için gözetim sistemine gereksinim duyulmaktadır. Kanada’da yatırımcıların korunmasından ve denetimin kalitesinden sorumlu olan, gözetimle yetkilendirilen kurul, Canadian Public Accountability Board - Kanada Kamu Gözetimi Kurulu (Kanada Kamu Sorumluluğu Kurulu)’dur.

### **2.5.2.3.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

Kanada Kamu Gözetimi Kurulu, Kanada Menkul Kıymetler Yöneticileri tarafından Finansal Kurumların Denetim Ofisi'nce ve Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nce yatırımcı güveninin kuvvetlendirilmesi ve sermaye piyasalarının korunması için (CPAB, Annual Report 2018) 15 Nisan 2003 tarihinde Kanada Şirketler Kanunu uyarınca sermayesi olmayan bir şirket olarak kurulmuştur (National Instrument 52-108 Auditor Oversight, 2014, Part 1) ve Kanada Kâr Amacı Gütmeyen Şirketler Yasası (Haziran 2014) kapsamında devam etmiştir (IFIAR 2019 Member Profile – CPAB). Kurul, bağımsızdır ve kâr amacı gütmemektedir. Kurul, Monreal, Toronto ve Vancouver olmak üzere üç yerde ofise sahiptir (<https://cpab-ccrc.ca>).

### **2.5.2.3.1.2. CPAB'nin Görevleri**

Kurul, Kanada'da etkin düzenlenmeler yaparak, bir taraftan denetim şirketlerinin finansal tablolar hakkındaki denetim görüşleri ile kamu güveninin desteklenmesini sağlarken, diğer taraftan bağımsız denetim ve kalitenin yükseltilmesini sağlamaktadır (CPAB Annual Report, 2017).

Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)'nun yapmış olduğu faaliyetler aşağıda özetlenmiştir (<https://cpab-ccrc.ca/>):

- Kanada'nın bağımsız denetim şirketlerinin (kamu muhasebe firmalarının) düzenleyicisidir.
- Kayıtlı denetim şirketleri tarafından yapılan denetimlerin gözetiminden sorumludur.
- Denetim şirketlerinin yüksek riskli denetim dosyalarını seçerek denetime tabi tutar ve onların kalite yönetim sistemlerini değerlendirir.
- Denetim kalitesinin artırılması ve yatırımcıların korunması için paydaşlarla (denetim komiteleri, denetim şirketleri, halka açık şirketler, yatırımcılar) yuvarlak masa toplantıları, sektör forumları, birebir toplantılar aracılığıyla iletişim kurar. Onlarla en iyi uygulamaları paylaşır, sektördeki gelişmeleri hızlandırır.

- Finansal raporlamanın doğruluğu ile hem yatırımcıların korunmasına hem de halkın finansal raporlamaya olan güvenine katkı sağlamaktadır.
- Uluslararası denetim ve denetim politikalarıyla ilgili konularda aktif olarak sorumluluk üstlenmektedir.
- Düşünce liderliği girişimlerinde bulunarak, denetim kalitesinde, denetim komitesinin etkinliğinin sağlanmasında, uluslararası denetimin düzenlenmesi gelişimine katkıda bulunur. Paydaşların denetim kalitesindeki önemli etkilerini dikkate alarak ve paydaşların sorumluluklarını daha etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olabilecek içerikleri oluşturarak denetim kalitesini artırmaya ve yatırımcının korunmasını sağlamaya çalışır.
- Denetim ve Güvence Standartları Gözetim Konseyi – the Auditing and Assurance Standards Oversight Council – AASOC, Kanada’daki denetim standartlarının belirlenmesinin gözetimini yapmaktadır ve CPAB Konsey’in daimi üyesi olup, denetim standartlarının belirlenmesinde bazı katılımlar sağlamaktadır (IFIAR 2019 Member Profile – CPAB).

#### **2.5.2.3.1.3. CPAB’nin Vizyonu ve Misyonu**

Denetim ve gözetim düzenleyicisi olan Kurul’un vizyonu Kanada’da sermaye piyasalarına olan kamu güvenini güçlendirmek iken, misyonu ise ulusal ve uluslararası paydaşlar arasındaki diyalogu kolaylaştırmak, uygulanabilir bakış açıları yayınlayarak sermaye piyasası katılımcılarını bilgilendirmek ve proaktif bir yaklaşımla sürdürülebilir denetim kalitesini teşvik etmektir (CPAB Annual Report, 2019). Vizyonu açısından CPAB, Kanada Sermaye Piyasası Kurul’unun düzenlemelerini de göz önünde bulundurur.

#### **2.5.2.3.1.4. CPAB’nin Stratejik Planı**

CPAB, her üç yılda bir stratejik plan hazırlamakta ve takip eden üç yıllık süre içerisindeki stratejik önceliklerinin neler olduğunu ifade etmektedir (IFIAR 2019 Member

Profile – CPAB). CPAB'nin 2019-2021 Stratejik Planı'nda vurgulanan stratejik öncelikler şöyle ifade edilmiştir (CPAB Strategic Plan 2019-21):

- Proaktif, uygulanabilir, yenilikçi kültür geliştirmek suretiyle düzenleyicilikteki etkinliklerini artırmak.
- Denetim kalitesindeki iyileştirmeleri hızlandırmak için sistematik değişikliklere sürekli uyum sağlamak, hedeflenmek.
- Gelecekte denetimin nasıl yapılacağına ve düzenleneceğine etki etmek.
- Küresel bazdaki denetim kalitesinin tutarlılığına etki etmek.

#### **2.5.2.3.1.5. CPAB'nin Kurul Üye Sayısı ve Bağımsızlık Kriteri**

Kurul 10 üyeden oluşmaktadır ve tüm direktörler CPAB'nin Valiler (Guvernörler) Konseyi (CPAB's Council of Governors) tarafından atanmaktadır (CPAB Annual Report, 2019). Valiler Konseyi, CPAB için gözetim sorumluluğuna sahiptir. Konsey, Kanada Menkul Kıymetler Yöneticileri Başkanı, Ontario Menkul Kıymetler Başkanı, Autorité des marchés financiers'in Başkanı, Kanada'nın Finansal Kurumlarının Müfettişi ve diğer bir validen oluşmaktadır ve görevi yönetim uygulamalarına bağlılık göstererek CPAB'nin performansını yıllık olarak değerlendirmektir (CPAB Annual Report, 2019).

Kural gereği, muhasebeci olan, muhasebeci olmayan, denetim gözetim düzenlemesi ve düzenleyici deneyimler arasından bir kombinasyon yapılarak, coğrafi ve cinsiyet temsilinin yanı sıra uzmanlık ve sektörel deneyim çeşitliliği göz önünde bulundurularak kurul üyeleri atanır. Valiler Konseyi, CPAB için gözetim sorumluluğuna sahip olup, Kurul üyelerini (direktörleri) yıllık olarak atamaktadır (CPAB Annual Report, 2019).

Kurul açısından bağımsızlık kritik önem taşımaktadır ve Kurul'un denetçileri (müfettişleri) genellikle büyük muhasebe şirketlerinde yer almış, önemli teknik denetim ve muhasebe uzmanlığına sahip olan kişilerden oluşmaktadır. Kurul müfettişlerini, daha önce içinde bulunduğu bir firma tarafından gerçekleştirilen denetimleri 10 yıl geçmedikçe gözden geçiremeyeceği konusunda yasaklamıştır. Ayrıca müfettişler CPAB'ye katıldıktan sonra 5 yıllık süre zarfında da böyle bir firma için karar alma sürecine de katılma konusunda kararlar üzerindeki doğrudan veya dolaylı etkileri göz önünde bulundurularak yasaklanmışlardır (CPAB Annual Report, 2019). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce



geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) 1 yıldır (IFIAR 2019 Member Profile - CPAB).

#### **2.5.2.3.1.6. CPAB'nin Gözetim Yaklaşımı**

Kurul, gözetim faaliyetleri kapsamında denetim şirketlerinin (kamu muhasebe firmalarının) denetim sözleşme dosyalarından yüksek riskli bölümlerini denetlemektedir ve ayrıca bu şirketlerin kalite yönetim sistemlerini değerlendirmektedir (cpab-ccrc.ca). Denetim şirketleri düzenli aralıklarla periyodik olarak CPAB tarafından yapılan risk analizi esas alınarak gözetime tabi tutulmaktadır (<https://cpab-ccrc.ca/>).

CPAB, gözetime tabi tutacağı denetim şirketlerini seçerken risk odaklı yaklaşımdan faydalanmaktadır. Risk yaklaşımında, daha karmaşık denetim şirketlerinin yüksek riskli denetim alanlarına ya da denetim şirketinin daha az deneyime ve uzmanlığa sahip olduğu alanlara yönelmektedir. Bu yüzden denetim kalitesi sorunlarıyla karşılaşma olasılığı daha yüksektir (CPAB Annual Inspection Report, 2017).

CPAB, her koşulda risk analizini ve değerlendirmesini dikkate almaktadır. Kurul, yatırımcılar için en önemli riskleri taşıyabilecek halka açık şirketler (rapor veren kuruluşlar) ile denetim şirketlerini belirlemektedir, bunları derecelendirmektedir, her ikisinin de risk faktörlerini birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirmektedir, halka açık şirketler için kapsamlı bir görüş geliştirmektedir ve bunları (görüşleri) önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi için kullanmaktadır. Kurul'un uyguladığı bu risk yaklaşım modelinin içerisinde genel ekonomi, halka açık şirketler endüstrisi, finansal istikrar, büyüklük ve dışa bağımlılık, yönetimin geçmiş performansı, denetim şirketinin risk profili, denetim ortağının önceki gözetimlerdeki deneyimi yer almaktadır (<https://cpab-ccrc.ca/>).

CPAB, 2019 yılında risk yaklaşımında daha karmaşık ya da daha az uzmanlık bilgisine sahip olunan alan olarak, kripto varlık ve esrar endüstrisinde gözetim faaliyetlerinde bulunmuş, bu alanlarda yapılan çalışmalarda denetçilerin zorluk çektiğini, denetçilerin gelişmekte olan iş modellerine ve yeni senaryolara adaptasyonda zorlandıklarını ifade etmiştir ve ayrıca denetçilerin gelişen yeni endüstri risklerine cevap verebilmek için denetim prosedürleri tasarlamasını gerekli görmüştür (CPAB Annual Report, 2019). 2019 yılında kripto varlık sektöründeki incelemelerdeki 5 dosyada

eksiklikler tespit edilmiş ve teknik zorlukların ele alınması vurgulanmıştır. Yine 2019 yılında esrar şirketlerinin gözetiminde tespit edilen bulguların öncelikle iş düzeninin yeterli düzeyde anlaşılmasıyla ilişkilendirilmiş, biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin (piyasa belirsizliği ve beklenen satış hacmi ve fiyat değişkenliği yüzünden) tahmin edilmesinin karmaşık olduğu ve bunların gerçeğe uygun değer tahmini yapılırken küçük değişikliklerin potansiyel etkilerinin denetçiler tarafından değerlendirilmesinin her zaman uygun olmayabileceği ifade edilmiştir (CPAB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.3.1.7. CPAB'nin Gözetim Sıklığı**

CPAB'ye tescil olan kamu muhasebe firması sayısı 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla 267 adet olup, 95'i henüz denetleme yapmamaktadır. CPAB, 100 ve daha fazla rapor veren kuruluşu denetleyen tüm şirketlerin gözetimini yıllık olarak gerçekleştirmektedir (CPAB Rules, 403). Belirtilen tarih itibarıyla bu gruba giren 14 denetim şirketi vardır (CPAB Annual Report, 2019). CPAB, 50-99 arasında rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini iki yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (CPAB Rules, 403). CPAB, 50'den az rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini ise üç yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (CPAB Rules, 404). Yabancı denetim şirketlerinin denetimini kendi yetki alanlarındaki kamu gözetim kurumları gerçekleştirmektedir (<https://cpab-ccrc.ca/>).

#### **2.5.2.3.1.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

CPAB, Kanada'daki halka açık şirketlerin (rapor veren kuruluşların) pek çoğunun küresel boyutta operasyonlarının bulunduğu, bu yüzden de bütün yargı alanlarında, uygun seviyede, tekdüzen bir denetim kalitesinin sağlanabilmesi için uluslararası işbirliğine gereksinim duyulduğunu, kendi ülkesindeki denetim kalitesinin, dünyadaki denetim kalitesinin tutarlılığından etkilendiğini dile getirerek uluslararası organizasyonlarda yer almaktadır ve IFIAR'ın bir üyesidir (<https://cpab-ccrc.ca/>). Mart 2019'un sonu itibarıyla IFIAR'ın başkan ülkesi Kanada, başkan yardımcısı ülke ise İsviçre'dir (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAB, denetimin kalitesinin artırılması, gözetimde etkinliğinin sağlanması konularında fikir alışverişi açısından mevkiadaşları ile ikili işbirliği de yapmaktadır.

CPAB, Japonya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB) ile işbirliği ile fikir alışverişi içerisindedir (CPAAOB Annual Report, 2019). Fransa ile 2018 yılında protokol imzalamıştır (H3C Annuel Rapport, 2018).

Kanada, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca Kanada, IOSCO'nun (affiliate member) da bir üyesidir (www.iosco.org).

#### **2.5.2.3.1.9. Disiplin Uygulama Süreci ve Disiplin Cezaları**

CPAB gerçekleştirmiş olduğu gözetimle ilgili olarak denetim şirketlerine bir takım tavsiyelerde bulunur. Denetim şirketlerinin CPAB tarafından kendilerine verilen tavsiyeleri yerine getirmesi ve buna zamanında uyması esastır. Aksi takdirde disiplin cezası ile karşı karşıya kalacaktır (<https://cpab-ccrc.ca/>).

CPAB'nin disiplin uygulama süreci şu şekilde olmaktadır (CPAB Annual Report, 2019):

- Gözetimlerini gerçekleştirirken tespit ettikleri sorunları çözmek için denetim şirketleriyle aktif olarak iletişime geçmektedirler.
- Kuralları aracılığıyla, denetim şirketleri ve dosyalar düzeyindeki denetim kalite eksikliklerinin giderilmesi için iyileştirme çerçeveleri ve disiplin mekanizması sağlamaktadırlar.
- Denetim şirketiyle kurduğu aktif iletişim aracılığıyla, dosya incelemesinde bir eksiklik tespit etti ise, denetim şirketine belirli bir süre vermekte ve bu süre zarfında iyileştirme planı yapmasını istemekte ve verdiği sürenin sonunda da iyileştirme planını onlardan istemektedir.
- Gözetimle görevli müfettişler, iyileştirme planı aldıkları denetim şirketlerinden gelecek 3 aylık raporlama döneminde veya yeni denetim komitesi toplantısına kadar yaptıkları planları uygulayarak eksikliklerini gidermelerini beklemektedirler.
- CPAB “ihlal olayları”nda (CPAB'nin kurallarının ve muhasebe standartlarının ihlali halinde, bu tür ihlallerin önlenmesinde denetleme başarısızlığı bulunması

halinde, gözetim veya soruşturma şartlarında işbirliği başarısızlığı yaşanması halinde, CPAB tarafından talep, kısıtlama, yaptırım şartlarından birine uyulmaması halinde) soruşturma başlatma yetkisine sahiptir.

- Bir denetim şirketi iyileştirme göstermezse, CPAB, “Gereksinim (Talep)”, “Kısıtlama” ve “Yaptırım” olmak üzere 3 düzeyde disiplin cezası uygulama yetkisine sahiptir. CPAB, “Gereksinim” düzeyinde bir disiplin cezası verdiğinde denetim şirketinin denetim kalitesini artırması için denetim uygulamalarında gerekli değişiklikleri yapmasını ve harekete geçmesini zorunlu kılar. Bunlar genellikle özel olup, menkul kıymet komisyonları tarafından bildirim istenmedikçe bildirim yapılmaz. Eğer denetim şirketi, CPAB’nin talebine gereken iyileştirmelerle cevap vermezse, “Kısıtlama” cezası uygulanır. “Kısıtlama” cezasında denetim şirketlerinin faaliyetlerine sınırlandırma getirilir. Kısıtlama cezası CPAB tarafından menkul kıymet komisyonlarına özellikle bildirilecektir. Denetim şirketinin kalite kontrol iyileştirmelerinde eksiklikler görürse veya ilk etapta kötü davranışlar ortaya çıkarsa “Yaptırım” cezası uygulanır. CPAB, “Yaptırım” cezası ile denetim şirketinin uygulamasına ciddi şekilde sınırlandırma getirir, rapor veren kuruluş müşterilerinin denetim komitelerine bilgi vermeye denetim şirketini zorlar ve CPAB ayrıca menkul kıymet komisyonlarını bilgilendirir.
- “Gereksinim”, “Kısıtlama” ve “Yaptırım” şeklindeki disiplin cezalarını verme yetkisine sahip olan CPAB, bir “İhlal Olayı” olduğunu düşünürse denetim şirketi için kamu sansürü de (halka açık kınama da) yapmaktadır. Kamu sansürü, bir denetim şirketinin davranışının onaylanmadığına dair güçlü bir kamu beyanı niteliğini taşır. Kamu sansürü CPAB’nin internet sayfası üzerinden yayınlanabileceği gibi, ciddi durumlarda haber bültenlerinde de yayınlanabilir.

CPAB tarafından kaç denetim şirketine, hangi disiplin cezalarının verildiğini gösteren bilgiler Tablo-2.4’te sunulmuştur:

**Tablo 2.4. CPAB 2016-2019 Yılları Disiplin Cezalarının Dağılımı**

Disiplin Cezaları Türleri	Yıllar			
	2016	2017	2018	2019
Gereksinim	9	6	3	1
Kısıtlama	3	4	2	1
Yaptırım	-	1	-	-

Kaynak: CPAB 2017 Annual Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

CPAB, gizliliğe saygı göstermiş ve hiçbir kişiyi ya da denetim şirketinin ismini açıklamamıştır.

#### **2.5.2.3.1.10. CPAB'nin Finansman Kaynağı**

CPAB'nin finansman kaynağının tamamı, Kanada'da halka açık şirketler (rapor veren kuruluşlar) tarafından ödenen katılım ücretlerinden oluşmaktadır ve katılım ücretleri rapor veren kuruluşların denetim ücretlerinin yüzdesi olarak hesaplanmaktadır (IFIAR 2019 Member Profile – CPAB).

#### **2.5.2.3.1.11. CPAB'nin Düşünce Liderliği Girişimi**

CPAB, etkin denetim komitesi, kaliteli denetim, gelişen uluslararası denetim düzenlemelerine katkı sağlamak için düşünce liderliği girişimlerinde bulunmaktadır. Bu girişiminin bir parçası olarak 2019 yılında “Hile Tematik İnceleme Projesi” adı altında denetçilerin hileyi tespit etmesi ve buna gereken karşılığı vermesi için denetim ve etik standartlarının gerekliliklerine ne kadar uyduklarına yönelik bir araştırma yapmıştır. Bu araştırma için yatırımcılar, adli uzmanlar, standart belirleyiciler, diğer düzenleyici otoriteler ve denetim şirketleriyle bir araya gelip konu üzerinde tartışarak yatırımcıların beklentilerini ve iyi uygulama örneklerini anlamaya çalışmışlardır (<https://cpab-ccrc.ca/>).

CPAB'nin düşünce liderliğinin ilk ürünü olan "Hile Tematik İnceleme Projesi" sonucu 04.02.2020 tarihinde yayınlanmıştır. Proje 2 aşamadan oluşmuştur. Birinci aşamasında Kanada'daki denetçilerin BDS 240 (CAS 240) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı'na uyumları Mart 2019-Eylül 2019 tarihleri arasında yapılan denetimlerdeki gözlemler dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmelere göre, bağımsız denetçilerin BDS 240'a uygun hareket ettikleri tespit edilmiş ve ayrıca denetimin tasarlanmasında dikkate alınması gereken bir takım alanlar belirlenmiştir (CPAB Exchange, 2020). Bu alanlar, şirketin hile riski yönetimi, hile ihbar hattının etkinliğinin değerlendirilmesi, denetçilerin hile için yaptıkları beyin fırtınaları toplantılarına uzmanların katılımı, hile ve adli uzmanlarının ne zaman dâhil olması gerektiği, hile riskini tespit etmek ve buna karşılık vermekle ilgili diğer gözlemler olarak ifade edilmiştir (CPAB Exchange, 2020).

İkinci aşamasında ise Standardın ötesine geçilerek, hilenin daha iyi önlenmesi ve tespit edilebilmesi için ilgili bütün paydaşlar tarafından hangi tedbirlerin alınabileceğine yönelik 2020 yılında bir çalışma grubu oluşturulması planlanmıştır (CPAB Exchange, 2020). Hile riskinin tespitinde öngörülebilir (tahmin edilebilir) denetim prosedürlerinin kullanımı ile hilenin tespit edilmesi arasında negatif ilişki vardır. Bir denetim prosedürünün tahmin edilebilirliği arttıkça, hile riskini tespit etmedeki başarısı azalmaktadır. CPAB, incelediği dosyalarda, denetçinin örnekleme modelinin değiştirilmesi, başka bir yerde (lokasyonda) denetimi yürütmesi, habersiz olarak denetimi gerçekleştirilmesi gibi tahmin edilemeyen denetim prosedürleri uygulaması neticesinde hile riskinin % 90 oranında tespit edildiğini ifade etmiştir ve 2020 gözetim döngüsünde tahmin edilemeyen (öngörülemeyen) denetim prosedürlerinin denetim kalitesine olan etkilerini değerlendireceklerini bildirmiştir (CPAB Exchange, 2020).

#### **2.5.2.4. Almanya**

AB'nin kurucu ülkeleri Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg'dur. Birliğin kurucu ülkelerinden ilk olarak Almanya'nın kamu gözetim sistemi incelenmiştir.

AB ülkelerinde 8. Direktif, oluşturulacak olan bir kamu gözetim sistemi ile birlikte yasal denetçilerin ve bağımsız denetçilerin gözetiminin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur ve 2014 AB Denetim Reformu ile AB ülkeleri uygulamalarını gözden geçirip gerekli adımları atmıştır. EGAOB bünyesinde AB'ye üye ülkelerin kendi kamu gözetim sistemleri arasındaki eş güdümün sağlanması arzu edilmiştir. EGAOB üyeleri arasında Almanya'nın düzenleyici kurumları olarak Denetim Denetleme Komisyonu - Abschlussprüferaufsichtskommission - (APAK) ve Denetçi Gözetim Komisyonu - Auditor Oversight Commission (AOC) belirtilmiştir.

#### **2.5.2.4.1. Denetim Denetleme Komisyonu (APAK)**

Almanya'da Serbest Muhasebeciler Odası (WPK), 1961 yılında Kamu Hukuku çerçevesinde bir şirket olarak kurulmuştur. Oda'nın yöneticileri uygulayıcılardan oluşmaktayken, çalışanları uygulayıcı olmayanlardan oluşmaktadır. Oda, mesleki inceleme, tescil ve kayıt yapma, tescilin ve kaydın iptalini gerçekleştirme, disiplin uygulama, yargılama yapma, kalite güvencesi sağlama gibi görevleri yerine getirmektedir. Kalite güvencesini sağlamada Meslektaş Gözüyle İnceleme – Akran İncelemesi şeklinde gerçekleştirmekte iken 2009/Temmuz döneminden beri kendi personeli ile denetim yapmaktadır ve gözetim konusundaki tüm faaliyetler Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu'na (AOC)'ye aittir (Martin, 2011).

Almanya'da 2004 yılında Denetim Denetleme Komisyonu APAK'ın kurulmasıyla birlikte denetçilerin (Wirtschaftsprüfer - WP) profesyonel denetimi önemli ölçüde genişletilmiştir. APAK, serbest muhasebeciler odasının (Wirtschaftsprüferkammer - WPK) teknik denetiminden sorumludur. Bu sorumluluğu kapsamında mesleki denetim ve kalite kontrolün yanı sıra mesleki uygulama için düzenlemelerinin yürürlüğe girmesi ve WPK'nın görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini değerlendirir. APAK'ın görevlerini yerine getirebilmesi için “Profesyonel Denetim” ve “Kalite Kontrol” komiteleri oluşturulmuştur ve çalışmaları WPK'nın bütçesi ile finanse edilmektedir. Kalite kontrol komisyonu toplantılarına ve nihai kalite kontrol toplantılarına katılarak WPK'nın görevini denetler ve kontrol faaliyetlerinin türünü ve kapsamını yıllık raporlar aracılığıyla belgelemektedir (<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/>).

#### 2.5.2.4.2. Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC)

Denetçi Gözetim Komisyonu - Auditor Oversight Commission (AOC), Alman Muhasebeciler Odası (WPK) ve Alman denetim mesleğinin bağımsız kamu gözetimi için yetkili olup, 2005 yılında kurulmuştur (<https://tr.linkedin.com/>). Komisyon bağımsız olan fakat uygulayıcı olmayan kişiler tarafından yönetilmektedir (Martin, 2011).

Komisyon'un görevleri arasında yabancı denetçiler için mesleki sınav ve yetenek testlerini yapma, lisanslama, lisansları ve tescili iptal etme, disiplinli bir gözetim yapma, kalite güvencesi sağlama, mesleki kuralları kabul etme yer almaktadır. Ayrıca komisyon, sınır ötesi önem taşıyan bir denetim söz konusu olduğunda da, yurt dışından yetkililerle iletişim kurmaktadır (<https://tr.linkedin.com/>).

Almanya'da denetçiler ve denetim şirketleri WPK'nın zorunlu üyesidir. WPK ise mesleki inceleme, onay, tescil, onay ve kaydın iptali, disiplin işlemleri kalite güvencesi soruşturmalarında devlet idaresinin bir parçası olarak hareket eder. WPK bazı vakaları araştırmalar için Cumhuriyet Başsavcısına (Chief Public Prosecutor) yaptırımlar için ise Bağımsız Eyalet Mahkemelerine (Independent State Courts) iletmektedir. Onlarda denetçiler ve denetim şirketleri hakkındaki soruşturmaları ve disiplin soruşturmalarını WPK'ya bildirir. WPK'nın üzerinde Denetçi Gözetim Kurulu (AOC) vardır. AOC gözetim faaliyetlerine ilişkin karar verme gücü ve nihai sorumluluk ile hareket eder ve Federal Ekonomi ve Teknoloji Bakanlığı'na bağlıdır yani devlet denetimine tabidir (Volkmann, ppt sunumu). Almanya'da gözetim konularında her türlü bilgiye ulaşmak, herhangi bir gözetim faaliyetine katılmak, uluslararası iş birliğine cevap vermek, bazı görevleri WPK'ya devretmek, WPK'ya talimat vermek ya da verdiği talimatları geçersiz kılmak gibi tüm denetçi gözetim faaliyetlerine ilişkin olarak karar verme gücü ve nihai sorumluluk AOC'ye aittir (Martin, 2011).

Almanya Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC)'nin görevleri şöyle sıralanabilir (Martin, 2011):

- WPK'nın organlarının ve çalışma gruplarının toplantılarına katılmak,
- WPK organları ve çalışma grupları tarafından (mesleki inceleme, onay, tescil, onay ve kaydın iptali, disiplin işlemleri kalite güvencesi konularında) alınan tüm kararları gözden geçirmek ve onaylamak,



- Genel konular hakkında (mesleki şüphecilik, denetçi bağımsızlığı gibi) veya mevcut durumlardan kaynaklanan olaylar hakkında (finansal kriz, denetçinin rolü gibi) tartışmalar yapmak,
- Yıllık faaliyet raporları ve teftiş raporları aracılığıyla kamuya raporlama yapmak,
- Bağımsız denetim düzenleyicileri (EGAÖB, EAİG, İFİAR gibi) ile ikili ya da çoklu platformlar aracılığıyla ilişki içinde olmaktır.

AOC kalite güvencesi için bütün yasal denetçiler ve denetim şirketleri dâhil olmak üzere Meslektaş Gözüyle İncelemeleri 2001 yılından beri kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için 3 yılda bir, diğerleri içinse 6 yılda bir gerçekleştirilmektedir (Martin, 2011).

AOC, kalite güvencesi için denetimin gözetimini 2007 yılından itibaren, yasal denetçilerin tamamı ile sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetim şirketlerini kapsayacak şekilde yapmaktadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar kapsamında 25'ten fazla müşterisi bulunan denetim şirketleri her yıl gözetime tabi iken, 25'ten az müşterisi olan denetim şirketleri ise 3 yılda bir gözetime tabidir (Martin, 2011).

AOC, gözetim faaliyetleri sonucunda gerekli gördüğü takdirde soruşturma açma hakkına sahip olduğu gibi uyarı, kınama, para cezaları (50.000 €'ya kadar olanları) gibi disiplin cezaları verme yetkisine de sahiptir (Martin, 2011).

2014 AB Denetim Reformu'nun Almanya'da uygulanması konusunda Komisyon'un rolü ve işlevleri, Federal Ekonomik İşler ve İhracat Kontrolü Ofisi tarafından üstlenilmiş olup ve denetçi gözetimi konusunda yeni bir bölüm kurulmuştur (<https://tr.linkedin.com/>).

17.06.2016 tarihinde Denetçi Gözetim Reformu Yasası – Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG)'in yürürlüğe girmesiyle 2005 yılından bu tarihe kadar Almanya'da kamu gözetimini gerçekleştiren AOC'nin görev süresi sona ermiştir. Bu tarihten sonra Almanya'da kamu gözetimi, Federal Ekonomik İşler Kontrol Ofisi'nde (BAFA) kurulan Denetçi Gözetim Organı – Auditor Oversight Body (AOB) tarafından gerçekleştirilecektir ([www.wpk.de](http://www.wpk.de)).

### **2.5.2.4.3. Denetçi Gözetim Organı (AOB) (APAS)**

Tüm dünyada olduğu gibi finansal piyasaların temelinde güvenilir finansal tablolar ve iyi kurumsal yönetim uygulamaları yer almaktadır. Bu açıdan kalite güvencesi ve denetimin denetimi 2000’li yılların temel tartışma alanı olmuş ve bunun sonucunda bir takım gözetim kurumları kurulmaya başlanmıştır.

Almanya’daki yasal denetimlerin kalitesinde ve mesleki standartlarında 2016 yılının ortalarından (17.06.2016 tarihinden) itibaren Denetçi Gözetim Organı (AOB ya da APAS) önemli bir role sahip olmuştur. APAS, şirketler tarafından dış finansal raporlamanın güvenini ve güvenilirliğini güçlendirmek amacıyla Almanya’daki yasal denetimlerin kalitesini ve standartlarını yükseltmeye yardımcı olur ([www.apasbafa.bund.de](http://www.apasbafa.bund.de)). Almanya’da kamu gözetimini 2005 yılından 2016 yılına kadar sürdüren AOC, artık APAS (AOB) olarak faaliyetlerine devam edecektir.

#### **2.5.2.4.3.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

APAS, AB Denetim Reformu’na istinaden kurulmuştur. Kuruluşunun temelinde iki önemli düzenleme yer alır: Bunlardan birincisi 16 Nisan 2014 tarih ve 537/2014 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü, ikincisi 5 Nisan 2016 tarihinde federal gazete yayımlanan Denetçi Gözetim Reformu Yasası (the Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAReG)’dır (IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

#### **2.5.2.4.3.2. APAS’ın Görevleri ve Sorumluluk Alanları**

Almanya’nın yeni ulusal kamu gözetim organı olan APAS’ın temel görevleri arasında denetçilerin etik ilkeler dâhil olmak üzere yasal ve mesleki düzenlemelere, yönergelere uygunluğunun gözetimi, bağımsız kalma sorumluluğu gibi herhangi bir alanın ihlalinde de yaptırım uygulama yer alır. APAS, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetçilerinin rutin denetimlerini (gözetimini), kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimlere ilişkin soruşturmalarını, KAYİK kapsamında olmayan Alman Muhasebeciler

Odası (WPK)'nın gözetimini yapar, WPK tarafından alınan tüm kararlardan sorumludur ve nihai karar verme gücü kendisinde bulunur (Accountancy Europe, 2018).

Denetçi gözetim organı APAS, Almanya'daki denetçi denetiminden sorumludur. İşlevsel ve teknik olarak bağımsızdır ancak örgütsel olarak BAFA'ya entegre edilmiştir. Kamu yararına çalışan şirketler için yasal denetimler yapan yasal denetçiler üzerinde profesyonel denetim yapma yetkisine sahiptir (www.apasbafa.bund.de). APAS, doğrudan Alman Muhasebeciler Odası (WPK)'nın kamu gözetimiyle, dolaylı olarak da diğer tüm şirketlerin yasal denetimlerinin kalitesinden sorumludur (www.bafa.de). WPK üzerinde kamu teknik denetimini gerçekleştirir (www.apasbafa.bund.de). Ayrıca denetim hizmetleri piyasasındaki gelişmeleri takip eder ve Avrupa denetim organlarına ulusal olarak elde edilen bilgileri sunar (www.bafa.de).

APAS'ın sorumluluk alanları, “Gözetim ve Kalite Kontrol” ve “Mesleki Denetim ve Piyasa İzleme” olmak üzere iki alt bölüme ayrılmıştır (www.apasbafa.bund.de). “Gözetim ve Kalite Kontrol” bölümü, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların gözetimini ve WPK'nın kalite kontrol sisteminin teknik denetimini gerçekleştirmektedir (Accountancy Europe, 2018). APAS, WPK'nın toplantılarına katılabilme, ondan bilgi alabilme, onu denetleyebilme, kamusal teknik denetimin bir parçası olarak da WPK karşısında nihai karar verebilme yetkisine sahip olup, WPK'nın görevlerini uygun ve orantılı olarak yerine getirip getirmediğini izler ve WPK'nın kamu teknik denetimini yürütür (www.apasbafa.bund.de). “Mesleki Denetim ve Piyasa İzleme” bölümü ise kamu yararına çalışan şirketler için denetim hizmetlerindeki piyasa gelişmelerini izlemektedir ve değerlendirmektedir. Ayrıca bu şirketlerin yasal denetimlerindeki mesleki görev ihlallerine ilişkin spesifik göstergeleri belirlemekte, WP (denetçi) sorumluluğundaki görevlerin kamu teknik denetimi gerçekleştirmekte, kamu yararına olan şirketlerde yasal denetimler için piyasadaki gelişmeleri yakından izlemekte ve bölümler arası uluslararası çalışmalara yoğunlaşmaktadır (www.apasbafa.bund.de).

#### **2.5.2.4.3.3. APAS'ın Misyonu ve Sorumlulukları**

APAS'ın misyonu ve sorumlulukları aşağıda sıralanmıştır (IFIAR 2019 Member Profile – AOB):

- KAYİK denetçisini ve KAYİK'in denetim şirketinin gözetimini yapmak.
- KAYİK denetimleriyle ilgili olan soruşturma ve yaptırımları uygulamak.
- WPK üzerinde kamu teknik denetimini gerçekleştirmek.
- WPK'nın faaliyet alanı içerisinde yer alan serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlerin ruhsatlandırılması, denetim şirketlerinin lisanslaması, lisansların iptal edilmesi, denetçilerin ve denetim şirketlerinin kaydedilmesi, disiplin uygulamalarının izlenmesi, dış kalite güvencesi gibi konularda nihai karar verme yetkisine sahiptir.
- Piyasayı izlemek.
- Gözetim işlemleri kapsamında mevkidaşları ile iletişim kurmak ve işbirliği yapmak.

#### **2.5.2.4.3.4. APAS'ın Yetki Devri**

APAS, WPK'ya bir takım yetkilerini Alman Yasaları'na göre devredebilir ve bu kapsamda şunlar yer almaktadır (Accountany Europe, 2018):

- Mesleki yeterlilik testi,
- Kayıtlarla ilgili hususlar,
- Etik standartlarının belirlenmesi,
- Sürekli eğitim ve vasıfların (niteliklerin) gözetimi,
- Kalite güvencesi,
- Mesleki uygulamalara ilişkin kuralların düzenlenmesi,
- Mesleki gözetim.

#### **2.5.2.4.3.5. APAS'ın Üye Sayısı**

APAS'ın “Denetimler (Teftişler)” ve “Uygulama (Mesleki Denetim)” olarak iki paneli (karar alma odası) vardır ve her panelin (odanın) beş üyesi vardır: bir başkan ve dört denetçiden oluşur (Accountany Europe, 2018 ve [www.apasbafa.bund.de](http://www.apasbafa.bund.de)). Karar alma odalarına ek olarak bir de “Ortak Komite” vardır ve bu komite, APAS'ın yönetim ve karar

alma organlarına yargıçlık yapar ve iki üyeden oluşur ([www.apasbafa.bund.de](http://www.apasbafa.bund.de)). APAS'a görevlerinin yerine getirmesinde tavsiyelerde bulunan, denetim uygulamasının genel olarak daha da geliştirilmesi için de önerilerde bulunan ve beş üyeden oluşan "Danışma Kurulu" vardır ([www.apasbafa.bund.de](http://www.apasbafa.bund.de)). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) 3 yıldır (IFIAR 2019 Member Profile-AOB).

#### **2.5.2.4.3.6. Almanya'da Denetim Gözetim Düzenlemeleri**

2014/56/AB Direktifi, Uluslararası Denetim ve Kalite Güvence Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın (ISA), Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC) 1'nin ve ilgili diğer standartların, AB'ye üye ülkelerdeki denetçiler ve denetim şirketleri tarafından uygulanmasını istemektedir. Alman Parlamentosu 10 Mart 2016 tarihinde denetim reformlarını kabul etmesine rağmen, AB Komisyonu henüz ISA'yı kabul etmemiştir ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

Belirtilen Direktif'te AB denetimli bir piyasadaki borsaya kota olan şirketler, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve bir üye devletin KAYİK olarak belirleyeceği diğer kuruluşlar KAYİK kapsamındaki kuruluşlar olarak ifade edilmiştir ve dolayısıyla Almanya da KAYİK'lerin tanımını Direktif'in ötesine taşımamıştır ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)). Bundan dolayı Almanya'da meslek örgütü olan Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)'nin denetim standartları düzenleme sorumluluğu devam etmektedir. IDW denetim standartları, IDW tarafından yayınlanan şekliyle, Almanya Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (GAAS) içerir ve IDW 2018'den bu yana ISA'ların çevirisini ve Alman yasalarının gereksinimleriyle birlikte benimseme sürecindedir ve onları ISA-DE olarak isimlendirmektedir ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

#### **2.5.2.4.3.7. APAS'ın Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı**

APAS, gözetimlerinde kalite güvence sistemi uygulaması, kalite güvence önlemlerine uygunluk kontrolü, kamu yararını ilgilendiren şirketlerin denetimlerindeki

denetim kayıtlarının incelenmesi ve gözden geçirilmesi, iç kalite güvence sisteminin etkinliğinin belirlenmesi, denetimin sonuçları dikkate alınarak şeffaflık raporlarını değerlendirilmesi işlemlerini gerçekleştirmektedir (Verfahrensordnung, 2016)

APAS, KAYİK denetçilerinin rutin denetimleri ile denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirir ve her yıl APAS denetimlerine tabi olacak olan denetçilerin ve denetim şirketlerinin listesini yayımlar ([www.afasbafa.bund.de](http://www.afasbafa.bund.de)).

APAS, KAYİK denetçilerinin rutin denetimlerini (gözetimlerini) gerçekleştirirken, denetimin içeriğine dair yapılacak uygulamalarda 537/2014 AB Yönetmeliği'nin 26/6.maddesi uyarınca aşağıdaki işlemleri yapabilir ([afasbafa.bund.de](http://afasbafa.bund.de)):

- Denetim şirketinin iç kalite güvence sisteminin yapısının değerlendirilmesi,
- İç kalite güvence sisteminin etkinliğini belirlemek için prosedürlerin kalite güvence önlemlerine uygunluğunun doğrulanması, süreçlerde kullanılan prosedürlerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapan şirketlerin denetim kayıtlarının gözden geçirilmesi,
- İnceleme sonuçları dikkate alınarak, denetim şirketince en son yayımlanan yıllık şeffaflık raporlarının içeriğinin değerlendirilmesi.

Gözetimlerinde, denetimin içeriği, riske dayalı denetim yaklaşımı, uygulama süreci, gözetim alanında uluslararası işbirliği bilgilerini vermektedir. Gözetimdeki yasal dayanağı, kamu yararını ilgilendiren şirketlerin yasal denetiminde ve yürürlükten kaldırılan 2005/909/EC Komisyon Kararı hakkında 16 Nisan 2014 tarih ve 537/2014 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü, Ticaret Kanunu ve İşbirliği Kanunu'dur ([afasbafa.bunde.de](http://afasbafa.bunde.de)).

APAS, denetimin denetiminde yani gözetimde risk odaklı yaklaşımı esas almaktadır. İç kalite güvence sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve KAYİK'lerin yasal denetimi için seçilen denetim prosedürlerini değerlendirmek amacıyla çalışmaların kapsamını ve türünü göz önünde bulundurarak incelemelerini risk odaklı yaklaşımla yapmaktadır. İç kalite güvence sisteminin denetimi, Avrupa denetçi denetim makamları tarafından ortaklaşa geliştirilen Ortak Denetimin Gözetimi Metodolojisi'ne - Common Audit Inspection Methodology – CAIM dayanmaktadır. İncelemelerde denetlenen işletmenin, denetçisi tarafından yapılan hataya ilişkin risklerin değerlendirilmeleri, finansal tablolar hazırlanırken denetlenen şirketin yüksek derece takdir yetkisine sahip olan yasal

temsilcilerinin etki edebileceği inceleme alanları, Kalite Kontrol Komisyonu'nun (KfQK) son kalite kontrol çalışmaları da dikkate alınır (afasbafa.bund.de).

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar kapsamında 25'ten fazla müşterisi bulunan denetim şirketleri her yıl gözetime tabi iken, diğer tüm uygulamalar en az üç yılda bir ya da altı yılda bir kontrole tabidir (Verfahrensordnung, 2016 ve IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

#### **2.5.2.4.3.8. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

APAS, gözetim alanında uluslararası işbirliğine önem vermektedir. Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi – Committee of European Auditing Oversight Bodies CEAOB ve Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR) gibi çalışma gruplarının bir üyesi olup, ayrıca ikili işbirliğinin bir parçası olarak ortak denetimler gerçekleştirmektedir (afasbafa.bunde.de). Mesleki denetim alanındaki işbirliği, CEAOB'nin Avrupa düzeyinde ve IFIAR'ın uluslararası düzeyde çalışma gruplarına "Profesyonel Denetim" katılımını içermektedir (afasbafa.bunde.de). Ayrıca Amerikalı mevkidaşı PCAOB ve Kanadalı mevkidaşı CPAB ile işbirliği anlaşmaları bulunmaktadır (afasbafa.bund.de).

Almanya, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

#### **2.5.2.4.3.9. APAS'ın Disiplin Uygulamaları**

APAS, KAYİK'lerin yasal denetimlerinin yapılmasıyla ilgili olarak, mesleki görev ihlaline ilişkin olarak yeterli kanıtın (bu kanıtlar müfettişlerle olan iletişimden, Alman Finansal Raporlama Uygulama Paneli'nden, Federal Finansal Denetim Yetkisi'nden, şikayetlerden ve medya raporları gibi kamuya açıklanan bilgilerden temin edilebilir) bulunması halinde, rutin olmayan uygulama ya da profesyonel gözetim başlatma yetkisine sahiptir. Ayrıca, kınama, 500.000 €'ya kadar para cezaları, belirli faaliyetlerden veya

uygulamalardan dolayı geçici olarak yasaklama, kamu denetçisi mesleğinden çıkarılması gibi yaptırımları uygulayabilir (Accountany Europe, 2018).

#### **2.5.2.4.3.10. Finansman Kaynağı**

APAS'ın finansman kaynağı iki unsurdan oluşmaktadır. Fonlarının yaklaşık % 70'lik kısmı gözetim ücretlerinden elde edilirken, % 30'luk kısmı ise Federal Bütçeden karşılanmaktadır. APAS, Ekonomik İşler ve Enerji Federal Bakanlığı tarafından belirlenen ücret tarifelerini uygulamaktadır ve ücretin ya da bütçenin belirlenmesi aşamasında bir sorumluluğu bulunmamaktadır (IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

#### **2.5.2.5. Fransa**

AB'nin kurucu ülkeleri içerisinde yer alan ülkelerden Fransa'nın da kamu gözetim sistemi incelenmiştir.

AB ülkelerinde 8. Direktif, oluşturulacak olan bir kamu gözetim sistemi ile birlikte yasal denetçilerin ve bağımsız denetçilerin gözetiminin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur ve 2014 AB Denetim Reformu ile AB ülkeleri uygulamalarını gözden geçirip gerekli adımları atmıştır. EGAOB bünyesinde AB'ye üye ülkelerin kendi kamu gözetim sistemleri arasındaki eş güdümün sağlanması arzu edilmiştir. EGAOB üyeleri arasında yer alan Fransa'nın kamu gözetimini düzenleyici kurumu olarak Denetçiler Yüksek Kurulu - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes - (H3C) belirtilmiştir.

##### **2.5.2.5.1. Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C)**

Fransa'da yasal denetim mesleğinin düzenleyici otoritesi Denetçiler Yüksek Kurulu - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes - (H3C)'dur. Denetçiler Yüksek Kurulu tüzel kişiliğe sahip bağımsız bir kamu otoritesi niteliğine haizdir ([www.h3c.org](http://www.h3c.org)).



### 2.5.2.5.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler

Kurul, 1 Ağustos 2003 tarihinde Finansal Güvenlik Yasası'nca oluşturulmuştur ve bağımsız kamu otoritesine haiz olması, mali özerkliğinin olması ve görevlerini ifa etmedeki bağımsızlığı Ticaret Kanunu'nda öngörülmüştür (H3C Annuel Rapport, 2018). Yüksek Kurul, denetim mesleği ile ilgili sorumluluklarını Ticaret Kanunu'ndan almaktadır (IFIAR 2019 Member Profile - H3C).

### 2.5.2.5.1.2. H3C'nin Görevleri

Yüksek Kurul'un görevleri aşağıda sıralanmıştır ([www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr) ve [www.h3c.org](http://www.h3c.org)):

- Yasal denetçilerin etiği, iç kalite kontrolü ve mesleki uygulama ile ilgili standartları benimser.
- Sürekli eğitim yükümlülüğünün ilişkili olabileceği genel yönelimleri ve çeşitli alanları tanımlar ve bu alandaki yasal denetçilerin yükümlülüklerine uymasını sağlar.
- Yasal denetçinin görev sürelerine ve ücretlendirilmelerine ilişkin olarak gerekli önlemleri alır.
- Yasal denetçilerin ücretlendirilmeleri ile ilgili uyuşmazlıkları ilgili maddeleri dikkate alarak yönetir. Ücret uyuşmazlıklarında bölgesel komisyonların aldığı kararlara itiraz organı olarak karar verir.
- Kontrol çerçevesini ve kılavuz ilkelerini tanımlar, uygulanmasını denetler, izlemelerinin bir parçası olarak önerilerde bulunabilir.
- Kamu yararını ilgilendiren şirketlerin yasal denetçilerinin mesleki faaliyetlerinin kontrollerini yapar.
- Kamu yararına yönelik tüzel kişiliklerin yasal denetim görevlerini yerine getirmeye yönelik piyasa eğilimlerini izler.
- 537/2014 AB Yönetmeliği'nin hükümlerini ihlal edenler için soruşturmaları başlatır.
- Üçüncü ülkelerin denetçilerini ve denetleyicilerini kaydeder ve ilgili listeleri tutar.

- Benzer yetkileri kullanan devletlerin makamları, kamu çıkarlarının gözetiminden sorumlu Avrupa Birliği makamları, merkez bankaları, Avrupa Merkez Bankaları Sistemi, Avrupa Merkez Bankası ve Avrupa Sistemik Risk Kurulu ile işbirliği yapar.

#### **2.5.2.5.1.3. H3C'nin Misyonu**

Yüksek Kurul'un misyonu, bir taraftan Fransa'daki denetim mesleğinin kalitesine ve tutarlılığına katkı sağlarken, diğer taraftan da Avrupa ve yurtdışındaki düzenlemeye ilişkin çerçevelerle koordinasyonun sağlanmasıdır (H3C Strategic Plan, 2012-2014).

#### **2.5.2.5.1.4. H3C'nin Stratejik Planı**

Yüksek Kurul, her üç yılda bir stratejik plan hazırlamaktadır ve takip eden üç yıllık süre içerisindeki stratejik önceliklerinin neler olduğunu ifade etmektedir. H3C'nin 2012-2014 Stratejik Planı'nda vurgulanan stratejik öncelikler şöyle ifade edilmiştir (H3C Strategic Plan, 2012-2014):

- Denetim standartlarının belirlenmesi sürecine destek sağlamak ve etik kuralların uygulanmasını sağlamak.
- Kalite kontrolünü iyileştirmek.
- Avrupa'da ve yurtdışında hem işbirliğini hem de bilgi paylaşımını güçlendirmek.
- Meslekte ve mesleğe ilişkin düzenlemelerdeki değişiklikleri vurgulamak.
- Sadece yasal denetçileri değil, paydaşları kapsayacak şekilde iletişim alanını genişletmek.

Yüksek Kurul, 2016 denetim reformunun yürürlüğe girme çalışmaları kapsamında 2012 yılındaki stratejik planını muhafaza etmiştir ve aynı stratejik öncelikler çerçevesinde hareket etmiştir (H3C Strategic Plan, 2015).

#### **2.5.2.5.1.5. H3C'nin Yetki Devri**

Denetçiler Yüksek Kurulu bir takım görevlerini Ulusal Yasal Denetçiler Şirketi'ne devredebilir. Yasal denetçilerin kaydedilmesi ve listenin tutulması görevi, yasal denetçiler ve kontroller için sürekli eğitim yükümlülüklerine uyulmasının izlenmesi görevi ve kamu yararı tüzel kişiliğine sahip olmayan hedef şirketleri devredebilir. Delegasyon şartları Adalet Bakanı Mühürlerin Koruyucusunun emriyle onaylanan bir anlaşma ile belirlenir (www.h3c.org).

KAYİK dışı yasal denetçilerin gözetimi Yüksek Kurul tarafından gerçekleştirilebileceği gibi, Yüksek Kurul bu yetkisini Adalet Bakanı Mühürlerin Koruyucusunun emriyle onaylanan bir anlaşma ile Ulusal Denetçiler Şirketi'ne devredebilir (Fransız Ticaret Kanunu, Article L821-9 m.).

#### **2.5.2.5.1.6. H3C'nin Kurul Üye Sayısı**

Yüksek Kurul 14 üyeden oluşmaktadır. Üyelerinin arasında Yargıtay ve Sayıştay sulh yargıçları, Finansal Piyasalar Otoritesi başkanı veya temsilcisi, Hazine Genel Müdürü veya temsilcisi, İhtiyati Kontrol ve Çözüm Kurumu başkanı veya temsilcisi, hukuk, ekonomi veya finans alanında uzmanlaşmış üniversite profesörü, ekonomi ve mali konularda nitelikli kişiler ve faaliyetlerini sona erdiren denetçiler yer almaktadır (www.h3c.org ve H3C Annuel Rapport, 2018). Üyelerin görev süreleri 6 yıldır (IFIAR 2019 Member Profile - H3C). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) 3 yıldır (IFIAR 2019 Member Profile - H3C).

#### **2.5.2.5.1.7. Fransa'da Denetim Gözetim Düzenlemeleri**

Fransa'da denetime ilişkin düzenlemelerde 537/2014 AB Yönetmeliği'nin hükümleri esas alınmıştır. Fransa'da denetim standartlarını, Ulusal Denetçiler Şirketi (CNCC) ile Yüksek Kurul'un oluşturduğu ortak bir komisyon hazırlar ve taslak haline getirir. Yüksek Kurul, Ulusal Denetçiler Şirketi'nin taslak standartlar hakkındaki görüşü aldıktan sonra

bunları profesyonel uygulama standartları olarak benimseyecektir. Adalet Bakanlığı, standartları onaylamaktan sorumludur (www.ifac.org). Denetçiler Yüksek Kurulu, Adalet Bakanı tarafından resmi olarak onaylanan en iyi uygulamaları içeren denetimle, etikle ve iç kontrolle ilgili standartların benimsenmesinden sorumludur (IFIAR 2019 Member Profile - H3C). Standartlar Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) dayanmaktadır (www.ifac.org).

#### **2.5.2.5.1.8. H3C'nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı**

Yüksek Kurul'un görevleri arasında kontrol çerçevesini ve kılavuz ilkelerini tanımlaması, kontrollere ilişkin uygulamaların denetlenmesi ve elde edilen izlenimlere göre de tavsiyelerde bulunabileceği yer almaktadır. Bu açıdan kamu gözetim sisteminde denetçiler ve denetim şirketleri açısından kontroller kilit öneme sahiptir ve yasal denetçi tarafından finansal tablolar için verilen denetim görüşünün yeterliliği, denetim şirketlerinin iç kalite kontrol sisteminin uygunluğu ve verimliliği, iç kalite kontrol sisteminde önceden tespit edilen eksikliklere yönelik düzeltici faaliyetlerin yapılıp yapılmadığının gözden geçirilmesi gibi kontroller Fransa'daki denetim kalite çalışmaları kapsamında kontrolörler tarafından gerçekleştirilmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018).

Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C), yasal denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin kalitesini kontrol etmektedir. Kurul, yasal denetçilerin mesleki faaliyetlerine yönelik kontrolü kapsamında sistemi, çevresini ve yönelimleri tanımlamakta ve denetimin bu kontrollere uygun şekilde yapılmasını temin etmektedir. Kurul, kontrollerde ihlal olduğunu tespit ederse tavsiye verilebilir ya da işin ciddiyetine göre Yüksek Kurul genel raportörüne disiplin işlemleri için yönlendirme yapabilir (H3C Annuel Rapport, 2018).

Yüksek Kurul, riske dayalı bir yaklaşımla kontrol çalışmalarını yürütmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018). Yüksek Kurul, kontrol çalışmalarını yaptıktan sonra tespit ettiği bulgular hakkında iyileşmeler olup olmadığını takip etmektedir. 2018 yılı için yapmış olduğu takipler sonucunda kontrol eksikliklerine yönelik uygun düzeltici uygulamaların kısmi olarak yerine getirildiği ya da yetersiz kaldığı gibi durumlarla karşılaşmıştır (H3C Annuel Rapport, 2018 ve H3C Annuel Rapport Reperes, 2018).

2018/Aralık dönemi itibariyle tescil edilen denetçi sayısı 18.610'dur (H3C Annuel Rapport, 2018).

H3C, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların yasal denetçilerinin gözetimi gerçekleştirmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018). Fransız Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerine göre (Article L821-9 ve Article R821-75) KAYİK kapsamındaki tüzel kişiliklerin yasal denetçileri en az 3 yılda bir; KAYİK dışı (kamu yararına tüzel kişilerle görev yapmayan) tüzel kişiliklerin yasal denetçileri en az 6 yılda bir gözetime tabidir (www.legifrance.gouv.fr). KAYİK dışı yasal denetçilerin gözetimi Yüksek Kurul tarafından gerçekleştirilebileceği gibi, Yüksek Kurul bu yetkisini Adalet Bakanı Mühürlerin Koruyucusunun emriyle onaylanan bir anlaşma ile Ulusal Denetçiler Şirketi'ne devredebilir (Fransız Ticaret Kanunu, Article L821-9 m.). Aktif toplamı 20 milyon €, net satış hasılatı 40 milyon € ve çalışan sayısı 250 kişi olan işletmeler Büyük KAYİK olarak ifade edilmektedir ve bunların da gözetimi en az 3 yılda bir gerçekleştirilmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018).

#### **2.5.2.5.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

Kendisi gibi kamu çıkarlarının korunması konusunda benzer sorumluluklara ve kamu gözetimi alanında da benzer yetkilere sahip diğer ülkelerin makamları ile işbirliği yapmak H3C'nin görevleri arasında yer almaktadır. Küreselleşmiş ekonomilerde denetim faaliyetlerinin gözetimi kamu çıkarlarının korunması ve kamu güveninin tesis edilmesi açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu açıdan Yüksek Kurul, yasal denetim ve denetim kalitesinin istenilen düzeyde olması için Avrupa düzeyinde üye ülkeler arasındaki gözetim kurumlarının koordinasyonu ve işbirliği için Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi (CEAOB)'un ve uluslararası anlamda da IFIAR'ın üyesidir (H3C Annuel Rapport, 2018).

Yüksek Kurul, CEAOB'nin beş özel alt grubunda belirli konularda çalışmalar yapmaktadır. Örneğin, 2016 yılından beri CEAOB'nin "Uluslararası Denetim Standartları" alt grubuna başkanlık eden Yüksek Kurul 2018 yılına ait Yıllık Rapor'unda, gözetimi gerçekleştirilen işletmelerde BDS 315'te düzenlenen önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine yönelik önerileri gözden geçirdiğini belirtmiştir. Yüksek Kurul, "Soruşturmalar ve Yaptırımlar" alt grubunda 2017 yılından beri çalışmakta ve Avrupa

düzenleyicileri arasında bilgi paylaşımının yapılması ve iyi uygulamaların yaygınlaştırılması için soruşturmalar ve yaptırımlar hakkında yaklaşımların yakınsanmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. “Eş Değerlik ve Yeterlilik” alt grubunda 2018 yılında üçüncü ülkelerin (yani AB üyesi olmayan ülkelerin) kamu gözetim sistemleri değerlendirilerek, 2019 yılında Avrupa Komisyonu tarafından bir denklik ya da yeterlilik kararı alma işlemlerine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca İngiltere’nin Brexit ile AB’den çıkması halinde İngiltere’nin düzenleyici kurumları ile işbirliğinin nasıl olacağına dair çalışmalar da yine bu alt grup tarafından gerçekleştirilmiştir. “Piyasa İzleme” alt grubu kamu yararını ilgilendiren kuruluşların yasal denetimleri için denetim hizmetlerindeki piyasa gelişmelerini izlemektedir ve kaliteyi ve pazar rekabetini değerlendirmektedir ve de ulusal makamlar tarafından yürütülen faaliyetlerin koordinasyonu ve yakınsanması hakkında asgari her üç yılda bir Avrupa Komisyonu’na ortak raporun hazırlanmasına yardım etmektedir. Bu konuyla ilgili ilk rapor 2017 yılında yayınlanmıştır. Yüksek Kurul “Kontroller” alt grubuna başkanlık etmektedir ve grupta Avrupa’daki denetçiler ve denetim şirketlerinin kontrol yaklaşımlarının uyumlaştırılması hususunda iş birliği gerçekleştirilmediği ve Avrupa makamları için ortak kontrol yöntemleri geliştirmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018).

Yüksek Kurul, uluslararası işbirliği bağlamında Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR’ın)’nun üyesidir. IFIAR, düzenleyicilerinin inisiyatifinden kaynaklanan denetime yönelik işbirliğinin geliştirilmesi, denetim düzenlemelerinin uyumlaştırılması, düzenleyiciler arasında iletişimin kurulması alanında çalışmalar yapan bir organizasyondur. Organizasyonun içinde “Denetim Komitesi” ve “İnsan Kaynakları ve Yönetim Komitesi” olmak üzere iki uzmanlaşmış iç komite oluşturulmuştur ve Yüksek Kurul, “İnsan Kaynakları ve Yönetim Komitesi”ne başkanlık etmektedir (H3C Annuel Rapport, 2018). Ayrıca Yüksel Kurul, IFIAR bünyesindeki pek çok gruplara çeşitli görevlerle katılmaktadır.

Yüksek Kurul, denetimin gözetimi, denetim faaliyetlerinde kalite kontrolün geliştirilmesi kapsamında kimi ülkelerin gözetim otoriteleri ile anlaşmalar yoluyla ikili ilişkiler kurabilmektedir. Bu kapsamda Yüksek Kurul’un 2018 yılında kamu gözetiminde mevkiidâşları olan İsviçre, Kanada, Japonya ve Amerika ile protokol imzalamıştır (H3C Annuel Rapport, 2018).

Fransa, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca, IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

#### **2.5.2.5.1.10. H3C'nin Disiplin Uygulamaları**

Yüksek Kurul, 2018 yılında yeni soruşturma prosedürünü etkin bir şekilde uygulamıştır. Buna göre, ulusal düzeyde 37 duruşma ve uluslararası düzeyde 14 duruşma gerçekleştirmiştir. Bu 14 duruşma, yabancı bir mevkidaş ile uluslararası idari işbirliği prosedürünün ilk uygulaması olarak gerçekleştirilmiştir (H3C Annuel Rapport Reperes, 2018). Yüksek Kurul, denetim reformu yürürlüğe girmeden önce disiplin uygulamalarında bölgesel disiplin komisyonlarının verdiği kararlar için temyiz makamıydı. (H3C Annuel Rapport Reperes, 2018). 17 Haziran 2016 tarihinden bu yana Danıştay, bölgesel disiplin komisyonlarının verdiği kararlar için temyiz makamı olarak görev yapmakta iken Yüksek Kurul kısıtlı bir oluşumla sadece kendisine aktarılan bireysel vakalara ilişkin eğitim kararları ile ilgilenecektir (www.h3c.org).

Fransa'da yasal denetçiler için disiplin cezaları bölgesel disiplin mahkemeleri ve Yüksek Kurul tarafından verilmektedir. Bu disiplin cezaları içerisinde kınama, para cezası, geçici süre ile faaliyetlerin askıya alınması ve denetçi listesinden çıkarılma şeklinde uygulanmaktadır. Gerek bölge mahkemeleri gerekse Yüksek Kurul tarafından 2018-2019 yıllarında sonuçlandırılmış denetim davalarına ilişkin verilen disiplin cezalarına ilişkin birkaç örnek Tablo-2.5.'te sunulmuştur:

**Tablo 2.5. Bölge Mahkemeleri ve H3C 2018-2019 Yılı Sonuçlandırılmış Denetim Davaları**

<b>Disiplin Cezası Kararı Veren Birim</b>	<b>Disiplin Cezası Uygulanan Yasal Denetçi</b>	<b>Mali veya Mali Olmayan Disiplin Cezaları</b>
Paris Bölge Mahkemesi 18.02.2019 Tarihli Karar	Thierry Cerf	2 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması
Paris Bölge Mahkemesi 18.02.2019 Tarihli Karar	Bruno De Thieullay	Denetçi listesinden çıkarılma
Paris Bölge Mahkemesi 18.02.2019 Tarihli Karar	M. Bourlionne	1 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması
Lyon Bölge Mahkemesi 11.06.2018 Tarihli Karar	Gilles Paya	Denetçi listesinden çıkarılma
Lyon Bölge Mahkemesi 11.06.2018 Tarihli Karar	Jean-François Gauthier	4 ay süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması
Versay Bölge Mahkemesi 15.03.2018 Tarihli Karar	Smadja	2 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması
Yüksek Kurul H3C 19.12.2019 Tarihli Kısıtlı Panel Kararı	Didier Rostaing	Kınama
Yüksek Kurul H3C 10.10.2019 Tarihli Kısıtlı Panel Kararı	Eric Picard	1 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması, 2016 yılı yıllık eğitim saati kotasına uymamaktan dolayı da 2.000 € para cezası
Yüksek Kurul H3C 10.10.2019 Tarihli Kısıtlı Panel Kararı	Myriam Jonet Dembele	Denetçi listesinden çıkarılma
Yüksek Kurul H3C 10.10.2019 Tarihli Kısıtlı Panel Kararı	Francis Prieur	2 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması
Yüksek Kurul H3C 11.07.2019 Tarihli Kısıtlı Panel Kararı	Desbordes	2 yıl süreyle mesleki faaliyetlerin askıya alınması

Kaynak: [http://www.h3c.org/discipline\\_decisions.htm](http://www.h3c.org/discipline_decisions.htm) sayfasında yer alan karar metinlerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.



### **2.5.2.5.1.11. H3C'nin Finansman Kaynağı**

Yüksek Kurul, finansal açıdan bağımsızdır ve yönetim kurulu başkanı tarafından teklif edilen bütçe benimsenmektedir (IFIAR 2019 Member Profile - H3C). Yüksek Kurul'un katkı payı gelirleri hem (nispi) oran şeklinde hem de sabit tutar şeklinde belirlenmiştir. Yüksek Kurul'un fonlama sistemi ve ücret seviyeleri Fransız Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerinde (Article L821-5 ve Article R821-6-1) düzenlenmiş olup, Yüksek Kurul öngörülen tavan çerçevesinde belirtilen katkı payları gelirlerini toplamaktadır. Üyelerin (yasal denetçilerin) durumuna göre bir önceki takvim yılında elde ettikleri ücretlerin toplam miktarına dayalı olarak % 0,2 ile % 0,7 arasında değişen oranlarda katkı tutarı alınmaktadır. Ayrıca Article L822-1 (II) maddesinde belirtilen listede kayıtlı olan kişilerden (yani üçüncü ülkelerin denetçilerinden) 5.000 €'yu aşmayacak bir biçimde sabit katkı payı alınması şeklindedir ([www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)).

### **2.5.2.6. İngiltere**

İngiltere (Birleşik Krallık), AB'nin kurucu üyelerinin başarısı karşısında Birlik'e üye olmak istemiştir. İngiltere'nin üyelik talebine karşı Fransa 1963 ve 1967 yıllarında iki defa veto yetkisini kullanmıştır. Sıkı bir pazarlık sürecinin ardından, AB'nin ilk büyüme dalgası kapsamında İngiltere'nin Birlik'e üyeliği 1973 yılında gerçekleşmiştir (<https://www.ab.gov.tr/>).

AB ülkelerinde 8. Direktif, oluşturulacak olan bir kamu gözetim sistemi ile birlikte yasal denetçilerin ve bağımsız denetçilerin gözetiminin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur ve 2014 AB Denetim Reformu ile AB ülkeleri uygulamalarını gözden geçirip gerekli adımları atmıştır. EGAOB bünyesinde AB'ye üye ülkelerin kendi kamu gözetim sistemleri arasındaki eş güdümün sağlanması arzu edilmiştir.

1973 yılında Birlik'e üye olan İngiltere, 46 yılı aşkın bir sürenin ardından 31.01.2020 tarihinde Brexit Anlaşması'nın kabulüyle birlikte Birlik'ten ayrılmıştır. Her ne kadar bu tarih ile İngiltere artık bir Avrupa Birliği üyesi değilse de EGAOB üyeleri arasında Birleşik Krallık olarak hâlâ yer almaktadır ([ec.europa.eu](http://ec.europa.eu), 2020). Grup'ta Birleşik Krallık'ın düzenleyici kurumları olarak Finansal Raporlama Konseyi - Financial Reporting

Council – FRC ve Mesleki Gözetim Kurulu - Professional Oversight Board (POB) belirtilmiştir.

#### **2.5.2.6.1. Finansal Raporlama Konseyi (FRC)**

İngiltere’de kurumsal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında yetkili bağımsız otorite Finansal Raporlama Konseyi – Financial Reporting Council – FRC’dir (KGK, Stratejik Plan 2016-2020).

FRC, teminatla sınırlandırılmış özel bir şirket olup, 1990 yılında kurulmuştur. Denetim düzenlemeleri de dâhil olmak üzere hem birçok düzenleyici fonksiyona sahiptir, hem de kamu organı statüsüne sahiptir (IFIAR 2019 Member Profile – FRC).

##### **2.5.2.6.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

FRC uygulamalarının temelinde Şirketler Kanunu 2006 ve Şirketler Kanunu (Denetim, Soruşturma, Toplumsal Girişim) 2004 düzenlemeleri yer almaktadır (FRC, 2014).

##### **2.5.2.6.1.2. FRC’nin Görevleri**

FRC, denetçileri, muhasebecileri ve aktüerleri düzenlemekte, İngiltere’nin kurumsal yönetim ve yönetim kodlarını belirlemekte, iş dünyasında şeffaflığı ve bütünlüğü teşvik etmekte olup, çalışmalarında denetime ve yüksek kaliteli risk yönetimine, yatırımcılara ve şirketlerin raporlarıyla ilgili kişilere odaklanmaktadır (frc.org.uk.).

İngiltere’nin denetimin düzenleyicisi olan FRC (frc.org.uk.),

- İngiltere’deki yasal denetimleri denetler, yani denetimin gözetimini gerçekleştirir.
- Denetçiler için uygunluk kriterlerini belirler.

- Meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilen görevlerde yetkilendirilmiş düzenleyicilerin gözetimini yapar.
- Denetim ve güvence standartları ile bunların rehberlerini yayınlar.
- Kamu yararına uygun hareket edilmesini sağlamakla birlikte, denetim kalitesini izleme görevini gerçekleştirir.
- Gözetim faaliyetlerinde risk odaklı yaklaşımı kullanmaktadır (FRC, 2014)

FRC sadece denetimin düzenlenmesine ilişkin yasal yetkilere sahip değil, aynı zamanda Dışişleri Bakanı (Secretary of State) tarafından kendilerine devredilen bazı yasal yetkilere de sahiptir (frc.org.uk.).

FRC, kamu şirketleri tarafından muhasebe standartları dâhil olmak üzere yasal çerçeveye uygun olarak yayınladıkları hesapların kalitesini izlemektedir. Önemli olduğunu düşündüğü konuları düzenli olarak vurgulayarak, şirketlerin ve diğer kuruluşların finansal raporlamaya nasıl yaklaşmaları gerektiği konusunda beklentilerini ortaya koymaktadır (FRC, 2014).

Denetim firmaları ve denetim komiteleri için denetimin kalitesiyle ilgili önemli mesajları vurgulamakta ve denetimin kalitesi hakkında izleme görevini gerçekleştirmektedir. Birleşik Krallık'taki büyük denetim şirketlerinin denetim kalitesini destekleyen kuruluş, politika ve prosedürler ile gerekli hallerde de yaptırımları belirlemektedir (FRC, 2014).

Muhasebe ve aktüerya mesleğinin düzenleyici uygulamalarının gözetimini yapmakta ve muhasebe ve aktüerya alanlarında kamu çıkarına yönelik bağımsız disiplin düzenlemelerini gerçekleştirmektedir (FRC, 2014).

FRC, kurumsal sistem yönetişimde ve raporlamada, finansal raporlama ve denetim kalitesi açısından kodları ve standartları belirlemekte ve bunların uygulanmasını izlenmekte ve gözetim ve disiplin çalışmalarını yerine getirmektedir (FRC, 2014). Böylece yatırımcılar, kredi verenler, tasarruf sahipleri, sigorta politika sahipleri, emeklilik planı üyeleri, çalışanlar, tüketiciler, tedarikçiler ve vergi mükellefleri gibi toplumu oluşturan pek çok grubun, bireysel ve toplu çıkarlarına saygı duyulan iyi işleyen ve istikrarlı ekonomilerden faydalanmasına katkı sağlamış olacaktır (FRC, 2014)

### **2.5.2.6.1.3. FRC'nin Hedefleri**

FRC'nin hedefi, muhasebecilerin ve aktüerlerin, mesleki sorumluluklarını kamu yararına kullanma becerilerine olan güvenlerini artırmak için ilgili mesleklerin geçerli standartlarına ve temel ilkelerine bağlı kalmasını teşvik etmektir (FRC, 2014).

FRC, İngiltere'nin kurumsal raporlama ve yönetim alanında bağımsız bir düzenleyici olup, amacı kurumsal raporlamaya ve yönetime olan güveni desteklemektir ve bu amaç doğrultusunda altı hedefi teşvik eder (FRC, 2007):

- Yüksek kaliteli kurumsal raporlama,
- Yüksek kaliteli denetim,
- Yüksek kaliteli aktüeryal uygulama,
- Yüksek kurumsal yönetim standartları,
- Muhasebe ve aktüerya mesleğinde şeffaflık ve yetkinlik ile bütünlük,
- Birleşik bağımsız düzenleyici olarak etkin olma.

### **2.5.2.6.1.4. FRC'nin Misyonu**

İşletmelerin uzun vadeli yatırım kararı almasının ve yatırımcıların işletmeler tarafından sunulan finansal tablolara güven duymasının temelinde şeffaflığın ve dürüstlüğün yüksek düzeyde uygulanıyor olması önem taşır. Bu yüzden FRC, iş dünyasında şeffaflığı ve dürüstlüğü teşvik etmek suretiyle kamunun ve İngiltere ekonomisinin çıkarlarına hizmet etmeyi kendisine misyon edinmiştir (FRC Strategy 2018-2021). Düzenleyici olarak, bağımsız ve dürüst, adil, ileriye dönük, yenilikçi, orantılı ve kanıta dayalı, şeffaf olma ilkeleri doğrultusunda hareket etmeyi benimsemiştir (FRC Strategy, Budget & Levies, 2020/21).

### **2.5.2.6.1.5. FRC'nin Kurul Üye Sayısı**

FRC Kurul üyeleri, başkan, başkan vekili, yönetim kurulu başkanı, kodlar ve standartlar komitesi başkanı, yürütme komitesi başkanı, icracı olmayan direktörlerden

(kurumsal raporlama ve aktüerya konseyinin başkanları dâhil) oluşmaktadır ve 8 üyesi bulunmaktadır (www.frc.org.uk). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) şirket çalışanı olma pozisyonunda 5 yıl, kıdemli çalışan, müdür, ortak, hissedar olma pozisyonunda 3 yıl olarak belirlenmiştir (FRC, Governance Code 2018).

#### **2.5.2.6.1.6. FRC'nin Denetçinin Gözetimine İlişkin Yasal Sorumlulukları**

FRC'nin yasal denetçilerin düzenlemesinin gözetimine ilişkin yasal sorumlulukları şöyledir (frc.org.uk):

- Yasal denetçiler için tanınmış bir mesleki yeterlilik sunmak (Tanınmış Yeterlilik Kuruluşu –Recognised Qualifying Body-RQB gibi) veya tanınmış denetim organları (Recognised Supervisory Bodies-RSB) olarak hareket etmek ve meslek kuruluşlarını tanımak.
- Yasal denetçilerin, denetim firmalarının kaydedilmesi, yetkilendirilmesi, denetimi izleme, şikâyetler ve disiplin uygulamaları, mesleki gelişimler gibi alanlarda her RSB'nin (Tanınmış Denetim Organlarının) FRC tarafından yetkili otorite olarak kendisine devredilen düzenleyici görevleri Delegasyon Anlaşmasının gereklerine uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini düzenli aralıklarla periyodik olarak değerlendirmek.
- RSB'lerin (Tanınmış Denetim Organlarının) 2006 Şirketler Kanunu'ndaki tanınma şartlarını yerine getirmeye devam ettiklerini düzenli aralıklarla periyodik olarak değerlendirmek.
- RSB'lere (Tanınmış Denetim Organlarına) devredilmeyen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimlerinin bağımsız gözetimi ve kamu yararını ilgilendiren davaların bağımsız soruşturmalarına ve disiplin düzenlemelerine yönelik işlevleri yerine getirmek.
- RQB'ler (Tanınmış Yeterlilik Kuruluşu) tarafından sunulan yeterliliklerin 2006 Şirketler Kanunu'ndaki gereklilikleri yerine getirmeye devam ettiklerini düzenli aralıklarla periyodik olarak değerlendirmek.
- Denetim düzenlemesinin spesifik incelemelerini yapmak.

#### **2.5.2.6.1.7. FRC'nin Denetimin Gözetimine İlişkin Yasal Yetkileri**

FRC'nin denetimin düzenlemesinin gözetimine ilişkin yasal yetkileri şöyledir (frc.org.uk):

- RSB'lerin ve RQB'lerin tanımak ya da tanımamasını kaldırmak.
- RSB'lerden ve RQB'lerden bilgi istemek.
- RSB'lerin Delegasyon Anlaşmasının şartlarını karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek.
- RSB'lerden ve RQB'lerden yasal sorumluluklarını yerine getirmeyenler için icra emri sunmak.
- RSB'lerden ve RQB'lerden yasal sorumluluklarını yerine getirmeyenler için finansal ceza uygulamak.

FRC, ayrıca var olan yasal sistemlerin sıklıkla uyguladıkları ölçüde yasal denetim yapmayan muhasebe meslek mensuplarının düzenlemelerini denetlemektedir (www.ifac.org).

#### **2.5.2.6.1.8. Denetim Kalite İncelemeleri ve İnceleme Sıklığı**

Denetimin kalitesine yönelik çalışmalar FRC'nin Denetim Kalite İnceleme - Audit Quality Review AQR tarafından yapılmaktadır. AQR ekibi, İngiltere'de kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) ve FRC tarafından belirlenen bazı diğer kuruluşların, İngiltere'deki yasal denetçilerinin ve denetim şirketlerinin denetim çalışmalarının kalitesini izler, denetim kalitesinin sürekli gelişimini takip eder ve denetim kalitesinin sürekli geliştirilmesini teşvik eder (frc.org.uk).

Denetim Kalite İnceleme (AQR'ın) ekibinin görevleri şu şekilde sayılabilir (frc.org.uk):

- FRC tarafından denetçiler için yayınlanan denetim standartları, etik standartlar ve kalite kontrol standartları ile ilgili meslek kuruluşları tarafından yayınlanan denetim düzenlemelerine uyumunu izlemek.

- Denetim kalitesinin korunmasında ve geliştirilmesinde iyileştirmenin gerekli olduğu alanları belirlemek.
- Gerekli iyileştirmeleri hayata geçirmek için denetlenen her firma ile bir eylem planı üzerinde anlaşmaya çalışmak.
- Firmaların eylem planına uygun hareket ederek kaydettiği ilerlemenin yeterliliğini periyodik olarak değerlendirmek.
- Denetim kalitesine yönelik olarak rapor oluşturmak.
- Raporunda kalite durumunu iyi ise kategori 1, sınırlı iyileştirmeler gerekli ise kategori 2A, iyileştirmeler gerekli ise kategori 2B, önemli iyileştirmeler gerekli ise kategori 3 olarak kategorize etmek.

Denetim Kalite İnceleme ekibi, iyileştirilecek herhangi bir alan tespit etmedikleri zaman kalite durumunu iyi olarak değerlendirir ve kategori 1 sınıfında bilgilendirir. Denetimi genel olarak uygun bulur, az sayıda denetim endişesi tespit eder ve denetçinin sonraki denetimlerinde denetim yaklaşımını yeniden ele alması yönünde bir değerlendirme yaparsa denetim kalitesini sınırlı iyileştirmeler gerekli düşüncesi ile Kategori 2A olarak bilgilendirir. Denetimdeki bulguları tek başına veya toplu olarak değerlendirdiğinde denetlenen denetimle ilgili olarak, denetim prosedürlerinin değiştirilmesi gerektiğini düşünüyor ve denetçinin herhangi bir düzeltici eylemi olup olmadığını değerlendiriyorsa denetimin kalitesi için iyileştirmeler gerekli düşüncesi ile Kategori 2B ile bilgilendirir. Denetim kanıtlarının miktar ve kalite açısından yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirdiğinde endişeler taşıyorsa, tespit edilen bulgular ile verilen denetim görüşünün uygunluğunu teyit etmeye çalışır, tespit edilen konuların söz konusu denetimde uygun şekilde ele alınıp alınmadığını değerlendirir, uygun önlemlerin alındığından emin olmak için müteakip denetim prosedürlerinin gözden geçirilmesi gerektiğini düşünüyorsa da denetim kalitesi açısından önemli iyileştirmelerin gerekli olduğunu Kategori 3 ile ortaya koyar (FRC, Audit Quality Inspection Annual Report 2014/2015, 2015).

AQR denetimlerinin sıklığı, her yıl denetlenen büyük firmalara göre değişir, diğer firmalar genellikle her üç yılda bir denetlenir ve belirli durumlarda altı yıla uzatılabilir. İngiltere’de listelenen ve FTSE 100 ve FTSE 250 endekslerine dâhil olan bir dizi büyük şirketin denetimi içerir (frc.org.uk). AQR, büyük denetim firmalarının tam kapsamlı denetimlerini yapmaktadır. Bireysel büyük denetim firmalarının gözetim sıklığı değişiklik gösterir; Big Four firmaları ile birlikte BDO LLP ve Grant Thornton UK LLP yıllık olarak

denetlenirken, diğer büyük denetim firmaları üç yıllık bir döngüde denetlenmektedir (FRC,Audit Quality Inspection Annual Report 2014/2015, 2015). Küçük ve orta ölçekli firmalar ise 6 yıllık bir döngüde denetlenmektedir (FRC, Developments in Audit, 2019).

FRC'nin Denetim Kalite İnceleme (AQR)'sinin 30 Eylül 2018 sonuçlarına göre 7 büyük denetim şirketinin, pazar payı şöyledir (IFIAR 2019 Member Profile - FRC):

- BDO LLP - %7
- Deloitte LLP - %17
- Ernst & Young LLP - % 14
- Grant Thornton UK LLP - % 3
- KPMG LLP - % 24
- Mazars LLP - % 2
- PricewaterhouseCoopers LLP - % 25

Bu inceleme sonucuna göre büyük denetim şirketlerinin, denetim piyasanın toplam % 92'sini elinde bulundurduğu söylenebilir.

FRC 2020-2021 yılı Bütçe Planı'na göre 2019-2020 yılında 130 olan denetim kalite incelemesi sayısını 2020-2021'de 145 ilâ 165 sayısına çıkarmayı planlamaktadır (FRC Strategy, Budget & Levies, 2020/21).

#### **2.5.2.6.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

FRC'nin Denetim Kalite İnceleme (AQR) ekibi, diğer denetim düzenleyicileri ile düzenli olarak görüşmelerde bulunmakta, uluslararası forumlara katılmakta, Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu– the International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR, Avrupa düzeyinde ise Avrupa Denetim Gözetim Grubu -European Audit Inspection Group-EAIG gibi düzenleyiciler ile irtibat halindedir.

İngiltere, Avrupa Birliği Gözetim Koordinasyonu Grubu (Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu) EGAOB'nun bir üyesidir. 31.01.2020 tarihi itibarıyla Brexit Anlaşması'nın kabulü ile Avrupa Birliği üyeliğinin sona ermesinin ardından, EGAOB'daki üyeliğinin pozisyonunda da gerekli değişikliklere yapılacaktır.



İngiltere, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca, IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

2013 yılında Amerika kamu gözetim kurumu PCAOB ile imzalanan protokol gereği Ernst&Young LLP ve PricewaterhouseCoopers LLP'nin 2014/15 yılları gözetimi ortak yürütülmüştür (FRC, Audit Quality Inspection Annual Report 2014/2015, 2015).

#### 2.5.2.6.1.10. FRC'nin Disiplin Uygulamaları

Konsey, kalite kontrolüne ilişkin gözetim faaliyetlerini gerçekleştirdikten sonra kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetçilerine ve muhasebecilerine ilişkin sonuçlandırılmış denetim davaları hakkında isim vererek, tespit ettikleri usulsüzlükleri (eksik ya da hatalı uygulamaları), uyguladıkları disiplin cezalarını ve tutarlarını ve düzeltmelerini istedikleri alanları bildirmiştir. Kurul'un 2019 yılında sonuçlandırılmış denetim davalarına ilişkin açıklamalarından birkaç örnek Tablo-2.6.'da sunulmuştur:

**Tablo 2.6. FRC 2019 Yılı Sonuçlandırılmış Denetim Davaları**

Bağımsız Denetim Şirketi	Denetlenen İşletme / Denetim Dönemi	Suiistimal Edilen Alanlar	Uygulanan Yaptırımlar	
			Bağımsız Denetim Şirketine	Denetim Ortağına
KPMG LLP William Smith	Quindell plc/ 2013 yılı finansal tablo denetimi	-Geçmiş yıl kârlarında ve gelirlerinde önemli ölçüde düzeltmeler yapma, -Hukuk hizmetlerde gelirin muhasebeleştirilmesi, -Yazılım lisanslarının alımı ve satımı işlemleri, -Niteliksiz denetim, -Finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair	4.5 milyon £ (3.15 milyon £'a indirildi) para cezası  Kınama Cezası	120.000£ (84.000£'a indirildi) para cezası  Kınama Cezası

		makul güvence oluşturacak denetim kanıtı elde edememe, -Mesleki şüpheciliği etkili kullanamama.		
PwC Mr. Denison	BHS Ltd Taveta Grup/ 2014 yılı denetimi	-Denetimden sorumlu ortağın denetimin tamamlanması aşamasında 2 saat çalışması ve bir yıl deneyimi olan genç ekip üyesine yetki vermesi, -Tarafsızlığa ve bağımsızlığa aykırı davranması, - Sürekliliğe dair endişelerin varlığı, -Değer düşüklüğü denetiminde başarısızlık, -Yönetimin muhasebe tahminleri ve varsayımlarının geçerliliğini test etmeme, -Mesleki şüphecilikle hareket etmeme, - Yeterli denetim kanıtı elde edememe, - Gelir tablosu kalemleri hakkında denetim kanıtı elde edememe, -Finansal tablolarda önemli olaylara ilişkin atıfların olmaması, -Denetimin ne zaman tamamlandığı hakkında elektronik denetim dosyasında yanlış bildirim	10 milyon £ (6.5 milyon £'a indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  3 yıl boyunca Leeds denetim uygulamasını izleyecek ve destekleyecek ve FRC'ye her yıl rapor sunacak  Yüksek riskli ya da yüksek profilli özel şirketlerin kalite kontrol incelemelerine ilişkin politika ve prosedürleri gözden geçirecek gerekirse değiştirecek	500.000 £ (325.000 £'a indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  15 yıl boyunca denetim yapması yasaklandı

		yapma.		
KPMG LLP	Ted Baker plc/ 2013-2014 yılları finansal tablo denetimi	-Etik Standartların İhlali, -Denetim bağımsızlığına yöneltilen riskler için denetimin üstlenilmemesi gerekliliği, -Denetçi iken müşterisine destek hizmetler de sunma, -Denetim dışı ücretlerin düzeyi.	3 milyon £ (2.1 milyon £'a indirildi) Para Cezası  Kınama Cezası	80.000 £ (46.800 £'a indirildi) Para Cezası  Kınama Cezası
Grant Thornton LLP	Nichols plc ve Salford Üniversitesi/ 2010-2013 finansal tabloların denetimi	-Etik Standartların İhlali, -Bağımsızlık ve tarafsızlığa uygun davranmama, -Mevcut denetim müşterilerinde kilit yönetici olmayan pozisyonlarda denetim ortağı olarak görev alma, -Mevcut denetim müşterilerine danışmanlık anlaşması ile ücretli hizmet sunma.	4 milyon £ (3 milyon £'a indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası	3 Denetim ortağı 60.000£-100.000£ (indirimli 45.000£-75.000£) arasında değişen Para Cezası  Kınama Cezası
Deloitte LLP	Serco Geographix Limited 2011-2012 finansal tablolarının denetimi	Mesleki yeterlilik ve özen konusunda temel ilkelere uygun hareket etmeme.	6.5 milyon £ (4.225 milyon £'a indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  Tüm denetim personelinin eğitim alması düzenlenmiştir	150.000 £ (97.500 £'a indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası
Baker Tilly UK Audit	Tanfield Group plc	Ticari alacaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler,	750.000 £ Para	Ortak Mr. King için 30.000 £

LLP (Now RSM UK Audit LLP)	2007 yılı finansal tablolarının denetimi	stoklar gibi önemli bilanço kalemleri için -yeterli çalışma yapılmaması, -yeterli denetim kanıtı elde edilememesi, -denetim prosedürlerinde eksiklik olması.	Cezası  Kınama Cezası	Para Cezası  Kınama Cezası  Ortak Mr. Railton için 35.000£ Para Cezası  Kınama Cezası
KPMG Audit plc	Equity Syndicate Management Limited 2008-2009 finansal tabloların denetimi	-Sendikanın talep rezervler uygulamalarına ilişkin düzenlenen raporda usulsüzlük, -Sendika tarafından yürütülen vaka dosyalarını anlayamama, nihai hükümleri tahmin edememe, -Yeterli denetim kanıtı elde edilememesi, -Denetim çalışmalarında ciddi eksiklikler olması.	6 milyon £ Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  Sigorta şirketlerinin 2018 denetimleri için belirli yönleriyle FRC'ye rapor vermek ve ek iç incelemeleri üstlenmek	Mark Taylor 100.000 £ Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  2020 sonuna kadar denetimlerinde ikinci bir ortak incelemesi şartının getirilmesi  Anthony Huls 100.000 £ Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası
KPMG Audit plc	The Co-operative	Co-op Bank ile Britannia Building Society	5 milyon £ (4 milyon £'e	125.000 £ (100.000 £'a

	Bank plc 2009 yılı finansal tabloların denetimi	birleşmesiyle ilgili -Alınan kredi ve borçların oranı, -Ticari kredilerle ilgili gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin denetimi, - Yeterli kanıt elde edememe, - Mesleki şüphecilikle hareket etmeme, -Finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olmaması,	indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası  KPMG'nin kredi kurumlarıyla olan denetim sözleşmeleri 3 yıl boyunca KPMG'nin ayrı bir denetim kalite ekibi tarafından incelemeye tabi tutulacak ve her yılın sonunda FRC'ye rapor verilecek	indirildi) Para Cezası  Şiddetli Kınama Cezası
--	---	--	---	--

Kaynak: FRC 2019 Annual Enforcement Review (July 2019) faydalanılarak oluşturulmuştur.

Finansal Raporlama Konseyi Tablo-2.6.'da 2019 yılında sonuçlanan davalarda maddi (finansal) ve maddi (finansal) olmayan yaptırımları hem büyük denetim şirketlerine hem de denetim ortaklarına uygulamıştır. Konsey uyguladığı finansal yaptırımların yüksek tutarlarıyla, denetim şirketlerinin ve denetim ortaklarının, denetim faaliyetlerini ilgili ilkelere, standartlara ve kurallara uygun yerine getirmelerini sağlarken, finansal olmayan yaptırımlarla da gelecekteki denetimlerin kalitesini ve güvenilirliğini korumayı ve artırmayı sağlar. Konsey, yaptırımların zamanında verilmesi ve uygulanması konusuna özen göstermekte ve böylece yatırımcıların zarar görmesinin ya da yanlış kararlar almasının önüne geçmektedir.

Konsey, disiplin yetkisini mesleki yükümlülüklerini yerine getirmeyen denetçilerin gerçek sonuçlarla karşılaşacağını göstermek için kullanmakta, para cezası, kınama, şiddetli

kınama, firmanın faaliyet izninin (kaydının) iptali, faaliyet izninin askıya alınması gibi finansal ve finansal olmayan disiplin cezaları uygulamaktadır.

#### **2.5.2.6.1.11. FRC'nin Finansman Kaynağı**

2006 Şirketler Yasası'ndaki düzenlemelere göre, FRC'nin denetim için yetkili otorite maliyetleri (harcamaları) meslek kuruluşları tarafından karşılanırken; muhasebe, aktüerya, kurumsal yönetim ile ilgili ana faaliyet giderleri ise muhasebe ve aktüerya meslekleri, iş dünyası, emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından gönüllü olarak finanse edilmektedir (IFIAR 2019 Member Profile – FRC).

#### **2.5.2.6.1.12. FRC'de Yapılanma Değişikliği**

Dünyada sürekli olarak bir değişimin söz konusu olması, sistemlerin de yeniden düzenlenmesini beraberinde getirmektedir.

İngiltere'nin kamu gözetim otoritesi olan FRC, "Denetim, Raporlama ve Yönetim Otoritesi" (ARGA) adı altında bir yasal organla yer değiştirecektir. ARGA, gelişmiş güçlerle donatılacak ve parlamentoya karşı hesap verecek şekilde görevlendirilecektir (FRC, Developments in Audit, 2019).

#### **2.5.2.6.2. Mesleki Gözetim Kurulu (POB)**

İngiltere'de denetimin gözetimi için Mesleki Gözetim Kurulu – Professional Oversight Board-POB, 2004 yılında Finansal Raporlama Konseyi (FRC)'nin bir parçası olarak kurulmuştur (www.gov.uk). Ancak günümüzde İngiltere'de kamu gözetimi alanında tek yetkili kurul, FRC'dir.

Amerika'daki Enron skandalı sonrası 2003 yılında İngiliz Hükümeti'nin reform çalışmaları sonucunda, POB'un oluşumu gündeme gelmiştir. Enron'un ve denetim şirketi

Andersen'in batışı hem küresel denetim piyasasına hem de denetim kalitesinde güven kaybına yol açmıştır (Beattie, Feamley ve Hines, 2010). Enron ve iyi firmaların kurumsal başarısızlıkları ardından İngiliz Hükümeti, İngiltere'deki muhasebeciler ve denetçiler için düzenleyici rejimi gözden geçirmiş ve "Muhasebe Mesleğinin Düzenleyici Rejiminin Gözden Geçirilmesi" isimli bir raporu 2003 yılında yayınlamış ve raporda borsaya kota olmuş ve kamu yararını ilgilendiren tüzel kişiliklerin denetimlerinin gözetimini FRC içinde yer alan ve bağımsız denetim birimi ile entegre çalışacak bir gözetim kuruluna verilmesini önermiştir (FRC, 2006). POB, FRC'nin içinde yer alan bir bölüm olup hem İngiltere'de denetimin düzenlenmesinde genel sorumluluğa sahiptir hem de Denetim Denetleme Birimi – Audit Inspection Unit (AIU) aracılığıyla denetim kalitesinin izlenmesinden sorumludur (FRC, 2006).

Denetim Denetleme Birimi (AIU), Mesleki Gözetim Kurulu (POB)'un bir parçası iken, POB'da Finansal Raporlama Konseyi'nin bir parçasıdır. AIU, borsada işlem gören şirketler ile kamu yararını ilgilendiren diğer şirketlerin denetimlerini izler, her yıl yaklaşık 100 denetimi bir risk modeli kullanmak suretiyle denetler, ayrıca en büyük on firmanın kalite kontrol süreçlerinin de denetimini yapar. İzleme sonuçlarını firmalara özel olarak raporlar, faaliyetlerini de içeren daha detaylı raporları kamuya da sunar. Şirketler Kanunu uyarınca, FRC'nin yasal sorumlulukların çoğu, şu anda POB'dadır. Denetimin denetimi yani gözetim için Tanınmış Kalite Birimi - Recognised Qualified Bodies- (RQB) ve Tanınmış Denetim Birimi-Recognised Supervisory Bodies (RSB) vardır. Bunların Şirketler Kanunu'na uygunluğunun devam ettiğine ilişkin olarak düzenli olarak izlemesini yapar. Faaliyetleri hakkında da yıllık raporlar yayınlar (<https://assets.publishing.service.gov.uk/>).

FRC, İngiltere'nin bağımsız düzenleyicisi olup, yüksek kaliteli kurumsal yönetişimin geliştirilmesinden ve yatırımı teşvik etmek için raporlamadan sorumludur. POB ise Konsey'in genel hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur ve dört ana sorumluluğa sahiptir (frc.org.uk):

- Tanınmış muhasebe (kuruluşları) organları tarafından denetçilerin düzenlenmesini denetlemek için bir yasal yükümlülüğe sahiptir.
- Büyük denetimlerin kalitesinin izlenmesinden sorumludur.
- Mesleki muhasebe organları (kuruluşları) tarafından muhasebe mesleğinin düzenlenmesinin bağımsız gözetiminden sorumludur.

- Mesleki aktüeryal organları tarafından aktüerya mesleğinin düzenlenmesinin bağımsız denetiminden sorumludur.

POB, muhasebe ve aktüerya mesleğinden bağımsız olup, üyeleri muhasebe, denetim, aktüerya işlerinde geniş iş ve mesleki tecrübeye sahiptirler (frc.org.uk).

POB, FRC'ye yatırımcı, piyasa ve kamu güveninin borsaya kota edilmiş ve diğer kuruluşlar nezdinde finansal ve kurumsal yönetim bağlamında amacını yerine getirmesi açısından aşağıda sayılan beş rolüyle katkı sağlar (FRC, 2007):

- 2006 Şirketler Kanunu uyarınca, muhasebe meslek kuruluşları tarafından denetim mesleğinin düzenlenmesinin bağımsız gözetimi, denetçilerin bağımsız denetimi, üçüncü ülke denetçilerinin tescil edilmesi rolü.
- Muhasebe meslek kuruluşları tarafından mesleki muhasebe düzenlenmesinin bağımsız gözetimi rolü. Bu rol Muhasebe Kuruluşlarının Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies –CCAB) ile mutabakata varılarak gerçekleştirilir.
- Denetim Denetleme Birimi (AIU) aracılığıyla büyük ve kamu yararını ilgilendiren denetimlerin gözetimi rolü.
- Aktüeryal meslek kuruluşları tarafından aktüeryal mesleğinin düzenlenmesinin bağımsız gözetimi ve yüksek kalite aktüerya hizmetlerinin teşvik edilmesi rolü.
- Denetimin düzenlenmesiyle ilgili çeşitli uluslararası kuruluşlara üye olma rolü. Gözetim kurulunun yasal denetim düzenlemesindeki bu rol tamamen isteğe bağlıdır.

#### **2.5.2.7. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi**

Şirket başarısızlıkları ve yatırımcıların kayıpları dünyanın her yerinde olduğu gibi burada da yaşanmıştır. Örneğin, Olympic Insurance'nin iflası iki yüz bin müşterinin sıkıntı yaşamasına neden olmuştur (<https://xprimm.com/>). Laiki Bank başta olmak üzere bankacılık sektöründe yaşanan sıkıntılar da yine mevduat sahiplerinin (yatırımcı) finansal sistemlere olan güvenini örselemiştir. Ukraynalı bir banka olan Privatbank denetim ihlallerinden dolayı PwC'ye 3 milyar \$'lık dava açmıştır (<https://www.ft.com/>).



Finansal sistemlerde yaşanan sıkıntılar elbette yapılan yanlış uygulamaların önüne geçilmesi, değişen ve gelişen koşullara uyumun sağlanması yolunda adımlar atılmasını beraberinde getirmektedir. Mevcut sistemlerdeki bozuklukların giderilmesi, yeni sistemlerin kurulması, hukuki düzenlemelerin yapılması gibi eylemler hayata geçirilmelidir.

AB ülkelerinde 8. Direktif, oluşturulacak olan bir kamu gözetim sistemi ile birlikte yasal denetçilerin ve bağımsız denetçilerin gözetiminin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur ve 2014 AB Denetim Reformu ile AB ülkeleri, uygulamalarını gözden geçirip gerekli adımları atmıştır. Avrupa Birliği Gözetim Koordinasyonu Grubu - EGAOB bünyesinde AB'ye üye ülkelerin kendi kamu gözetim sistemleri arasındaki eş güdümün sağlanması arzu edilmiştir.

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi de EGAOB'un bir üyesi olarak, kamu gözetim sisteminin kurulması yönünde gereken adımları atmıştır (<https://ec.europa.eu/>).

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, IFIAR'ın Avrupa bölgesindeki 32 üye ülkesinden biridir. Dünyada denetim skandallarının patlak verdiği sürecin başlarında ve de AB'nin en son genişleme dalgaları kapsamında 2004 yılında (<https://www.ab.gov.tr/>) Birlik'e üye olmuştur. Dünyada Enron ile patlak veren ve SOX ile şekillenen sürecin hemen başlarında AB'ye üyeliği kabul edilen bir ülkede kamu gözetim sisteminin ne zaman kurulduğunu, gözetim sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirmek için incelenmiştir.

#### **2.5.2.7.1. Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu (CyPAOB)**

Bağımsız denetim ve yüksek kalite kontrol standartlarının teşvik edilmesi suretiyle denetim mesleğine olan kamu güveninin güçlendirilmesi amacıyla Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu -Cyprus Public Audit Oversight Board – CyPAOB (<http://www.cypaob.gov.cy/>) 2 Haziran 2017 tarihinde kurulmuştur (<http://www.treasury.gov.cy/>).

### **2.5.2.7.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu – CyPAOB, 2 Haziran 2017 tarihinde yürürlüğe giren yeni Denetçi Kanunu (Auditor Law) hükümleri esas alınarak kurulmuştur (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB ve <http://www.treasury.gov.cy/>). Denetçiler Kanunu, 537/2014 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü ve 2014/56/AB Direktifi ile uyumludur (<http://www.treasury.gov.cy/>).

CyPAOB'nin internet sitesinde uyulması gereken yasal çerçeveler kapsamında Şirketler Yasası (Cap 113), 537/2014 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü ve 2014/56/AB Direktifi sayılmıştır (<http://www.cypaob.gov.cy/>). Kurul'un bağlı olduğu birim Enerji, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı'dır (<http://www.cypaob.gov.cy/>).

### **2.5.2.7.1.2. CyPAOB'nin Misyonu ve Görevleri**

CyPAOB, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin ve denetçilerin direkt olarak kamu gözetiminden sorumludur (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB) ve gözetime ilişkin görevleri aşağıda sıralanmıştır (the Auditors Law, 18(1)) :

- Yasal denetçilerin ve yasal denetim şirketlerinin kayıt ve tescil işlemlerini yapmak.
- Yasal denetim şirketlerinin denetimlerinde mesleki etik standartlarını, iç kalite kontrollerini benimsemesini sağlamak.
- Yasal denetçilerin ve denetim şirketlerinin sürekli eğitimlerini gerçekleştirmek.
- Yasal denetçilerin ve denetim şirketlerinin kalite güvence sistemlerini izlemek.
- Yasal denetçiler ve denetim şirketlerinin uygunsuz denetim faaliyetleri için disiplin sistemlerini yürütmek.

### **2.5.2.7.1.3. CyPAOB'nin Yetki Devri**

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde muhasebe ve denetim mesleğinin düzenlenmesi konusunda yetkilendirilen makam Kıbrıs Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür –

Institute of Certified Public Accountants of Cyprus – ICPAC. 1961 yılında kurulan Enstitü'nün amaçları içerisinde bütün muhasebe meslek mensupları için bir örgütsel çerçevenin sağlanması, mesleki faaliyet ve çıkarların teşvik edilmesi, meslek mensuplarınca etik kurallara uygun hareket edilmesi suretiyle meslek itibarının korunması, değişen ve gelişen koşullara uyum için sürekli eğitim çalışmalarının yapılması sayılabilir ([www.cyprusprofile.com](http://www.cyprusprofile.com)).

CyPAOB, tanınmış bir organ olan (Recognized Professional Body) Kıbrıs Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne (ICPAC'a) bir delegasyon anlaşmasıyla meslek mensuplarının kayıt ve lisanslama işlemlerini yapma, denetim ve etik standartlarını belirleme, denetçilerin sürekli eğitimlerini yapma konularında yetki devri yapmıştır. Ayrıca CyPAOB'in devrettiği bu yetkileri geri alma gücü saklı tutulmuştur (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB). 12.09.2017 tarihli delegasyon anlaşması ise KAYİK dışı denetim şirketlerinin disiplin işlemlerini yürütme görevi ICPAC'a verilmiştir (CEAOB Enforcement Questionnaire Report, 2019).

CyPAOB, KAYİK'leri denetleyen yasal denetim şirketlerinin kalite güvence incelemelerini yaparken, ICPAC ise KAYİK dışı denetim şirketlerinin kalite güvence incelemelerini yapmaktadır ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

#### **2.5.2.7.1.4. CyPAOB'nin Kurul Üye Sayısı**

CyPAOB, bir başkan, bir başkan yardımcısı ve beş üye olmak üzere toplamda 7 üyeden oluşmaktadır (Accountancy Europe, 2018). Kurul başkan ve üyeleri çoğunlukla mesleği uygulayan kişiler değildir ancak yasal denetim ile ilgili alanlarda oldukça bilgili kişilerdir (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB). Üyeler, Bakanlar Kurulu tarafından 6 yıllık bir süre için seçilmektedir (Accountancy Europe, 2018). Bakanlar Kurulu'nun teklifi ile 6 yıllık süre bitiminde bir kereye mahsus olmak üzere tekrar seçilebilirler (The Auditors Law, 6 (5)).

Kurul başkan ve üyeleri CyPAOB'a atanmadan önceki (soğuma süresi olarak) üç yıllık süreçte yasal denetim yapmamış, bir denetim şirketinde oy hakkı bulunmayan, bir denetim şirketinde yönetim kurulu üyesi olmayan, bir denetim şirketi tarafından istihdam edilmemiş ya da başka bir şekilde ilişkisi olmayan kişilerden seçilmektedir (IFIAR 2019

Member Profile –CyPAOB). Sözleşme ortağı olarak toplam 7 yıl boyunca faaliyet gösteren bireyler için 15 Aralık 2023'ten sonra atanmadan önce geçecek süre (soğuma süresi) 5 yıl olacaktır (<http://www.cypaob.gov.cy/>).

#### **2.5.2.7.1.5. CyPAOB'nin Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı**

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'ndeki bütün denetimler Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilen Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA'lara) uygun olarak gerçekleştirilmektedir (<https://www.ifac.org/>). CyPAOB, 2017 yılında da Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC1) kapsamında kalite güvence sistemlerini denetlemiştir (CyPAOB “Ετήσια Έκθεση” Annual Report 2017). Kalite güvence sisteminin denetimi, Avrupa denetçi denetim makamları tarafından ortaklaşa geliştirilen Ortak Denetimin Gözetimi Metodolojisi'ne - Common Audit Inspection Methodology – CAIM dayanmaktadır (CyPAOB “Ετήσια Έκθεση” Annual Report 2017). CyPAOB, denetimin denetiminde yani gözetimde risk odaklı yaklaşımı esas almaktadır. Kalite güvence sisteminin etkinliğini değerlendirirken ve KAYİK'lerin denetimlerinin denetimini gerçekleştirirken risk odaklı yaklaşımı kullanmaktadır (CyPAOB “Ετήσια Έκθεση” Annual Report 2017).

Kurul'un Denetim Kalite İnceleme Ekibi, KAYİK denetçilerinin gözetimini gerçekleştirmektedir ve Ekip 2016-2018 gözetim döngüsüne kadar 4 Büyük Denetim (Big Four) şirketi ve diğer KAYİK denetçileri olmak üzere 14 denetim şirketinin tam kapsamlı gözetimini gerçekleştirmiştir (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB).

4 Büyük Denetim şirketi (Deloitte Limited, Ernst & Young Cyprus Limited, KPMG Limited ve PricewaterhouseCoopers Limited) her yıl gözetime tabidir (CyPAOB “Ετήσια Έκθεση” Annual Report 2017). Diğer KAYİK (sayıları 10'dan fazladır) kapsamındaki denetim şirketleri her üç yılda bir gözetime tabidir. Bu 14 KAYİK kapsamındaki denetim şirketinin gözetimi doğrudan CyPAOB tarafından gerçekleştirilmektedir (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB).

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde KAYİK kapsamında olmayan yaklaşık 676 adet denetim şirketi vardır ve onların gözetimi ise en az 3 yılda bir gerçekleştirilir ve de onların birincil incelemesini yapmak üzere, tanınmış bir organ olan Kıbrıs Sertifikalı Kamu

Muhasebecileri Enstitüsü –ICPAC görevlendirilmiştir (IFIAR 2019 Member Profile – CyPAOB). Bunların (KAYİK kapsamında olmayan şirketlerin denetim şirketlerinin) birincil incelemeleri meslek enstitüsü tarafından gerçekleştirildikten sonra CyPAOB gözetimine tabidir (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB).

#### **2.5.2.7.1.6. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

CyPAOB, gözetim görevini yerine getirirken uluslararası düzenleyicilerle ve mevkidaşlarıyla iletişim içerisindedir. CyPAOB, IFIAR'ın bir üyesidir (www.ifiar.org). CyPAOB, Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi (CEAOB)'nin bir üyesidir (CyPAOB “Ετήσια Έκθεση” Annual Report 2017). Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca, IOSCO'nun da bir üyesidir (www.iosco.org).

#### **2.5.2.7.1.7. CyPAOB'nin Disiplin Cezaları**

CyPAOB'nin bağımsız disiplin organı (komitesi) bir başkan ve 2 üye ile toplam üç kişiden oluşmaktadır ve üyelerinin tamamı Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır (<http://www.treasury.gov.cy/>). CyPAOB, bağımsız disiplin organı aracılığıyla KAYİK denetçilerinin disiplin işlemlerinden sorumludur (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB).

Usule aykırı denetim uygulamaları için uygulanacak disiplin cezaları aşağıda sıralanmıştır (the Auditors Law, 109.md.):

- Meslekten men edilerek sicilden çıkarılması,
- Mesleki faaliyetlerinin 3 yıla kadar askıya alınması,
- Maddi para cezası yasal denetçiler için 100.000 €'ya kadardır ancak ihlalin tekrarlanması halinde ceza tutarı 200.000 €'ya kadar çıkmaktadır,
- Maddi para cezası denetim şirketleri için 1 milyon €'ya kadardır ancak ihlalin tekrarlanması halinde ceza tutarı 2 milyon €'ya kadar çıkmaktadır.

### **2.5.2.7.1.8. CyPAOB'nin Finansman Kaynağı**

CyPAOB'nin finansman kaynağı 2017 Denetçi Kanunu'nda düzenlenmiştir ve buna göre Kurul'un bütçesinin % 20'si devlet bütçesi tarafından finanse edilirken, kalan % 80'lik kısmı ise mesleki kuruluşlar, denetim şirketleri ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'lerin) denetçileri tarafından finanse edilecektir (IFIAR 2019 Member Profile –CyPAOB).

### **2.5.2.8. Japonya**

Küresel ekonomilerde 2000'li yıllarda gün yüzüne çıkan finansal krizlerden Japonya'da nasibini almıştır. Japonya'da 2006 yılında dünyaca ünlü kozmetik firması Kanebo tarafından şişirilmiş kazanç beyanı yöntemiyle finansal bilgiler manipüle edilmiş ve Japonya'nın denetim liderleri arasında bulunan ve aynı zamanda Pwc'nin ortağı olan denetçisi ChuAoyama tarafından ise duruma göz yumulmuştur (Odabaşı ve Ergen). Japonya'daki bu skandal ABD'ki Enron ile kıyaslanabilecek büyüklükte ve sosyal etkiye sahiptir (Murase, Numata ve Takeda, 2011). Bağımsız denetim şirketlerinin kendilerinden beklenen misyonu yerine getirmedeki başarısızlıkları ya da bile isteye bu başarısızlıklara imza atmaları finansal tablolara ve sistemlere olan kamu güvenini zedelemektedir. Skandal sonrası Japonya da gerekli hukuki düzenlemeleri yapmıştır ve Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu - The Financial Instruments and Exchange Act – FIEA (J-SOX olarak da isimlendirilmektedir) 14 Haziran 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

Japonya'da yüksek kaliteye sahip denetimler yapılması ve bu amaca hizmet eden kalite kontrol sistemi tasarlanması ve uygulanması konusunda Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (JICPA), Finansal Hizmetler Ajansı (FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB) işbirliği içinde çalışır (jicpa.or.jp).

Japonya'da da bağımsız denetimin kalitesini artırmak, finansal tablolara olan güveni tesis etmek, finansal piyasaların etkin bir şekilde işlemesine katkıda bulunmak için bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi gerekli görülmüştür. Japonya'da bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kurum Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim

Gözetim Kurulu – Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board - CPAAOB'dir.

#### **2.5.2.8.1. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB)**

Japonya'da bağımsız denetimin gözetiminden Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu CPAAOB sorumludur ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp)).

##### **2.5.2.8.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

Japonya'da bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan CPAAOB, Meslek Yasası (CPA Law) esas alınarak 1 Nisan 2004 tarihinde kurulmuştur ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp)).

2003 Mayıs'ında Meslek Kanunu'nda yapılan revizyon ile kendi kendini düzenleyen bir yapıya sahip olan JICPA Meslek Kanunu kapsamına dâhil edilmiş ve bu durum vesilesiyle CPAAOB, JICPA'nın inceleme raporlarını denetimden geçirme ve yetersiz görürse de bizzat gözetimi yapma yetkisine sahip olmuştur. 2007 revizyonundan önce Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu'nun hükümlerine göre yabancı firmaların denetimini yapan yabancı denetim şirketlerinin gözetimi FSA ve CPAAOB'ya aitti. 2007 Haziran'ında Meslek Kanunu'nda yapılan yeni revizyon ile de Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu'nun hükümlerine göre yabancı firmaların denetimini yapan yabancı denetim şirketlerinin gözetimi CPAAOB'ye verilmiştir ve CPAAOB bu firmalar için ilgili bilgileri temin etme ve yerince denetim (gözetim) yapma yetkisi ile yetkilendirilmiştir (CPAAOB Annual Report, 2019).

##### **2.5.2.8.1.2. CPAAOB'nin Görevleri ve Organizasyonu**

CPAAOB'nin temel sorumluluk alanları aşağıda sıralanmıştır ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp) ve CPAAOB Annual Report, 2019):

- Kalite kontrol incelemeleri ile bağımsız denetimin gözetimini yapmak (denetçilerin, denetim şirketlerinin, yabancı denetim şirketlerinin ve JICPA'nın gözetimini yapmak),
- Meslek mensuplarının sınavlarını yapmak,
- Meslek mensupları ile bağımsız denetim şirketlerinin disiplin uygulamalarını müzakere etmek.

“Planlama, Yönetim ve Mesleki Sınav Ofisi” ve “İzleme ve Denetim Ofisi” olmak üzere iki birim Genel İcra Bürosu’nu oluşturmakta, Genel İcra Bürosu da CPAAOB’nin idari görevlerini yerine getirmede Kurul’un bir alt birimi olarak hareket etmektedir ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp)). “Planlama, Yönetim ve Mesleki Sınav Ofisi” mesleki sınavların uygulanmasından sorumlu olmakla birlikte meslek mensuplarının soruşturma ve disiplin işlerinin müzakere edilmesinden ve ayrıca İcra Bürosu’nun genel işlerinin koordinasyonundan da sorumludur. “İzleme ve Denetim Ofisi” denetim şirketlerinin, denetim şirketlerince sağlanan güvence hizmetlerinin, JICPA’nın ve yabancı denetim şirketlerinin izlenmesinden sorumludur. Genel İcra Bürosu Nisan 2004’te 40 personel ile göreve başlamışken, bugün (31 Mart 2019 tarihi itibarıyla) “Planlama, Yönetim ve Mesleki Sınav Ofisi”nde 14, “İzleme ve Denetim Ofisi”nde 43 olmak üzere toplam 57 personeli ile faaliyetlerini gerçekleştirmektedir (CPAAOB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.3. CPAAOB’nin Misyonu ve Hedefi**

CPAAOB’nin misyonu hem denetimin yürütülmesinde etkinliği ve denetim kalitesini artırmaktır hem de Japonya sermaye piyasasındaki adalet ve şeffaflığı sağlamaktır (IFIAR 2019 Member Profile – FSA/CPAAOB).

Denetim şirketlerinin, faaliyetlerini düzgün bir biçimde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla CPAAOB gözetim yapmaktadır. Bu gözetim faaliyeti aynı zamanda denetim kalitesinin sürdürülmesinde ve yükseltilmesinde katkı sağlayacaktır. Gözetimdeki etkinlik denetim şirketlerinin de gönüllü olarak bu kaliteyi sürdürme ve yükseltme konusunda harekete geçirecektir. CPAAOB gözetim faaliyetlerinde bir taraftan denetim standartlarına uygunluğun sağlanmasını diğer taraftan da denetim kalitesinin korunmasını ve yükseltilmesini hedeflemiştir (CPAAOB Annual Report, 2019).



Japonya’da denetim kalitesini sağlamak, geliştirmek ve yatırımcıları korumak amacıyla CPAAOB, kamu denetimini ülke sınırları içerisinde yer alan denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerinin gözetimini yapmak suretiyle gerçekleştirmektedir (CPAAOB Case Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.4. CPAAOB’nin Kurul ye Sayısı**

Kurul, bağımsız bir düzenleyici organ niteliğine haizdir ve Finansal Hizmetler Ajansı – Financial Services Agency - (FSA) içerisinde yer alır ve de bir başkan, bir tam zamanlı, sekiz yarı zamanlı olmak üzere toplam on yesi ile faaliyet göstermektedir. Kurul yelerinin görev süreleri 3 yıl ile sınırlanmıştır (www.fsa.go.jp). Kurul yelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken bir soğuma süresi (cooling-off) belirlenmemiştir (IFIAR 2019 Member Profile - FSA/CPAAOB).

#### **2.5.2.8.1.5. Japonya’da Denetim Gözetim Düzenlemeleri**

Japonya’da denetim standartlarının yapılmasından Muhasebe Konseyi (the Business Accounting Council) sorumludur. Muhasebe Konseyi, FSA içerisinde kurulmuştur (IFIAR 2019 Member Profile – FSA/CPAAOB ve www.ifac.org).

#### **2.5.2.8.1.6. CPAAOB’nin Gözetim Faaliyetleri**

CPAAOB’nin sorumluluk alanlarından biri kalite kontrol incelemeleri ile bağımsız denetimin gözetimidir. CPAAOB, Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü- Japanese Institute of Certified Public Accountants - (JICPA) tarafından kalite kontrol incelemelerine yönelik olarak oluşturulan inceleme raporlarını incelemekte, gerekli görürse de JICPA ve denetim şirketlerini yerinde denetlemekte, gözetimini gerçekleştirmektedir (www.fsa.go.jp).

JICPA, genel olarak her üç yılda bir denetim şirketlerinin kalite kontrolünü gerçekleştirmektedir ve denetim şirketleri hakkında hazırladığı raporları CPAAOB'ye sunmaktadır. CPAAOB'de hem denetim şirketlerinin uygun denetim hizmeti sunup sunmadığını hem de JICPA'ca kalite kontrol sisteminin düzgün işletilip işletilmediğini değerlendirir. Denetim şirketlerince sunulan raporları ya da diğer materyallerin incelenmesini gerekli görürse, inceler. Kamunun aydınlatılması ve yatırımcının korunması açısından inceleme yapılmasını gerekli görürse denetim şirketlerinin denetimi yani gözetimini gerçekleştirir. Ayrıca JICPA tarafından uygun yönetim davranışının sağlanması açısından inceleme yapılmasını gerekli görürse JICPA'nın denetimini yani gözetimini yapar. Gözetim sonucunda CPAAOB, JICPA'nın yönetsel operasyonları tarafından sağlanan ve denetim şirketlerinin operasyonları tarafından sağlanan, denetim hizmetinde dürüstlüğün korunması hususunda (gerekli görürse) idari işlemler veya diğer tedbirler için FSA Komiseri'ne tavsiyede bulunur (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB'nin bu gözetim biçimi, bir taraftan JICPA'nın kalite kontrol incelemesinin kalitesini yükseltirken, diğer taraftan da JICPA'nın denetim şirketlerine uygun ve etkili talimatlar vermesini ve desteklemesini sağlar ve bu suretle denetim şirketlerinin kendilerinde iyileştirmeler yapmasını teşvik etmiş olur (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB, denetim şirketlerinin gözetiminde aşağıda sıralanan unsurları da dikkate almaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019):

- Her bir denetim şirketinin niteliği,
- Denetim şirketinin niteliğine ve büyüklüğüne uygun bir operasyon yönetim ortamının olup olmadığı,
- Denetim hizmetleri gerçekleştirilirken mesleki şüphecilik gerektiği gibi gösterilip gösterilmediği,
- Denetim şirketinin somut olaylar ve temel neden analizlerini dikkate alarak etkin iyileştirmeler yapıp yapmadığı.

CPAAOB, her yıl büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin raporlarını toplamakla birlikte, gerekli gördüğünde de küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinin de raporlarını toplamaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB, her yıl büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin yönetim ortamlarını ve yönetim ortamındaki faaliyetlerini izlemek amacıyla yıllık raporlarını toplamaktadır.

Büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin yıllık raporlarını karşılaştırarak ortak sorunları tespit etmeye çalışmaktadır. Gözetimlerini etkin ve verimli bir biçimde uygulayabilmek için yıllık raporlardan edindiği bilgileri analiz edip kullanmaktadır. CPAAOB, “Denetim Şirketlerini İzleme Temel Planı”na dayanarak 2018 Ağustos döneminde 53 adet küçük-orta ölçekli denetim şirketinin raporlarını, iş yönetim ortamını belirlemek, kalite kontrol incelemelerine verdikleri cevapları ve iyileşmeye yönelik adımlarını izlemek amacıyla toplamıştır (CPAAOB Annual Report, 2019).

Ayrıca CPAAOB, büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin üst yöneticileri ile denetim kalitesini yükseltmek için periyodik olarak görüş alışverişinde bulunmakta, böylece operasyon yönetim çevresinin en son hali ile denetim şirketlerinin ve sektörün karşı karşıya kaldığı zorlukları anlamaya çalışmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.7. CPAAOB’nin Gözetim Faaliyetlerinin İş Akışı**

CPAAOB gözetim faaliyetlerini standart bir iş akış programı çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Bu iş akış faaliyetinin uygulanış biçimi sırasıyla şöyledir (CPAAOB Monitoring Report, 2019):

- CPAAOB denetçilerine bir denetim şirketi hakkında gözetim yapılması talimatını verir.
- CPAAOB’nin denetçileri yerinde denetim yapmadan önce, denetim şirketinin sorumlu kişisine gözetim yetkisi, amacı, yöntemleri, gözetim izleme sistemi, görüş bildirme sistemi ve gerekli diğer konular hakkında açıklamalarda bulunur.
- CPAAOB’nin denetçileri yerinde denetim yapmaya başlarlar ve denetim şirketinde operasyon yönetim ortamını, kalite kontrol ortamını ve denetim sözleşmelerini inceler.
- CPAAOB’nin denetçileri, denetim şirketinin kalite kontrol prosedürlerinin düzenlemelere, denetim standartlarına, şirketin kendi kalite kontrol prosedürlerine uygun hareket edip etmediğini defterlerden, kayıtlardan, diğer materyallerden, denetim şirketinin yöneticileri ve çalışanları ile yapılan mülakatlardan edindikleri bilgilerle değerlendirir.

- CPAAOB'nin denetçileri, denetim sırasında tespit edilen gerçeklerin ve arka plandaki bilgilerin onayını denetim şirketinin sorumlu kişisinden yazılı olarak alır.
- Yerinde denetim sonrasında CPAAOB denetim sırasında tespit ettiği sorunlu alanları denetim şirketine bildirir ve ondan bu sorunlara ilişkin görüşlerini talep eder ve de denetim şirketiyle görüş farklılıkları olan konuları teyit eder.
- Görüş farklılıkları olduğunda denetim şirketi durumu yazılı olarak üç iş günü içerisinde Genel İcra Bürosuna bildirir.
- Denetim şirketinin bildirdiği görüş için CPAAOB'nin İcra Bürosu'nun başkanı ve Planlama, Yönetim ve Mesleki Sınav Ofisi başkanı durumu değerlendirir ve sonuçları CPAAOB'ye iletir. CPAAOB gerekli müzakereleri yapar. Gözetim sonucunu bildirir.

CPAAOB gözetim faaliyetleri sonucunda,

- JICPA'nın yaptığı kontrol incelemelerini istenilen nitelikte bulmazsa,
- Denetçilerin/denetim şirketlerinin denetimlerinin kalite kontrolünü yetersiz bulursa,
- Denetçilerin/denetim şirketlerinin faaliyetlerini ilgili denetim sözleşmesi şartlarına, yasalara, düzenlemelere, standartlara uygunsuz olarak yerine getirdiğini tespit ederse,

Finansal Hizmetler Ajansı Komiseri'ne – The Commissioner of the Financial Services Agency – (FSA) idari işler veya gerekirse diğer tedbirler için tavsiyede bulunur ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp) ve Annual Report, 2019). FSA, CPAAOB'nin tavsiyelerine dayanarak, gerekli idari önlemleri alacaktır ([jicpa.or.jp](http://jicpa.or.jp)).

#### **2.5.2.8.1.8. CPAAOB'nin Gözetim Yaklaşımı**

CPAAOB, denetim şirketinin işinin ve çalışmalarının mevcut durumunu göz önünde bulundurarak, denetimin güvenilirliğini desteklemek, denetim kalitesini sürdürmek ve geliştirmek için etkili ve verimli bir izleme (gözetim) yapmaktadır. Ayrıca JICPA, FSA, kamuoyu için izlemelerden elde ettiği bilgileri analiz etmek suretiyle sektördeki sorunlar hakkında da proaktif bir yapıda faydalı bilgiler sağlayacaktır (CPAAOB Annual Report,

2019). CPAAOB, izlemedeki (gözetimdeki) etkinlik açısından risk odaklı denetim yaklaşımını kullanmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.9. Denetim Şirketlerinin Büyüklüğü ve CPAAOB'nin Gözetim Sıklığı**

Her bir denetim şirketinin büyüklüğü farklılık göstermektedir ve farklılığın boyutları denetim kalitesi üzerinde büyük rol oynamaktadır. Kimi denetim şirketleri birkaç kişiden oluşan küçük ölçeğe sahipken, kimi denetim şirketleri de uluslararası ağda yer almakta ve çok sayıda istihdam ile büyük ölçeğe sahiptir.

Japonya açısından bakıldığında büyük ölçekli denetim şirketi olabilmenin koşulu 100'den fazla yerli denetime sahip olmak ve denetim görevlerini tam zamanlı olarak gerçekleştiren en az 1.000 çalışana sahip olmaktan geçer ve bu kapsama 2019 yılı için KPMG Azsa LLC, Deloitte Touche Tohmatsu LLC, Ernst & Young ShinNihon LLC ve PricewaterhouseCoopers Aarata LLC oluşan 4 denetim şirketi girmektedir (CPAAOB Case Report, 2019).

FSA 2017 yılında "Denetim Şirketlerinin Etkili Yönetim İlkeleri"ni (Denetim Şirketi Yönetim Kanunu'nu) yayınlamıştır. Kanun, büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin etkili yönetim organları kurmak suretiyle faaliyetlerini organize bir şekilde yönetmek zorunda olduğunu ve bunların dışındaki denetim şirketlerinin böyle bir zorunluluğu bulunmadığını, isteğe bağlı bir şekilde böyle bir uygulamayı yapabileceğini bildirmiştir (CPAAOB Case Report, 2019). CPAAOB denetim şirketlerinin kendi ölçekleri içerisinde bir yönetim ortamının kurulmasını istemiş ve denetim kalitesini iyileştiren bu ortamın olup olmadığı inceleyeceğini bildirmiştir (CPAAOB Case Report, 2019).

CPAAOB denetim şirketlerini, büyük ölçekli denetim şirketleri, ikinci kademe denetim şirketleri, küçük-orta ölçekli denetim şirketleri, ortaklıklar ve solo uygulayıcılar olarak ölçeklendirmektedir. CPAAOB'nin yapmış olduğu bu ölçeklendirmeye uygun olarak 31 Mart 2018 tarihi itibarıyla denetim şirketlerinin sayısı büyük ölçekli 6, ikinci kademe 4, küçük-orta ölçekli 219, ortaklık 50, solo uygulayıcı 1.755 olmak üzere toplam 2.034 adettir (CPAAOB Monitoring Report, 2019).

İkinci kademe denetim şirketleri, büyük ölçekli denetim şirketleri açısından ikinci kademe oluşturmakta ve bu kapsama 2019 yılında Gyosei & Co., BDO Sanyu & Co., Grant Thornton Taiyo LLC, Crowe Toya & Co. ve PricewaterhouseCoopers Kyoto girmektedir. (CPAAOB Case Report, 2019).

CPAAOB, küçük-orta ölçekli denetim şirketlerini gruplandırırken, büyük ölçekli ve ikinci kademe denetim şirketlerinin dışındakiler olarak gruplandırmıştır. Bu açıdan 31 Mart 2018 tarihi itibarıyla küçük-orta ölçekli denetim şirketleri grubundaki sayı 2.024'tür. Japonya'da kimi denetim şirketleri birleştiği için 2018 yılının sonunda denetim şirketi sayısı 235'e yükselmiştir ve tescilli 31.189 sertifikalı kamu muhasebecisi vardır. Kayıtlı olan CPA'lerin 10.192'si (yaklaşık % 35'i) büyük denetim şirketlerinin denetçisidir (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB, büyük ve ikinci kademe denetim şirketlerinin gözetimini sermaye piyasalarındaki rollerini göz önünde bulundurarak periyodik olarak gerçekleştirmekte iken, küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinin gözetimini ise kalite kontrol sonuçlarını değerlendirip gerekli görürse gerçekleştirmektedir (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB, büyük ölçekli denetim şirketlerinin sermaye piyasalarındaki rollerini ve JICPA'nın kalite kontrol inceleme sonuçlarını göz önünde bulundurarak düzenli olarak her iki yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019). Yine JICPA'nın kalite kontrol inceleme sonuçlarını göz önünde bulundurarak ikinci kademe denetim şirketlerini her üç yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019). Küçük-orta ölçekli denetim şirketleri için gözetim uygulamasında periyodik süre belirlenmemiş olmakla birlikte, JICPA tarafından yapılan kalite kontrol incelemelerinin sonucunda, kalite kontrol çevresi açısından JICPA'nın anında bir gözetim talebi varsa bu CPAAOB tarafından değerlendirilir. CPAAOB, küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinin gözetiminde operasyon yönetimine, kalite kontrollerine, bireysel denetim sözleşmelerinin denetim standartlarına uygunluğuna odaklanmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.10. Yabancı Denetim Şirketleri ve Gözetim Sıklığı**

Japonya’da yabancı denetçiler ve denetim şirketleri, denetim ve tasdik hizmetleri verebilmek için önce FSA’ya kaydolurlar ve Finansal Araçlar ve Borsa Kanunu (FIEA)’nun ifşa kurallarına tabi olmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

Japonya’da bu kurallara tabi olarak, 31 Mart 2019 tarihi itibarıyla Kuzey Amerika’dan 9, Merkez ve Güney Amerika’dan 8, Avrupa’dan 44, Asya ve Pasifik’ten 27 ve Orta Doğu’dan 1 olmak üzere toplam 89 yabancı denetim şirketi faaliyet göstermektedir (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB, “Yabancı Denetim Şirketleri için Denetim ve Denetleme Çerçevesi” ve “Yabancı Denetim Şirketlerinin Denetimi için Bilgi Rehberi” düzenlemelerinde yer alan hükümler gereği yabancı denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirmektedir. CPAAOB, Japonya’da faaliyet gösteren yabancı denetim şirketlerinin denetim raporlarını her üç yılda bir toplayarak gözetime tabi tutmaktadır ve topladığı verileri analiz etmektedir ve daha ileriye yönelik ihtiyacı da değerlendirmektedir (CPAAOB Annual Report, 2019). Bu kapsamda 2018 mali yılı için 29 ülkeden 79 yabancı denetim şirketi raporu toplamıştır (CPAAOB Annual Report, 2019).

#### **2.5.2.8.1.11. CPAAOB’nin Takip İncelemeleri**

CPAAOB, denetim şirketlerinin eksik oldukları alanlarda iyileştirici adımlar atıp atmadığını değerlendirmek için gözetimlerden sonra takip incelemeleri yapmaktadır.

2017 yılında gözetimini gerçekleştirdiği dört denetim şirketlerinin raporlarını 2018 yılında toplamış, bunların gözetim esnasında tespit edilen eksikliklere yönelik gerekli adımları atıp atmadığını incelemiştir. Bu dört denetim şirketinin ikisinin faaliyetlerinde hâlâ sorunlar yaşandığını ve acilen iyileştirmeler yapılması gerektiğini ortaya koymuştur (CPAAOB Annual Report, 2019). CPAAOB 2018 yılında takip incelemesi yapmak için 2017’de kalite kontrol incelemesine tabi tutulan küçük-orta ölçekli denetim şirketi arasından 53 tanesini seçmiş, bunların 13 tanesinin temsilcisi ile denetim standartlarının ihlalindeki önemli eksiklikler, riskli denetim alanları ve iyileştirme yapılması gereken

alanlar hakkında yüz yüze görüşme yapmıştır ve onları uygun denetim ve kalite kontrol yapmaya teşvik etmiştir (CPAAOB Monitoring Report, 2019). CPAAOB'nin denetim şirketlerinin gözetimini tamamlamakla kalmayıp bir sonraki yıl durumunu takip etmesi için dosyalarını tekrar toplaması ve incelemesi ülkedeki denetim faaliyetlerinin sağlıklı işlemesine, denetim kalitesinin sürdürülmesine ve iyileştirilmesine katkı sağlama açısından büyük önem taşımaktadır. Kurul'un kendi yaptığı gözetimin takibini tekrar yapması denetim şirketlerinin de kendilerine çeki düzen vermeleri açısından önemli rol oynamaktadır.

#### **2.5.2.8.1.12. CPAAOB'nin Gözetim Sonuçları Paylaşımı**

Gözetim sonuçlarının paylaşımı açısından en yoğun raporlama uygulamasını Japonya yapmaktadır. Bilgilendirme yelpazesinde Yıllık Raporlar, İzleme Raporları ve Vaka Raporları yer almaktadır ve kamuoyunun bilgilendirilmesine en verimli şekilde hizmet etmektedir.

CPAAOB, gözetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaktadır. Kurul, 2008'den bu zamana kadar vakalara ilişkin, 2016'dan bu yana da izlemelere ilişkin gözetim sonuçlarını yayınlamaya başlamıştır. Sonuçların kamuoyuyla paylaşımı, bir taraftan denetim kalitesinde ulaşılmak istenen noktaya etkin bir şekilde gelebilmek için hangi denetim alanlarında eksiklik olduğunu ortaya koyarken, diğer taraftan da finansal tablo kullanıcıları açısından temel bilgi kaynağı olarak bu raporların kullanılmasını sağlamıştır. Bu raporlar bağımsız denetim sözleşmelerinde ya da kalite kontrol sistemindeki eksikliklerin denetim şirketlerince tamamlanması ile yetinilmemesi gerektiğine ve aynı zamanda temel nedenlerin analiz edilerek iyileştirmeler yapılması gerektiğine ışık tutmaktadır (CPAAOB Case Report, 2019)

#### **2.5.2.8.1.13. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

CPAAOB bağımsız denetimin gözetimi için FSA'nın bölümleri ile, JICPA ile, Borsa ile ve yabancı denetim düzenleyicileri ve küresel ağlar kapsamında da IFIAR ile fikir



alışverişi ile bilgi paylaşımı da yapmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019). CPAAOB kalite kontrolünün gözetimi içinse FSA'dan, JICPA'dan, Borsa'dan ve Japon Denetim & Denetleme Kurulu Üyeleri Derneği (JASBA)'den aldığı bilgileri kullanır (CPAAOB Annual Report, 2019). Dijitalleşmenin getirdiği güvenlik açığının önlenmesi kapsamında da siber güvenlik alanında küresel muhasebe ağı ile de işbirliği yapmaktadır (CPAAOB Annual Report, 2019).

IFIAR, Tokyo'da sekreteryasını kurmuştur ve CPAAOB sekreteryasının düzgün işlemlerini sağlamak için FSA ile gerekli desteği verecektir ve böylece çok taraflı işbirliği ağları ile denetim kalitesinin küresel boyutta artırılmasında IFIAR'ın faaliyetlerine aktif bir katkı vermiş olacaktır (CPAAOB Annual Report, 2019).

Japonya CPAAOB, denetimin kalitesinin artırılması, gözetimde etkinliğinin sağlanması konularında fikir alışverişi açısından mevkidaşları ile ikili işbirliği de yapmaktadır. Bu kapsamda Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), Kanada Kamu Sorumluluğu Kurulu (CPAB), Malezya Denetim Gözetim Kurulu (AOB), Finansal Piyasalar için Hollanda Otoritesi (AFM), İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Fransa Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C) ve Çin Maliye Bakanlığı ile işbirliği ile fikir alışverişi içerisindedir (CPAAOB Annual Report, 2019).

Japonya, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca, IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

#### **2.5.2.8.1.14. FSA ve Disiplin Cezalarındaki Rolü**

Meslek Yasası (CPA Act veya CPA Law), Japonya'daki denetim mesleği için sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından gerçekleştirilecek olan hizmetlerin kapsamını, sertifikalı kamu muhasebecilerinin uygunsuz faaliyetleri için uygulanacak olan disiplin ve cezai yaptırımlar gibi konularda temel çerçeveyi sunmaktadır. Ayrıca Meslek Yasası FSA'ya sertifikalı kamu muhasebecilerini ve JICPA'yı denetleme yetkisi vermektedir (www.hp.jicpa.or.jp).

Gözetim sonucunda CPAAOB, hem JICPA'nın yönetsel operasyonlarını hem de denetim şirketlerinin denetim operasyonlarını dikkate alarak, gerekli görmesi halinde

denetim hizmetinde dürüstlüğün korunması hususunda idari işlemler veya diğer tedbirler için FSA Komiseri'ne tavsiyede bulunur (CPAAOB Annual Report, 2019).

CPAAOB tarafından 2014-2018 yılları arasında yapılan gözetim sayıları ve bu gözetim sonuçlarına göre FSA Komiseri'ne bildirilen tavsiye sayıları Tablo-2.7.'de sunulmuştur:

**Tablo 2.7. CPAAOB 2014-2018 Yılları Gözetim ve Tavsiye Verileri**

	<b>FY 2014</b>	<b>FY 2015</b>	<b>PY 2016</b>	<b>PY 2017</b>	<b>PY 2018</b>
<b>Gözetimi Sayıları</b>	15	9	12	9	10
<b>Tavsiye Sayıları</b>	5	4	12	1	0

Kaynak: CPAAOB Fiscal 2019 Edition:3

FY, mali yıl olup Nisan'dan bir sonraki yılın Mart ayına kadar olan dönemdir. PY, program yılı olup Temmuz'dan bir sonraki yılın Haziran ayına kadar olan dönemdir (CPAAOB Fiscal 2019 Edition:3). Tablo-2.7. verilerine göre, CPAAOB, 2016 program yılında gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketlerinin tamamı için FSA'ya tavsiye bilgisi sunmuştur. Bir başka deyişle 2016 yılında denetlenen denetim şirketlerinin tamamı başarısız olmuştur.

Finansal Hizmetler Ajansı (FSA)'nın Japonya'da denetim mesleği üzerinde gözetim sorumluluğu bulunmaktadır. FSA, disiplin işlemlerinin yürütülmesinden sorumludur. FSA, Kurul tarafından kendisine bildirilen tavsiyeleri inceleyerek meslek yasasında düzenlenen disiplin cezalarını uygulayacaktır.

Meslek Yasası'nın 29 ilâ 31. maddeleri ile 34-21.maddesinde disiplin cezaları düzenlenmiştir.

Meslek Yasası'nın 29. maddesinde yer alan düzenlemeye göre sertifikalı kamu muhasebecilerine uygulanacak disiplin cezaları uyarı cezası, faaliyetlerinin 2 yıldan fazla olmamak üzere askıya alınması ve kaydının silinmesi şeklindedir (CPA Act, Article 29, [www.japaneselawtranslation.go.jp](http://www.japaneselawtranslation.go.jp)).

Sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından yanlış ve hatalı beyanlar içeren finansal tabloları onaylanması halinde uygulanacak olan disiplin cezası faaliyetlerin askıya alınması ya da kaydının silinmesi şeklinde olmaktadır (CPA Act, Article 30 (1), [www.japaneselawtranslation.go.jp](http://www.japaneselawtranslation.go.jp)). Yanlış ve hatalı finansal tabloların, meslek mensubu tarafından tasdik edilmesi işleminde mesleki özenin ihlal edilmesinden dolayı uyarı veya faaliyetlerinin askıya alınması cezası verilebilir (CPA Act, Article 30 (2), [www.japaneselawtranslation.go.jp](http://www.japaneselawtranslation.go.jp)).

Meslek Yasası'nın 31. maddesinde yer alan düzenlemede, sertifikalı kamu muhasebecilerine uygulanacak disiplin cezaları içerisinde yaptıkları uygunsuz uygulamanın niteliğine göre ek ücret ödemesi şeklinde de bir ceza uygulamasının yapılacağı yer almaktadır (CPA Act, Article 31, [www.japaneselawtranslation.go.jp](http://www.japaneselawtranslation.go.jp)).

Meslek Yasası'nda belirtilen maddelere göre disiplin cezaları, faaliyetlerin 2 yıla kadar askıya alınması, tescil veya tasfiye kararlarının iptal edilmesi, ek ücret ödemesi şeklinde olmaktadır ve FSA tarafından uygulanmaktadır ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp)).

CPAAOB, gözetim faaliyetlerini gerçekleştirirken aşırı uygunsuz davranış sergileyen "Avantia GP" isimli denetim şirketi için, Meslek Kanunu'ndan aldığı yetkiye dayanarak 18 Mayıs 2018 tarihinde FSA Komiseri'ne idari işlemler ve diğer önlemleri alma konusunda gerekli bildirimleri yapmıştır (CPAAOB Annual Report, 2019). Örneğin FSA, 22 Aralık 2015 tarihinde uygunsuz denetim faaliyetlerinden dolayı Ernst & YoungShinNihon LLC'nin denetim faaliyetlerini 1 Ocak 2016-31 Mart 2016 tarihleri arasında uygulanmak üzere 3 aylığına askıya almış ve faaliyetlerini iyileştirmesi gerektiğini bildirmiştir ([www.fsa.go.jp](http://www.fsa.go.jp)).

#### **2.5.2.8.1.15. CPAAOB'nin Finansman Kaynağı**

Finansal Hizmetler Ajansı'nın bütçesinin içerisinde CPAAOB'nin harcamaları yer almaktadır ve FSA'nın bütçesi, ulusal bütçe tarafından finanse edilmektedir (IFIAR 2019 Member Profile – FSA/CPAAOB). Bu açıdan hem FSA hem de CPAAOB devlet tarafından finanse edilmektedir.

### **2.5.2.8.2. Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (JICPA)**

Sertifikalı kamu muhasebecileri sistemi Japonya'daki endüstri ve finans alanındaki sıkıntılarını çözüme kavuşturmak, vatandaşları arasında menkul kıymet alımını-satımını (ticaretini) yaygın hale getirmek ve böylece bireysel hissedarların sayısını artırmak gibi politikaları yerine getirmek hedefiyle uygulamada yerini almıştır (jicpa.or.jp).

#### **2.5.2.8.2.1. JICPA'nın Kuruluşu ve Referans Alman Yasalar**

Japonya'da tek mesleki kuruluş olan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA), 1949 yılında öz disiplin derneği olarak kurulmuş, 1966 meslek kanunu (olan CPA Act) ile yeniden düzenlenmiş şirket halini alarak kurumsal bir kimlik kazanmıştır (www.hp.jicpa.or.jp ve jicpa.or.jp). 1951 yılında ülkede Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu - Securities and Exchange Act'te yapılan düzenleme ile Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından finansal tabloların denetimine başlanmış, zaman içerisinde de muhasebe ve denetim standartları geliştirilmiş ve revize edilip güncellenmiştir (jicpa.or.jp). 70 yılı aşkın süredir Japonya'da meslek mensuplarınca mesleki faaliyetlerin kaliteli bir biçimde yapılmasına, kalitenin sürekli iyileştirilmesine yönelik proaktif adımlar atılmasına hizmet etmektedir.

Finansal skandallar sonrasında yatırımcıların sermaye piyasalarına karşı sarsılan güven duygularının yeniden tesis edilmesi için sermaye piyasalarının adil ve şeffaf bir görünüme sahip olması gerekmektedir. Çoğu zaman, birçok ülkede denetim faaliyetleri kendi kendini düzenleyen yapılarda hayata geçirilmiş olsa da kaybedilen yatırımcı güveninin kazanılması için, bu yapıların kendi kendini düzenlemekten öte bir uygulama halini alması gereksinimi doğmuştur.

JICPA kurulduğundan bu yana muhasebe mesleği açısından kendi kendini düzenleyen bir kuruluş olarak şeffaflığını ve bağımsızlığını muhafaza edeceğini bildirmiştir. Bir taraftan kamu yararına hizmet sunup, muhasebe mesleğinin güçlendirilmesine önemli katkılar sağlarken, diğer taraftan da kendi üyelerinin yani meslek mensuplarının hizmet kalitelerini korumalarını, mesleki etik ve değerlere sahip çıkmalarını ve standartlara uygun hareket etmelerini teşvik etmektedir. Japonya'daki bütün meslek

mensuplarının JICPA'ya kayıtlı olmaları zorunludur ve tescil edilmiş olan meslek mensubu sayısı 31.12.2017 tarihi itibarıyla 29.000'den fazla sertifikalı kamu muhasebecisinden ve 220 denetim şirketinden oluşmaktadır (jicpa.or.jp). 31.03.2019 tarihi itibarıyla sertifikalı kamu muhasebecilerin sayısı 31.426'ya ulaşmıştır (JICPA Annual Report, 2019:19).

#### **2.5.2.8.2.2. JICPA'nın Temel Sorumlulukları**

JICPA'nın temel sorumlulukları aşağıda sayılmıştır (JICPA Annual Report, 2019):

- Muhasebe mesleği için etik kuralları geliştirmek, meslek mensuplarının bu kurallara uyumunu teşvik edip, desteklemek.
- Seminerlere ve araştırmalara yönelik projeler düzenlemek suretiyle üyelerince sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini yükseltmeye yönelik tedbirleri tasarlamak ve uygulamak.
- Muhasebe alanında uygulama ve teori hakkında araştırma yapmak, muhasebe ilkelerinin uygulanmasını ve benimsenmesini teşvik etmek ve muhasebe sistemleri oluşturmak.
- Denetim alanında uygulama ve teori araştırması yapmak, denetim standartlarının uygulanmasını teşvik etmek ve denetim sistemleri oluşturmak.
- Sertifikalı Kamu Muhasebecileri sistemi ve görevleri hakkında (vergi görevleri de dâhil olmak üzere) araştırma yapmak ve gerektiğinde devlet ve düzenleyici otoritelere tavsiyelerde bulunmak.
- Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından verilecek denetim hizmetlerinin gereği gibi verilmesi hususunda tedbirler tasarlamak ve uygulamak.
- Üyelerine istişare ve materyallerin temin edilmesi dâhil olmak üzere, onlara çalışmalarını hususunda gerek duyduğu desteği vermek.
- Üyelerinin çalışmalarıyla ilgili yaşadıkları anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulması konusunda ara buluculuk yapmak.
- Mesleki sınavını geçen kişiler için eğitim ve öğretim açısından tedbirler tasarlamak ve uygulamak.
- Üyelerin tescil edilmesi gibi idari işlemleri gerçekleştirmek.

Japonya’da bağımsız denetim şirketlerine yönelik kalite kontrol incelemeleri JICPA tarafından gerçekleştirilmektedir. JICPA, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrollerinin incelemesini yaptıktan sonra gerekli gördüğü haller için tavsiyelerde bulunmaktadır. Başlangıçta bu incelemeler, mesleğin öz denetim mekanizması (yani kendi kendini denetleme) olarak yapılırken, Mayıs 2003 döneminde Meslek Kanunu’nda (CPA Law) yapılan revizyon ile resmi olarak Kanun kapsamına alınmıştır (www.fsa.go.jp).

Bu revizyon ile birlikte, JICPA tarafından yürütülen kalite kontrol incelemelerinin sonucunda oluşturulan raporları, CPAAOB alır ve inlemeden geçirir, gerekli gördüğü takdirde denetim şirketlerinden bilgilerini göndermelerini ister ve gözetimi gerçekleştirir (CPAAOB Annual Report, 2019).

JICPA sadece denetim şirketleri tarafından sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini kontrol etmekle değil, aynı zamanda denetime olan sosyal güvenin artırılması ve sürdürülmesinden de etkin bir role sahiptir (CPAAOB Annual Report, 2019). CPAAOB, JICPA tarafından yürütülen kalite kontrolüne yönelik raporları gözetimden geçirdiğinde, bunun JICPA’ya iki türlü katkısı vardır: Birincisi, JICPA’ca yapılan işlemlerin kalitesini yükseltir; ikincisi, JICPA’nın da denetim şirketlerine uygun ve etkili talimat ve destek vermesi suretiyle kendilerinin eksikliklerini tamamlamasını yani iyileştirici adım atmasını sağlar.

#### **2.5.2.8.2.3. CPAAOB ve JICPA İşbirliği**

CPAAOB, JICPA ile güçlü bir işbirliği gerçekleştirmek için çaba sarf etmektedir. JICPA’nın kalite kontrol incelemelerinde etkinliği artırmak amacıyla CPAAOB’nin müfettişleri ile JICPA’nın yetkilileri bir araya gelerek izleme ile tespit edilen sorunlar hakkında tartışmalarda (müzakerelerde) bulunurlar (CPAAOB Annual Report, 2019). 2015 mali yılından bu yana çalışma düzeyi inceleme toplantıları yapmakta ve kalite kontrol incelemelerini tartışmaktadırlar (CPAAOB Annual Report, 2019). CPAAOB etkin bir işbirliği ve yol paylaşımı konusunda uygun tartışmaları JICPA ile yaptığında (CPAAOB Annual Report, 2019), bir başka deyişle JICPA meslek örgütü olarak ve CPAAOB’de gözetim mekanizması olarak üzerine düşen görevi yerine getirdiğinde Japonya’daki

bağımsız denetim mesleğine ve denetimin kalitesine yönelik istenilen ideal hedeflere ulaşılacaktır.

#### 2.5.2.8.2.4. JICPA'nın Kalite Kontrol İncelemeleri

JICPA prensip olarak her üç yılda bir olmakla birlikte gerekli görmesi halinde de iki yılda bir, denetim şirketinin kanunlara, düzenlemelere, denetim standartlarına, JICPA'nın kurallarına ve ilgili diğer düzenlemelere uyumunu değerlendirir ve yorumlar (CPAAOB Annual Report, 2019).

JICPA, 2017 yılında 72'si denetim şirketi ve 24'ü denetçi (CPA) olmak üzere toplam 96 adet kalite kontrol incelemesi yapmış ve bu 96 vakanın 91'i iyileştirme tavsiyeleri içermekte olduğunu belirtmiştir. 2018 yılında da 46'sı denetim şirketi ve 10'nu denetçi (CPA) olmak üzere toplam 56 kalite kontrol incelemesi yapmıştır (CPAAOB Annual Report, 2019). 2018 yılı kalite kontrol incelemesine ilişkin bilgiler Tablo-2.8.'de sunulmuştur:

**Tablo 2.8. JICPA 2018 Yılı Kalite Kontrol İncelemeleri**

Sınıflandırma	İncelenen Dosya Sayısı	İnceleme Sonuçları			İyileştirme Tavsiyesi	
		Niteliksiz Sonuç	Nitelikli Sonuç	Olumsuz Sonuç	Evet	Hayır
Denetim Şirketi	41	37	2	0	34	5
Ortaklıklar	5	4	1	0	5	0
Solo Uygulayıcılar	10	7	1	2	10	0
<b>Toplam</b>	<b>56</b>	<b>48</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>49</b>	<b>5</b>

Kaynak: CPAAOB 2019 Monitoring Report, 2019:38.

2018 yılında yapılan kalite kontrol incelemeleri sonuçları, 48 niteliksiz sonuç, 4 nitelikli sonuç, 2 olumsuz sonuç, 2 bir sonraki mali yıla devredilen olarak açıklanmıştır (JICPA Annual Report, 2019). 56 inceleme içerisinde 2 tanesinin inceleme işlemleri

tamamlanmadığı için tablonun inceleme sonuçları ve iyileştirme tavsiyeleri kısmına ilave edilmemiştir (CPAAOB Monitoring Report, 2019).

CPAAOB 2018 yılında incelemesi tamamlanan 54 kalite kontrol dosyası açısından bakıldığında 54 incelemenin 48'inde niteliksiz sonuç ile karşılaşılmıştır. İncelenen dosyaların yaklaşık % 89'u istenilen denetim kalitesini taşımamaktadır. 54 inceleme dosyasının % 7'lik kısmını oluşturan sadece 4'ünde nitelikli sonuç ile karşılaşılmıştır. Gerçekleştirilen 54 incelemenin 49'u yani yaklaşık % 91'ine denk gelen kısım için iyileştirme tavsiyesinde bulunulmuştur. Sonuçlar, “gözetim sistemi (olan CPAAOB) denetim şirketlerinin hatalı ya da eksik uygulamalarını ortaya çıkarmada etkindir” diye mi yoksa “ülkedeki denetim kalitesinden sorumlu olan organizasyonun (JICPA'nın) denetim şirketlerine verdikleri tavsiyeler yetersizdir” diye okunmalıdır? Şüphesiz gözetim sistemi ve meslek kuruluşu istenilen kalite düzeyine erişmek konusunda kendilerine düşen sorumluluklar kapsamında iyileştirme adımlarını atacaktır.

JICPA 2018 yılı kalite kontrol incelemeleri sonuçlarının ardından şu adımları atmıştır (CPAAOB Monitoring Report, 2019):

- Kalite kontrol incelemelerini düzenleyen politikaların doğrulanması, iyileştirme çabalarının onaylanması ve gözden geçirme yönelik operasyonlardaki iyileştirmenin doğrulanması hususunda çalışmıştır.
- Olumsuz ve niteliksiz sonuç veren kalite kontrolleri ile kalite kontrol incelemelerinde belirtilen eksikliklerin detaylarını analiz etmiştir.
- Analizi sonucunda, denetim şirketlerinin iyileştirmeleri etkin bir biçimde yapması için onlara gereken desteği ve rehberliği vermiştir.
- Risk odaklı yaklaşımını güçlendirmeye yönelik adımlar atmıştır.
- JICPA'nın inceleme ekibi yalnızca belgelendirme eksiklikleriyle yetinmekle kalmamış, aynı zamanda uygunsuz denetim prosedürlerine yönelik eksiklikleri de giderek daha fazla tanımlamaya başlamıştır.

#### **2.5.2.8.2.5. JICPA'nın Disiplin Uygulamaları**

JICPA, denetçilerin suiistimaline yönelik disiplin uygulamalarında geleneksel olarak “bilgiye dayalı” sistem ile birlikte “şikâyete dayalı” da sistemi kullanmaktadır (jicpa.or.jp).



JICPA, kanunlara ve düzenlemelere aykırı davranan, meslek onuruyla bağdaşmayacak uygulamalarda bulunan, JICPA anayasasında belirtilen düzenlemelere aykırı hareket eden meslek mensupları için kınama, üyelik haklarını geçici bir süre için askıya alma, üyelikten çekilmeyi tavsiye etme, idari işlem talep etme gibi bir takım disiplin işlemleri uygulamaktadır. JICPA'nın disiplin işlemlerine ek olarak, FSA tarafından da denetçilerin ve denetim şirketlerinin kayıtlarının iptal edilmesi, ek ücret ödemeleri ve mesleki faaliyetlerinin askıya alınması gibi bir takım disiplin cezalarına çarptırılabilirler ([www.hp.jicpa.or.jp](http://www.hp.jicpa.or.jp)).

### **2.5.2.9. Çin**

Küreselleşen piyasalarda gözetimsiz denetimin ağır faturasının bedelini başta finansal tablo kullanıcıları, sonra ülkenin finansal sistemleri ödemişlerdir. Tüm dünyada denetim faaliyetlerinin belirlenen standartlara uygun yerine getirilmesi ve denetimin kalitesinin iyileştirilmesi için gözetim sistemlerine gereksinim duyulmuştur. Çin'de de kamu gözetimine duyulan ihtiyacı Finansal Denetim Komisyonu – Financial Supervisory Commission –FSC yerine getirmektedir.

#### **2.5.2.9.1. Finansal Denetim Komisyonu (FSC)**

Çin'de, finansal kurumlardaki iş yönetiminin sağlam olmasını desteklemek, finansal açıdan istikrarlı olmayı sağlamak ve finansal piyasaların gelişimini kolaylaştırmak amacıyla Finansal Denetim Komisyonu (FSC) 1 Temmuz 2004 tarihinde kurulmuştur ([www.fsc.gov.tw](http://www.fsc.gov.tw) ve FSC Annual Report 2018-2019). FSC, finansal piyasaların ve finansal hizmet sunan işletmelerin (finansal hizmet girişimlerinin) incelenmesi, düzenlenmesi, denetlenmesi ve geliştirilmesinde yetkili olan makamdır (Organic Act 2011, Artikel 2). Finansal piyasalar arasında bankacılık, menkul kıymetler, sigorta, vadeli işlemler ve türev piyasaları ve ilgili uzlaştırma sistemleri yer alırken, finansal hizmet girişimleri arasında finansal holding şirketleri, Finansal Yeniden Yapılandırma Fonu, Merkezi Mevduat Sigorta Şirketi, bankalar, menkul kıymet işletmeleri, future işletmeleri, sigorta şirketleri, elektronik finansal işlem girişimleri ve diğer finansal hizmet girişimleri yer almaktadır

(Organic Act 2011, Artikel 2). Ayrıca banka ödeme sisteminden sorumlu tek yetkili makam Merkez Bankası'dır (Organic Act 2011, Artikel 2).

FSC, Yuan Hükümeti (Executive Yuan) altında kurulmuş, merkezi devlet ajansıdır ve görevlerini bağımsız olarak yasaya uygun bir şekilde yerine getirir (IFIAR 2019 Member Profile – FSC).

#### **2.5.2.9.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

FSC'nin kurulmasının temelinde yer alan düzenlemelerden biri "Finansal Denetim Komisyonu'nun Kurulmasına İlişkin Organik Kanun" ("Organic Act Governing the Establishment of the Financial Supervisory Commission") dur (www.fsc.gov.tw).

#### **2.5.2.9.1.2. FSC'nin Misyonu ve Görevleri**

FSC'nin misyonu bir gözetim sistemi kurmak ve bu suretle sertifikalı kamu muhasebecileri için mesleğin kalitesini korumak ve onların ekonomik alandaki rollerini gereği gibi yerine getirmesini sağlamaktır. CPA Kanunu (2007)'nin 3. maddesine göre FSC yasal denetimin düzenleyicisidir. CPA şirketlerinin, kamu çıkarlarının korunmasına ve teşvik edilmesine yönelik çalışmaları için, FSC bunların faaliyetlerini izlemektedir ve ayrıca gerekli soruşturma ve cezalandırma işlemlerini yerine getirmektedir. FSC'nin nihai hedefi ise sertifikalı kamu muhasebecilerinin gözetimini gerçekleştirmek ve finansal raporlama kalitesini artırmaktır (IFIAR 2019 Member Profile – FSC).

Finansal Denetim Komisyonu'nun sorumluluk alanları aşağıda sıralanmıştır (Organic Act 2011, Artikel 3):

- Finansal sistemler ve denetim politikaları.
- Mali yasaları ve düzenlemeleri öngörmek, değiştirmek ve yürürlükten kaldırmak.
- Finansla ilgili kuruluşların kurulması, kapatılması, iptal edilmesi, değişiklik yapılması, birleşmesi, faaliyetlerinin askıya alınması, iş kapsamının onaylanması gibi konularda düzenleme yapmak ve bu alanları denetlenmek.

- Finansal piyasaları düzenlemek, denetlemek ve geliştirmek.
- Finansal kurumları incelemeye tabi tutmak.
- Halka açık şirketler ve menkul kıymetler piyasasıyla alakalı hususları incelemek.
- Uluslararası finansal konuları takip etmek.
- Finansal tüketicileri (yatırımcıları) korumak.
- Mali yasaların ve düzenlemelerin uygulanmasını sağlamak, bunları ihlal edenler için gerekli disiplin işlemlerini yapmak.
- Finansal denetim, düzenleme ve inceleme ile ilgili işlemlere yönelik bilgileri toplamak, işlemek ve istatistiki analizini yapmak.

#### **2.5.2.9.1.3. FSC'nin Yetki Devri**

Finansal Denetim Komisyonu (FSC) bir takım görevlerini Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu'nun (SFB'nin) Muhasebe Denetim Gözetim Bölümü'ne devretmektedir. Devredilen görevler denetçi gözetimi ve denetim şirketlerinin denetimi fonksiyonudur (IFIAR 2019 Member Profile – FSC). FSC, sadece borsada işlem gören denetçileri ve denetim şirketlerinin gözetim sorumlulukları hususunu bu bölüme devretmiştir (www.ifac.org).

Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu'nun (SFB'nin) Muhasebe Denetim Gözetim Bölümü'nün gözetimle ilgili görevleri aşağıda sıralanmıştır (www.sfb.gov.tw/en):

- Sertifikalı Kamu Muhasebecilerini (CPA'leri) denetlenmek, halka açık denetim şirketlerinin finansal raporlarının denetim ve tasdik işlerinin yürütülmesi için CPA'lerin başvurularının incelenmek ve onaylanmak.
- Halka açık şirketler tarafından yayınlanan finansal raporların, finansal tahminlerin, iç kontrollerin ve diğer finansal bilgilerin denetimi yapmak.
- Halka açık şirketlerin muhasebe çalışanlarının ve iç denetçilerinin niteliklerinin ve mesleki eğitimlerinin denetimini gerçekleştirmek.
- Genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarıyla alakalı yorumları önermek.
- Muhasebe Araştırma ve Geliştirme Vakfı (ARDF) ve CPA odasının denetimini yapmak.

- CPA'lerin disiplin işlemlerini yürütmek.
- Muhasebe ve denetimle ilgili diğer hususları yerine getirmek.

#### **2.5.2.9.1.4. FSC'nin Kurul Üye Sayısı**

Kurul, bir başkan ve iki başkan yardımcısı ve ayrıca sayıları 6 ilâ 12 arasında değişen komisyon üyelerinden oluşmaktadır (Organic Act 2011, Artikel 9). Buna göre üye sayısı en az 3 kişiden ve en fazla 15 kişiden oluşmaktadır. Komisyonda yer alacak 6 ilâ 12 üyeden biri, eskiden Maliye Bakanı, Ekonomik ve Enerji İşleri Bakanı ve Adalet Bakanı olarak görev yapmış kişiler arasından seçilmelidir. Diğer komisyon üyeleri ilgili alanda akademik uzmanlığa sahip veya iş tecrübesi olan kişiler arasından seçilmektedir (Organic Act 2011, Artikel 9). Kurul üyelerinin göreve atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi (cooling-off) 2 yıldır (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

#### **2.5.2.9.1.5. Çin-Tayvan Denetim Gözetim Düzenlemeleri**

FSC 2009 Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu (CPA Act) uyarınca, Çin-Tayvan'daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (denetçiler - CPA) ile Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Şirketlerinin (denetim şirketleri - CPA firms) gözetiminden sorumludur. Ayrıca kamu yararının tesis edilmesi için kalite güvence gözetimleri yapmaktadır, soruşturma ve disiplin işlemlerini yürütmektedir, finansal raporlamada kalitenin yükselmesine hizmet etmektedir ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu'nun (SFB'nin) Muhasebe Denetim Gözetim Bölümü, ulusal muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesi konusunda Muhasebe Araştırma ve Geliştirme Vakfı (ARDF'ye) yetki vermiştir.

Tayvan Şirketler Yasası (the Taiwan Company Act), Çin Tayvan'daki finansal kuruluşlar için finansal raporlama gerekliliklerini belirlemektedir. Anılan Kanun, bütün şirketlere, finansal tablolarını UFRS ile birleştirilmiş Çin Cumhuriyeti Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (ROC GAAP) uygun olarak hazırlamaları zorunluluğu ile yıllık finansal tablolarını ISA ile birleştirilmiş Çin Cumhuriyeti Genel Kabul Görmüş

Denetim Standartları'na (ROC GAAS) uygun olarak denetlenmesi yükümlülüğü getirmiştir. ARDF, SBF'den aldığı yetki ile ROC GAAP ve ROC GAAS geliştirmiştir (www.ifac.org).

#### **2.5.2.9.1.6. FSC'nin Gözetim Yaklaşımı**

FSC 2004 yılında kurulmuş olmasına rağmen, 2009 yılından itibaren gözetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. Gözetimlerinde riske dayalı denetimi benimsemiştir (FSC Annual Report 2018-2019). FSC, seçilen denetim şirketlerini ve denetim sözleşmelerini risk odaklı yaklaşımla gözetime tabi tutmaktadır. Denetçilerin çalışmalarını gözden geçirerek denetim esnasında tespit ettiği eksiklikler konusunda iyileştirici tedbirler almasını istemektedir ve ayrıca denetim şirketlerinin kendi iç kalite kontrol sistemlerinin daha etkin çalışmasını sağlamak için onlardan genel kabul görmüş denetim standartlarına (GAAS) uygun hareket etmelerini istemektedir (FSC, CPA Firm Inspection 2017).

FSC, denetim şirketleri için yerinde gözetim faaliyetlerini yerine getirdikten 1-2 ay içerisinde Genel Gözetim Raporu'nun bir taslağını hazırlar, denetim şirketlerinden 30 gün içerisinde gözetim incelemeleri ve bulgular hakkında yazılı görüş ister, denetim şirketlerinden 2 ay içerisinde iyileştirme projelerini sunmalarını ve uygulamalarını ister. Eğer FSC, denetim şirketlerinin iyileştirmeye yönelik adımlar atmadığını görürse ya da iyileştirme adımlarını yeterli bulmazsa, halka açık şirketlerin finansal raporlarını denetlemeye yönelik yetkilerini ilgili yasal düzenleme kapsamında fesih eder ya da yürürlükten kaldırır (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

#### **2.5.2.9.1.7. FSC Gözetiminin Odak Noktaları ve Metodolojisi**

FSC, gözetim faaliyetlerini yerine getirirken kalite kontrol sistemleri ve denetim sözleşmelerinin incelenmesi olmak üzere iki temel noktaya odaklanmaktadır. Kalite kontrol incelemelerinde Tayvan Denetim Standartları No.46 Firmalar için Kalite Kontrol'ü (SAS No.46'yı) esas almaktadır ve şirkette kalite kontrolü için liderlik sorumluluğu, bağımsızlık, müşteri kabulü ve devamlılığı, insan kaynakları, sözleşme performansı ve

izleme alanlarında kalite kontrol incelemesi yapmaktadır. Denetim sözleşme incelemelerinde ise riske dayalı yaklaşımla kamu yararı, önemlilik, risk faktörleri, denetlenen şirketten gelen etki ve sınırlamalar olmaksızın denetim dosyaları seçilmektedir ve gözetime tabi tutulmaktadır (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

FSC tarafından denetim şirketlerinin kalite kontrollerine ya da denetim sözleşmelerinin incelenmesine yönelik denetim metodolojisi Tablo-2.9.'da özet olarak verilmiştir:

**Tablo 2.9. FSC Gözetim Metodolojisi**

<b>Kalite Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi</b>	<b>Denetim Sözleşmelerinin İncelenmesi</b>
1. Denetim şirketinin (CPA Firm) kalite kontrol politika ve prosedürlerini mülakatlar ve dokümanlar aracılığıyla anlamak.	1. Denetim sözleşmesinin ortağı ile görüşmek ve denetim ekibinin denetim metodunu, denetim amacını, risk değerlendirmesi biçimini incelemek.
2. Gözetime tabi tutulan denetim şirketinin (CPA Firms) iç kalite kontrol sisteminin tasarımını değerlendirmek.	2. Çalışma kâğıtlarını inceleyerek denetimin “Finansal tabloların tasdikinin ve denetiminin yönetimi düzenlemesi” ile “Tayvan Denetim Standartları”na uygunluğunu değerlendirmek.
3. İç kalite kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için uygun olan uygunluk testlerini yapmak.	3. Bireysel denetim sözleşmesinin incelemesiyle tespit edilen bulgular dikkate alınarak firmanın kalite kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek.

Kaynak: FSC, CPA Firm Inspection 2018 Raporu'nda yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

FSC 2019 yılında denetim sözleşmelerinin incelenmesinde Kilit Denetim Alanları esas olarak ve daha çok denetim dosyası inceleyerek gözetiminin etkinliğini değerlendireceğini bildirmiştir (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

#### **2.5.2.9.1.8. FSC'nin Gözetim Sıklığı**

FSC 2004 yılında kurulmuş olmasına rağmen, 2009 yılından itibaren gözetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. 2009'dan 2012'ye 4 Büyük Denetim şirketi ile on tane küçük ve orta ölçekli denetim şirketinin gözetimini gerçekleştirmiştir (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

100'den fazla halka açık şirketin denetimi gerçekleştiren denetim şirketlerinin gözetimi her 3 yılda bir yapılmaktadır. Denetim müşteri sayısı (halka açık şirketler bazında) 10'dan büyük 100'den küçük olan denetim şirketlerinin gözetimi 6 yılda bir yapılmaktadır. Bunların dışındaki şirketlerin gözetiminde ise süre belirlenmemiş olup, risk durumu dikkate alınmaktadır (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

Aralık 2018 sonu itibariyle kayıtlı denetim şirketi sayısı 2.009 adettir ve dağılımı şöyledir: Tek kişi denetim şirketi (single-person CPA firm) 1.543 adet, ortak denetim şirketi (Joint CPA firm) 431 adet ve ortak lokasyon denetim şirketi (co-location CPA firm) 35 adet (FSC, CPA Firm Inspection 2018). Bunların 66'sı halka açık şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirmektedir. Halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerinin % 80'ni de 4 Büyük Denetim Şirketi (Deloitte, KPMG, PwC ve EY) tarafından gerçekleştirilmektedir (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

#### **2.5.2.9.1.9. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

FSC, 2008 yılında IFIAR'a üye olmuştur ve ilk üyelerinden biridir ([www.sfb.gov.tw](http://www.sfb.gov.tw)) ve 2013 Haziran'ında IFIAR'ın Uygulama Çalışma Grubu'na katılmıştır (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

FSC, 2011 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin kamu gözetiminden sorumlu kurulu olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ile işbirliği anlaşması yapmıştır (IFIAR 2019 Member Profile -FSC). O zamandan beri yerel denetim şirketleri üzerinde FSC ve PCAOB ortak incelemeler gerçekleştirmişlerdir. 2014-2018 dönemlerini kapsayan beş yıllık süreçte ortaklaşa gerçekleştirilen denetim sözleşmelerine ilişkin denetimlerde (gözetimlerde) 103 bulgu tespit edilmiş olup, bunlardan ilk üçe

girenler, 13 bulgu ile önemlilik (% 12,6), 12 bulgu ile iç kontrol (% 11,7) ve 11 bulgu ile teyitlerdir (% 10,7) (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

Çin, IFAC'ın üyesidir (www.ifac.org). Ayrıca, IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

#### **2.5.2.9.1.10. FSC'nin Disiplin Cezaları**

FSC, bir sertifikalı kamu muhasebecisinin tasdik kapsamında önemli hata ya da usulsüz uygulama gibi meslek itibarına zarar verecek bir uygulama ile karşılaşır, bu vakayı CPA Kanunu'nun 61. maddesine istinaden gerekli disiplin işlemlerinin yapılması için CPA Disiplin Komitesi'ne iletir (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu (SFB), sertifikalı kamu muhasebecilerinin (CPA'lerin) usulsüz uygulamalarını tespit ettiğinde CPA Kanunu'nun 62. maddesine istinaden 120.000 NT \$'dan az olmamak ve 1.2 milyon NT \$'dan da fazla olmamak üzere idari para cezası, uyarı cezası, kınama cezası, faaliyetleri 2 ay ilâ 2 yıla kadar askıya alma cezası ve meslekten men cezası gibi disiplin cezaları uygulamaktadır (www.sfb.gov.tw).

CPA'ler finansal raporların tasdikinde ciddi bir hata yapmış ya da ihmalde bulunmuş ise Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu'nun 37. maddesine göre, FSC, uyarı cezası, (bu kanun uyarınca) bütün tasdike tabi işlemlerin 2 yıl askıya alınması cezası, tasdik iznini iptal etme cezasını verebilir (www.sfb.gov.tw).

FSC internet sitesinde disiplin cezası uygulamalarını kamuoyu ile paylaşmıştır.

#### **2.5.2.9.1.11. FSC'nin Finansman Kaynağı**

FSC'nin finansman kaynağını denetlenen kurumlardan elde edilen yıllık denetim ücretleri ile hükümet bütçesinden alınan ödenekler oluşturmaktadır. Yıllık denetim ücretlerinin nasıl hesaplanacağını FSC belirlemektedir. Buna göre, sigorta kurumlarına uygulanacak ücretler esas faaliyet gelirlerine göre belirlenirken, diğer kurumlar için



uygulanacak ücretler yıllık faaliyet gelirlerinin % 3 ilâ % 8 nispetinde olacaktır (Organic Act 2011, Artikel 6,7).

### **2.5.2.10. Avustralya**

2000’li yıllar bağımlı denetimlerin finansal sistemlere olan güveni alt üst ettiği, finansal tablolara olan yatırımcı güveninin temelinden sarsıldığı, işletme yönetimleri tarafından yürütülen hile uygulamalarına bağımsız denetçilerin bağımlı kaldığı yıllardır.

Avustralya’da sigorta sektöründe faaliyet gösteren HII Insurance Limited’in (2001) ölümü, birçok kişiye sürpriz olurken, birçok sigortalı için de kötü haber olmuştur (Kehl, 2001). Şirketin başarısızlığının temelinde hızlı genişleme, düşük fiyatlandırma, kapsamlı ve karışık reasürans düzenlemeleri, rezerv problemleri, denetimsiz yetki devri, yanlış raporlar, sorumsuz yönetim, hile uygulamaları gibi pek çok neden yatmaktadır ve Avustralya’nın tarihindeki en büyük kurumsal başarısızlık olarak anılmaktadır (<https://en.wikipedia.org/>).

Avustralya’nın dördüncü büyük telekomünikasyon şirketi olan One.Tel’in (2001) çöküşünün temelinde şirketin finansal raporlama kalitesinin zayıflığı, iç kontrolünün zayıflığı, denetim kalitesinin zayıflığı, uygun olmayan muhasebe politikalarının kullanılması, muhasebe kayıtlarının tutarsızlığı gibi durumlar yer alır (Monem, 2011). Avustralya’da yüksek profilli kurumsal başarısızlıklar arasında bunların dışında ABC Learning, Allco Finance, Centro, Wespoint yer almaktadır (Ball, Tyler ve Wells, 2015).

Denetim skandallarının önüne geçilmesi, kaybedilen yatırımcı güvenin tekrar kazanılması için bağımsız denetimin bir başka otorite tarafından gözetimi gerekmektedir. Avustralya’da bağımsız denetimin gözetiminden Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu-Australian Securities and Investments Commission - (ASIC) sorumludur.

### **2.5.2.10.1. Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (ASIC)**

Bağımsız denetimde yaşanan usulsüz uygulamalar ile kalitesiz denetimin etkileri yatırımcıların finansal tablolara olan güveni kaybetmesiyle birlikte yatırımlarının da heba olmasına neden olmuştur. Avustralya’da kaliteli denetimlerin yapılması ve denetimin finansal tablolara güven duymaya hizmet edecek yapıya kavuşturulması için gözetim sisteminin gerekliliği göz önünde bulundurularak, kamu gözetimi alanında Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu -ASIC görevlendirilmiştir.

ASIC, Avustralya’da faaliyet gösteren şirketlerin, finansal piyasaların ve finansal hizmetlerin düzenleyici otoritesidir (<https://asic.gov.au/>).

Avustralya Menkul Kıymetler Komisyonu (ASC) 1991 yılında faaliyete başlamış, 1998 yılında Avustralya Menkul Kıymetler Yatırım Komisyonu (ASIC) olarak ismi değiştirilmiş ve 2001 yılında Şirketler Yasası’ndaki düzenleme ile de gözetim görevini üstlenmiştir (<https://asic.gov.au/>). Çünkü Avustralya ayrı bir sistem kurmak yerine mevcut kurumları görevlendirmeyi tercih etmiştir (Uzay, 2006).

#### **2.5.2.10.1.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

2001 tarihli Şirketler Yasası’na göre Avustralya’da faaliyet gösteren şirketler, yıllık finansal tablolarını hazırlayarak ASIC’e sunmaktadırlar. ASIC, denetçilerden ve şirketlerden Denetim ve Güvence Standartları Kurulu –Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) tarafından yayınlanan standartlara uygun hareket etmelerini istemektedir (<https://www.ifac.org/>).

Avustralya’da muhasebe mesleği Şirketler Yasası 2001 ve ASIC Act 2001 ile düzenlenmektedir. Şirketler Yasası ASIC’in gözetimine ve düzenlenmesine tabi olan meslek mensuplarını (profesyonelleri) düzenler. ASIC Act ise Şirketler Yasası’nda belirtilen ilk mesleki gelişim gereksinimlerini karşılayan kayıtlı şirket denetçilerini (RCA’ları) kaydeder, onlar (RCA’lar) için sürekli mesleki gelişim gerekliliklerini belirler, bütün denetimlerin AUASB tarafından yayınlanan denetim standartlarına uyumunu izlemek için kalite güvence incelemeleri yapar, yasanın ihlal edilip edilmediğini araştırır ve

yaptırımlar uygular. Ayrıca kayıtlı şirket denetçilerinin (RCA'ların) soruşturma ve disiplin işlemlerini Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu'na (CADB'ye) yönlendirebilir (<https://www.ifac.org/>).

#### **2.5.2.10.1.2. ASIC'in Görevleri**

ASIC, Avustralya'daki kamu gözetim organı olup, bağımsız denetim şirketlerinin gözetimini yapmaktadır. Gözetimler aracılığıyla bir taraftan bağımsız denetim şirketlerinin verdiklerini denetim hizmetinin kalitesinin sürdürülmesi sağlarken, diğer taraftan da kaliteli denetimin artırılması hedeflenmektedir (<https://asic.gov.au/>). 2001 Şirketler Yasası uyarınca ASIC, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bir başka deyişle, borsada işlem gören ve diğer kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'lerin) finansal raporlarının denetimini esas alarak denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

Finansal raporlarının kalitesinin, kaliteli bir bağımsız denetimle yükseltilebileceğini göz önünde bulunduran ASIC, bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirerek, finansal tablolar aracılığıyla güvenilir bilgilerin sunulmasını teşvik etmektedir ve böylece finansal tablo kullanıcılarının kıt kaynaklarla bilinçli kararlar vermesinde de üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmektedir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

#### **2.5.2.10.1.3. ASIC'in Misyonu ve Vizyonu**

ASIC, Avustralya'da finansal piyasaları, finansal hizmetlerin ve tüketici kredilerinin düzenleyicisi olarak vizyonu tüm Avustralyalılar için finansal sistemin adil, güçlü ve verimli olmasını sağlamaktır (ASIC Corporate Plan 2019-23).

ASIC'in vizyonunu gerçekleştirmek için belirlediği misyonu şöyledir (ASIC Corporate Plan 2019-23):

- Tüketiciler ve yatırımcılar için iyi sonuçların üretilebilmesine yönelik olarak davranışları değiştirmektir.

- Finansal sisteme olan güvenin ve dürüstlüğün muhafazası için kötü uygulamaların karşında yer almaktır.
- Finansal sistemin güçlü ve yenilikçi gelişimini desteklemektir.
- Avustralyalıların kendi finansal hayatlarını kontrol etmelerine yardımcı olmaktır.

#### **2.5.2.10.1.4. ASIC'in Stratejik Planı**

ASIC, her beş yılda bir "Kurumsal Plan" hazırlayarak stratejik önceliklerini belirlemektedir. ASIC'in 2019-2023 Kurumsal Planı'nda vurguladığı stratejik öncelikler aşağıda sıralanmıştır (ASIC Corporate Plan 2019-23):

- Yüksek caydırıcılık taşıyan disiplin uygulamalarına yönelik eylemler uygulamak.
- Finansal Hizmetler Kraliyet Komisyonu'nun yönlendirmelerine ve tavsiyelerine öncelik vermek.
- Emeklilik için davranış düzenleyicisi olarak hareket etmek.
- Sigortada meydana gelen zararları ele almak.
- Yönetişim ve hesap verilebilirliği geliştirmek.
- Tüketiciyi korumak.
- Zayıf-kötü finansal tavsiye sonuçlarını ele almak.

#### **2.5.2.10.1.5. ASIC'in Kurul Üye Sayısı**

Komisyon en az 3 en fazla 8 üyeden oluşmaktadır. Bakan (Minister) işletme, şirket yönetimi, finansal piyasalar, finansal ürünler ve finansal hizmetler, hukuk, ekonomi ve muhasebe alanında deneyim ve bilgi sahibi olan kişiler arasında üyeler gösterir. Genel Vali (Governor-General), Bakan tarafından gösterilen üyeler arasından üye atamasını yapar ve üyelerin en az 3'ü tam zamanlı üye olmak zorundadır (ASIC Act 2001, Part 2, Division 1, 9 Membership). Üye olarak atanan kişilerin görev süresi 5 yıl olup, görev süresi bitenler tekrar atanabilir (ASIC Act 2001, Part 5, Division 1, 108 (1)). Kurul üyelerinin atanmadan önce geçirmesi gereken soğuma süresi ile ilgili ASIC Act'te bir düzenlemeye rastlanmamıştır.

### 2.5.2.10.1.6. ASIC'in Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı

ASIC, 6 büyük ulusal denetim şirketinin, borsada işlem gören kuruluşların finansal raporlarını denetleyen denetim şirketlerinin ve diğer KAYİK'lerin denetimlerini gerçekleştiren denetim şirketlerinin gözetimini yapmaktadır ve denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirirken aşağıda sıralanan gözetim yaklaşımını esas almaktadır (<https://asic.gov.au/>):

- Seçilen denetim sözleşmeleri için çalışma kâğıtlarındaki kilit denetim alanlarını incelemekle birlikte, denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerini de değerlendirmektedir. Bu değerlendirmeleri yaparken sistemlerin tasarımından, işletilmesinden ve denetim dosyalarından elde edilen kanıtlardan faydalanmaktadır.
- Denetim dosyalarını inceleyip gözetime tabi tuttuktan sonra, eğer finansal tabloların bütünüyle önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvencenin verilmesine mani olan eksikler ya da hatalı alanlar tespit ettiyse, denetim şirketine öncelikle tavsiyede bulunur. Denetim şirketinden, kendisi (ASIC) tarafından verilen tavsiyeleri dikkate alıp iyileştirici adımlar atmasını ve bunu taahhüt etmesini istemektedir. Denetim şirketi tarafından atılan adımı yetersiz görürse de hem bireysel denetimler ve hem de denetim şirketinin eylem planları konusunda gereken uygulamayı yapmaktadır.
- Denetim şirketinin kalite kontrolü veya denetçinin bağımsızlığı konusunda endişeler taşıyor ve sorgulamalar yapıyorsa, bu durumu özetleyen bir raporu ya da mektubu gözetimi yapılan büyük denetim şirketlerine her 12 aylık dönem için 30 Haziran'a kadar yayınlamaktadır.
- Çok sayıda denetim dosyası incelemek yerine, büyük şirketlerin denetim dosyalarını inceleme şeklini benimsemiştir. Böylece büyük denetim şirketlerinde tespit edilen bulguların zamanında ele alınması imkânını yakalamıştır.
- ASIC, bağımsız denetim raporunun bulgularını, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlık içermediğine dair makul bir güvenceyi tesis etmediğini düşünürse, incelenen kilit denetim alanlarının oran istatistiklerini gösteren bir kamu raporu hazırlamaktadır. Bunu yapmasının sebebi ise hem bulguların kapsamının anlaşılması hem de bunların altında yatan nedenlerin bulunması için denetim şirketlerince temel neden analizi yapılmasının önemini anlaşılmasının istenmesidir.

ASIC gözetim faaliyetlerini gerçekleştirirken risk odaklı yaklaşımı kullanmaktadır ve bir denetim sözleşmesinin bütün alanlarını ya da bir gruptaki bütün bağlı kuruluşları ve bölümleri incelemekten ziyade tipik olarak üç veya dört kilit denetim alanını ya da gruplar için de sadece bir ana işletme bileşenini incelemektedir (<https://asic.gov.au/>).

ASIC, gözetimlerinde hem kilit denetim kanıtı ve yargılarına odaklanmakla hem de işin özüne ve denetçinin denetim görüşünü destekleyecek denetim kanıtı elde edip etmediğine odaklanmaktadır (<https://asic.gov.au/>).

ASIC, diğer ulusal ve ağ firmaları şeklinde bir ayırımı gitmiştir. 6 büyük ulusal denetim şirketini her yıl gözetime tabi tutmaktadır. 6 büyük ulusal denetim şirketi dışındaki denetim şirketleri için her dönemde farklı birini gözetime tabi tuttuğunu bildirmiştir (<https://asic.gov.au/>).

#### **2.5.2.10.1.7. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve İşbirliği**

ASIC, kaliteli denetimi teşvik etmek için diğer ülkelerdeki menkul kıymetler ve denetim düzenleyicileri ile birlikte çalışmaktadır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

ASIC, IFIAR'ın bir üyesidir ([www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)). Bireysel veya toplu olarak 6 büyük denetim şirketi ile denetim metodolojisine yönelik sorular ve muhasebe ve denetim standartlarının yorumlanması ilişkin hususlar hakkında görüşmeler gerçekleştirmektedir. Standartların belirsiz olduğu yerler için, uluslararası standart belirleyicilere durumu bildirmektedirler (<https://asic.gov.au/>).

Avustralya, IOSCO'nun bir üyesidir ([www.iosco.org](http://www.iosco.org)). ASIC, IOSCO aracılığıyla diğer menkul kıymet düzenleyicileriyle aşağıda sıralanan konular üzerinde çalışmıştır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19):

- Uluslararası denetim ve etik standartları için uluslararası standart belirleyici yönetişimini güçlendirmek.
- Uluslararası denetim ve etik standartlarında iyileştirmeler yapmak.
- Denetim kalitesinin teşvik edilmesinde denetim komitelerinin rolü hakkında rehber (kılavuz) hazırlamak.

Avustralya, IFAC'ın da üyesidir (www.ifac.org).

#### **2.5.2.10.1.8. ASIC'in Disiplin Uygulama Süreci ve Disiplin Cezaları**

Avustralya'da bağımsız denetimin gözetiminden ve denetimin kalitesinin izlenmesinden ASIC sorumludur. ASIC, denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetleri kapsamında denetçinin,

- Denetim standartlarına uygun hareket etmemesi,
- Şirketler Yasası'nda düzenlenen bağımsızlık koşullarını ihlal etmesi,
- Şirketler Yasası'nda düzenlenen denetimin yürütülmesine ilişkin hükümleri ihlal etmesi,
- Yürürlükte bulunan mesleki davranış kurallarını ihlal etmesi,

gibi uygulamalarla karşılaştığında hem Avustralya'daki denetçilerin kalite kontrol sisteminde hem de denetimin uygulanmasında önemli eksikliklerin ve zayıflıkların olduğu ve bunların denetimin genel kalitesine zarar verebileceğini düşünmektedir (ASIC Act 2001, Part 3, Division 5A, 50A).

ASIC, böyle bir durumla karşılaştığında denetçilere tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için yazılı bir bildirimde bulunurken, denetçilerden de 6 ay içerisinde, kendisine (ASIC'e) eksikliklerin giderilmesi hususunda aldığı iyileştirici tedbirler hakkında yazılı bildirimde bulunmasını talep eder (ASIC Act 2001, Part 3, Division 50B).

ASIC, 6 aylık süre zarfında kendisinin talebine cevaben, denetçi tarafından verilen bilgileri ve denetçinin eksiklikleri telafi edici önlemleri alıp almadığını dikkate alır. Tespit edilen denetim eksikliği hakkında, eksikliğin giderilmesinde kendisinin (ASIC'in) uygun olduğunu düşündüğü önleyici eylem ve ilgili diğer konular hakkında denetçi tarafından eksikliği önleyici tedbirler almışsa bunların ayrıntısını, alınmamışsa alınmadığı gerçekliğini ortaya koyan bir rapor hazırlayabilir ve internet sayfasında açıklayabilir (ASIC Act 2001, Part 3, Division 50C, 50D).

ASIC'in, denetim şirketinin uygunsuz faaliyetlerini hemen cezalandırmaktan ziyade ona belirli bir süre veriyor olması ve hatalı ya da eksik uygulamalarını düzeltmesi için ona zaman tanıyarak olması nasıl ki denetimin bir eğitim amacı var, gözetimin de bir eğitim

amacı olduğunu ortaya koymaktadır. Çünkü gözetim de, aynı zamanda bir denetimdir. Gözetim de, denetimin denetimidir.

Avustralya’da denetim şirketlerinin disiplin cezalarının verilmesinden sorumlu olan makam Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu’dur.

Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu (CADB) disiplin mahkemesi olarak görev yapmak üzere bağımsız bir yasal organ olarak kurulmuştur ve sadece ASIC (Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu) ve APRA (Avustralya İhtiyati Düzenleme Kurulu) tarafından kendisine yapılan başvuruları dikkate alır. Kendisinin (CADB) kayıtlı şirket denetçileri (RCA’lar) hakkında soruşturma başlatma yetkisi yoktur ([www.ifac.org](http://www.ifac.org) ve [www.cadb.gov.au](http://www.cadb.gov.au)). Disiplin cezası olarak, kayıtlı denetçilerin kaydını iptal edebilir, mesleki faaliyetlerini askıya alabilir, uyarı cezası verebilir, kınama cezası verebilir, davalının bir taahhüt vermesini talep edebilir ([www.cadb.gov.au](http://www.cadb.gov.au)). Kurul verdiği kararlar içerisinde kamu yararını göz önünde bulundurarak, dava sonucunun kamuoyu ile özellikle paylaşılmasını uygun görürse, sonuçları internet sitesinde yayınlamaktadır.

Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu’nun (CADB) disiplin mahkemesi olarak verdiği kararlara ilişkin bilgiler Tablo-2.10’da sunulmuştur:



**Tablo 2.10. CADB Tarafından Sonuçlandırılmış Denetim Davaları**

<b>Dava Başvurunda Bulunan Makam</b>	<b>Dava Açılan Denetçi -/- Davaya Konu Olan Olay</b>	<b>Niteliksiz Denetim Uygulamasının Tespit Edildiği Alanlar</b>	<b>Disiplin Cezası</b>
ASIC	Reginald Lance Williams -/- LM Managed Performance Fund 2012 Yılı Finansal Tabloları	Kredilerin defter değeri, değer düşüklüğü, İşletmenin sürekliliğine dair şüpheler, İlişkili taraf kredileri, Yönetim ücretleri, Önemlilik, Denetim görüşünün uygunluğu, Denetimini yaptığı işletmeye danışmanlık hizmeti vermesi.	Denetçinin kaydının iptal edilmesi
ASIC	Philip James Dowsley -/- 2012, 2013, 2014 Yıllarına Ait Denetçi Yıllık Beyanı	Denetçi hakkında hile iddiası, Denetçinin bilerek ve isteyerek orijinal kayıtları değiştirmesi ve değiştirilen koşulların farkında olması, ASIC tarafından istenilen kayıt koşullarına uyulmaması, Bilerek ve pervasızca yanlış beyanlarda bulunması, Yanlış raporlama yaparak, denetçilik görevini gereği gibi yerine getirmemesi.	Faaliyet izninin 6 ay süre ile askıya alınması, Denetim kayıtlarına ilişkin mevcut koşullara uyum taahhüdü alınması, Eğitim taahhüdü alınması, Tıbbi (psikolojik) tedavi taahhüdü alınması, Askıya alma sonrası denetim incelemeleri (akran incelemesinde bulunma) taahhüdü alınması.
ASIC	Richard Langley Stewart HILL	Denetçinin kayıt koşullarına uymaması, Denetçinin görevlerini yeterli ve düzgün bir şekilde yerine getirmemesi.	Faaliyet izninin 12 ay süreyle askıya alınması, Eğitim taahhüdü alınması, Rotasyon süresine uyum taahhüdü alınması.

Kaynak: <https://www.cadb.gov.au/decisions/cadb-decisions/> sayfasında yer alan, Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu'nun yayınladığı kararlardan birkaçı dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Tablo-2.10.'da sunulan Philip James Dowsley örneğinde ASIC, denetçiden değişik süreler içerisinde bir takım konularda eğitim koşullarını yerine getirmesini istemiştir. Avustralya Denetim Standartlarının ülkemizdeki muadili BDS olarak ifade edilmiştir. ASIC tarafından talep edilen denetim konuları içerisinde Avustralya Denetim Standartları (ASAs) Tablo -2.11.'de sıralanmıştır (Matter No 03/VIC14, 2015:5):

**Tablo 2.11. ASIC Tarafından Eksiklik Tespit Edilen Denetim Standartları**

<b>Avustralya Denetim Standartları Numarası</b>	<b>Denetim Standartlarının Adı</b>	<b>BDS Karşılığı</b>
ASA 200	Bağımsız Denetçinin Genel Hedefleri ve Denetimin Avustralya Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yapılması	BDS 200
ASA 210	Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	BDS 210
ASA 230	Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
ASA 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	BDS 265
ASA 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	BDS 300
ASA 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik	BDS 320
ASA 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi	BDS 450
ASA 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	BDS 500
ASA 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	BDS 540
ASA 550	İlişkili Taraflar	BDS 550
ASA 580	Yazılı Açıklamalar	BDS 580
ASA 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	BDS 620

Kaynak: Matter No 03/VIC14, 2015:6 numaralı dava dosyasından oluşturulmuştur.

Ayrıca dava dosyasında, davalı olan denetçinin ASIC tarafından yukarıda sıralanan eğitim koşullarını önemli ölçüde yerine getirdiği, ancak ASIC tarafından talep edilen, inceleme koşullarını çok sınırlı uyum gösterdiği belirtilmiştir (Matter No 03/VIC14, 2015).

#### **2.5.2.10.1.9. ASIC'in Finansman Kaynağı**

ASIC'in finansman kaynağının temelinde endüstri fonu yer almaktadır. Endüstri fonları altında mevduat alma ve kredi; sigorta; finansal tavsiye (danışmanlık); yatırım yönetimi; emeklilik ve ilgili hizmetler; pazar alt yapısı ve araçlar; kurumsal ve büyük finans kuruluşları olmak üzere 7 sektör ve 52 alt sektör yer almaktadır (ASIC Annual Report 2018-19).

Hükümet, ASIC tarafından üstlenilen düzenleme faaliyetlerinin finansmanının da Avustralya vergi mükellefleri yerine, düzenleme ihtiyacı yaratanlar tarafından karşılanması yani "endüstri öder" modelini benimsemiş ve gerekli düzenlemeleri yapmıştır (<https://asic.gov.au/>). Ayrıca ASIC, Milletler Topluluğu yasaları uyarınca, şirketlerden ve ilgili diğer kuruluşlardan kayıt ücretleri, yıllık inceleme ücretleri de almaktadır (<https://asic.gov.au/>).

#### **2.5.2.11. Türkiye**

Dünyadaki gelişmelere ve değişimlere uygun olarak ülkemizde de bağımsız denetimin gözetimine gereksinim duyulmuştur. Bu gereksinimin temelinde yaşanan denetim skandalları rol aldığı gibi, AB'ne uyum süreci kapsamında yapılması gereken düzenlemeler de rol almaktadır. Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve ilgili kurumlara ilişkin bilgi verildikten sonra kamu gözetim sistemimiz hakkında bilgi verilmiştir.

### 2.5.2.11.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve İlgili Kurumlar

Küreselleşme, ülkeler arası ticari işlem hacminin artmasına ve yatırımcıların farklı piyasalara açılıp, farklı yatırım seçeneklerinden yararlanmasına yol açmakla birlikte bir takım hukuki düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar ve raporlardan başta devlet (vergi idareleri) olmak üzere, şirket yöneticileri ve çalışanları, yatırımcılar, sermaye piyasası kurumları ve analistler, yatırım danışmanları, şirkete borç veren kişi ve kurumlar, bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşları, sigorta şirketleri, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, yararlanacaktır (Küçüksözen, 2005). Finansal tablolardan yararlanacak olan finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkileyen ortak amaçlar Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin giriş kısmında sıralanmıştır:

- Sermayede ortaklık sağlayan yatırımları almak, elde tutmak ya da elden çıkarmaya karar vermek,
- Yönetimin faaliyetleri yerine getirmedeki yeterliliği ile üstlendiği sorumluluğu gerçekleştirmedeki başarısını değerlendirmek,
- Çalışanlara sağlanacak menfaatler ile ödenecek ücretler konusunda, işletmenin ekonomik gücünün yeterliliğini değerlendirmek,
- İşletme alacaklılarına ait fonların başka deyişle işletmeye borç verilmesi suretiyle sağlanan fonların güvende olup olmadığı saptamak,
- Vergi uygulamalarına ilişkin politikalar tayin etmek,
- Kâr ve temettü olarak hangi tutarların dağıtılacağına karar vermek,
- Gelire ilişkin ulusal düzeyde istatistikler oluşturmak ve kullanmak ya da
- İşletmenin faaliyetlerinin hukuki mevzuata uygunluğunu sağlamak.

Muhasebenin fonksiyonlarından biri olan finansal bilgilerin finansal tablolar aracılığı ile özetlenmiş olması ve bu özetlenen (raporlanan) finansal bilgiler dikkate alınarak verilecek ekonomik kararlar, işletmelerin ve işlemlerinin boyutunu değiştirmiştir. Sahipleri tarafından yönetilen ve aile üyelerinin istihdam edildiği birkaç kişiden oluşan işletmelerden, binlerce kişinin istihdam edildiği uluslararası ölçeklerdeki işletmelere geçiş, sermaye piyasalarının ve kredi kuruluşlarının aracılık etmesiyle çok sayıda küçük yatırımcıdan toplanan sermaye ile büyüyen işletmeler, bu büyümeler ışığında yönetimlerin

profesyonelleştirilmesi, faaliyetlerin finansal boyutuna ilişkin rapor hazırlama ihtiyacını gündeme getirmiştir (Kandemir, 2010). Büyüyen ekonomilerle birlikte finansal tablolar aracılığıyla sunulan finansal bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine duyulan gereksinim muhasebe ve bağımsız denetim mesleğinin öneminin artmasına neden olmuştur. Yetkili otoritelerce bağımsız denetim raporları düzenlenmiş ancak gün yüzüne çıkan ulusal ve uluslararası denetim skandalları, muhasebe ve denetim mevzuatında ve uygulamalarında yeni düzenlemelerin yapılmasını, bağımsız denetimin ve denetçinin denetiminin de yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de muhasebe ve denetim mesleğinin mevzuatına ve uygulamalarına yön verebilmek için çeşitli hukuki düzenlemeler ile yetkili kurumlar kurulmuş ve faaliyete geçilmiştir.

#### **2.5.2.11.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi Süreci**

Ülkemizin kuruluş yıllarında ekonomik yapısının zayıf ve yetersiz oluşu, ekonomik alanda devletin yani kamunun tek söz sahibi oluşu, özel sektörün o yıllardaki gelişimini olumsuz etkilemiştir (Köroğlu, 2015). 1926-1934 yılları arasında ise devlet, gelir memurlarını ve serbest hesap uzmanlarını (Güvemli ve Özbirecikli, 2011) vergi mevzuatını esas alarak vergi denetimi yapmakla yetkilendirilmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008). 1950’li yıllardan itibaren ekonomideki hızlı değişim, sanayileşmedeki gelişim muhasebe mesleği ve yetkin meslek mensubuna olan gereksinimi ortaya çıkarmıştır (Uzay ve diğerleri, 2008). 1960’lı yıllara gelindiğinde ise uluslararası düzeyde işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmetine olan gereksinimi ortaya çıkmıştır (Fırat ve Şahin, 2017). 1970’li yıllarda ise Türk işletmelerinin dış finansman kaynaklarından yararlanma isteği (Uzay ve diğerleri, 2008), uluslararası kurum ve kuruluşların bu işletmelerin mali denetim raporlarını talep etmesiyle birlikte bağımsız denetim ile ilk defa tanışmıştır (Kızıl, Akman ve Korkmaz, 2015).

Cumhuriyet döneminden 1970’li yıllara kadar olan süreç izlendiğinde başta muhasebe mesleğinin gerekliliği, ardından da denetim mesleğinin gerekliliğinin ortaya çıkmıştır. Bu iki alan birbiri ile yakın ilişki içerisinde olup, muhasebesiz bir denetimden

söz edilemeyeceği gibi denetimin gerekliliği için muhasebeye de gereksinim vardır (Uzay ve diğeri, 2008).

1970’li yıllardan itibaren ekonomideki gelişmeler ve yabancı sermayedeki artış yabancı denetim şirketlerinin ülkemizde şube açarak faaliyete başlamalarına neden olmuştur. Aynı zamanda yerel denetim şirketleri de kurulmaya başlanmıştır. Bu yıllarda sermaye piyasalarında kullanılan finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmada denetçiler önemli bir role sahip olmuşlardır (Aquel, 2013).

1980’li yılların ortalarına kadar işletmeler sadece kamu denetçileri tarafından kamu gelirlerinin muhafaza edilmesi açısından denetlenirken, 1987 yılında işletmelerin denetiminde kamu denetçileri ile birlikte bağımsız denetçiler tarafından da denetlenmesi gündeme gelmiştir (Kandemir, 2010).

1990’lı yılların sonundan itibaren ulusal ve uluslararası bağımsız denetimden geçmiş bulunan şirketlerin, finansal tablo kullanıcılarını, manipüle edilmiş finansal tablo verileri ile gerçeğe aykırı sunum yapmaları, skandallara imza atmaları bağımsız denetimin gözetiminin gerekliliğini ortaya koymuştur.

Denetimden beklenen, işlevine uygun performans göstermesi ve finansal sistemin işleyiş biçimine olumlu yönde katkı sağlamasıdır. Bunun için denetim yönetimi gereklidir yani denetimin ülke çapında kurumsal bir yapıda organize edilmesi ve faaliyetlerinin ise kendisinden beklenen fonksiyonlara eş değer nitelikte olması gerekir (Kuluçlu, 2006).

Bu gelişmeler ışında ülkemizde bağımsız denetime ve gözetime ilişkin kurumlar ve yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

#### **2.5.2.11.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasalarının, güven sağlayan, şeffaflık taşıyan, etkin olan, istikrar gösteren, adil davranan ve rekabet içeren bir ortamda işleyişini ve gelişimini sağlamak, yatırımcıların haklarının ve çıkarlarının muhafaza edilmesini düzenlemek ve denetlemek amacıyla 2499 sayılı yasa ile 1981 yılında kurulmuştur (SPK, Faaliyet Raporu, 2015). Kurul, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” ile

Ülkemizde bağımsız denetim alanında önemli bir düzenleme yapmıştır. Anılan yönetmeliğin 1.-3. maddelerinde, menkul kıymetlerinin halka arzını gerçekleştirmiş olan ya da gerçekleştirmiş sayılan ortaklıkların, aracılık faaliyetleri ile sınırlı bir biçimde bankaları kapsayan aracı kurumların, menkul kıymet yatırım ortaklıklarının ve fonlarının düzenledikleri finansal tabloların ve raporların 2499 sayılı kanun kapsamında belirlenecek esaslara ve standartlara uyum dahilinde bağımsız denetim şirketlerince denetlenmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. 1987 yılında bağımsız denetime ilişkin en önemli hukuki adım olan bu yönetmelik, 2013 yılına kadar bağımsız denetim uygulamalarına yön vermiştir. Ayrıca 2499 sayılı kanun da 2012 yılının sonunda 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 2013 yılından itibaren sermaye piyasası uygulamalarına 6362 sayılı kanun yön vermektedir.

SPK, “Seri: X Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğ”i başlığı altında 1-28 numaralı tebliğler aracılığıyla, ulusal ve uluslararası düzeydeki finansal değişiklikler ve hukuki düzenlemelere paralel olarak ülkemizde bağımsız denetim sisteminin işleyişine önemli bir ivme kazandırmıştır. Seri: X No:22 Sayılı Tebliğ eliyle bağımsız denetim faaliyetlerinin amacı, bağımsız denetim faaliyeti ile görevlendirilecek kuruluşlar ile bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetçilere ilişkin ilkeler, usuller ve esaslar belirlenmiştir. Ayrıca tebliğde denetim sürecinde uygulanacak esaslar ve risk alanlarının tespiti hakkında, bağımsız denetimde kalitenin artırılması hakkında yapılacak düzenlemeler ve gözetim mekanizmasına ilişkin düzenlemeler yer alır.

Bağımsız denetim şirketleri uyguladıkları denetimlerin kalitesini muhafaza etmek ve yükseltmek için, ayrıca yürütülen bağımsız denetimin gözetiminde bulunurlar (Seri: X , 22 Nolu Tebliğ).

SPK denetim ve gözetimin etkinliğini artırmak amacıyla 2014-2016 Stratejik Plan’ına göre benimsemiş ve uygulamakta olduğu risk bazlı yaklaşımın yanı sıra, finansal raporlama gözetiminin kapsamını genişletmek etkinliğini artırmak için konu bazlı gözetim esaslarını da benimsemiştir (SPK, Faaliyet Raporu 2015).

Sermaye piyasasında gözetim faaliyetlerinin amacı 2015 yılı Faaliyet Raporunda

- Yatırımcıların korunması yani muhafaza edilmesi,
- Finansal piyasalarının işleyişinde adillığın (eşitliğin), etkinliğin ve şeffaflığın sağlanmasına yönelik güvence verilmesi,

- Sistemsel risklerin en aza indirilmesi olarak sayılmıştır.

SPK yayınladığı faaliyet raporlarına göre, kolektif yatırım kuruluşlarının, yatırım kuruluşlarının, bağımsız denetim şirketlerinin, derecelendirme şirketlerinin gözetimi ile piyasa gözetimi yapmaktadır.

Kurul, bağımsız denetim şirketlerinin kuruluş koşulları, faaliyet esasları, denetimde görev alacak denetim ekibi üyelerinin özelliklerini ve müşteri işletmelerle imzalanan sözleşmeleri izlemekle birlikte bağımsız denetimin etkinliğini artırma amacıyla kalite kontrol çalışmaları yapmaktadır (SPK, Faaliyet Raporu 2015).

SPK, gözetim ve izleme faaliyetleri kapsamında, kalite kontrolünü yaptığı bağımsız denetim kuruluşlarının sayısı 2015 yılı Faaliyet Raporunda 14, 2014 yılı Faaliyet Raporunda 3 ve 2013 yılı Faaliyet Raporunda 21 olarak açıklamıştır.

#### **2.5.2.11.2.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

Sermaye piyasasında oluşturulan yasal düzenlemelerin ardından muhasebe ve denetim mesleğinin yasal zemini oluşturan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı 1. maddede şu şekilde düzenlenmiştir:

- Gerek işletme faaliyetlerinin gerekse işletmeye ait işlemlerin düzenli ve güvenli bir şekilde yürütülmesini sağlamak.
- İlgili mevzuata göre işletmenin faaliyet sonuçlarını denetlemek.
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını değerlendirme yaparak, gerçek durumu hakkında ilgililere ve resmi makamlara tarafsızca bilgi sağlamak.
- Mesleki standartlar oluşturmak.
- “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile meslek odaları ve odalar birliğinin kurulmasına, teşkilatlanmasına, faaliyetlerine, denetimlerine ve organlarının seçimlerine ilişkin usulleri düzenlemektir.



Akgül (2000)'e göre denetim alanında ülkemizdeki en önemli gelişmelerden biri 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı muhasebe meslek yasası, bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. Anılan kanunun 2. maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ya da Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından denetim mesleği icra edilebilir. Yine anılan kanunun 12. maddesinde ise YMM tarafından, hem gerçek hem de tüzel kişilerce hazırlanan finansal tabloların ve oluşturulan beyannamelerin, ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının tespiti, denetim standartları esas alınarak incelemeyi geçirdiğinin tasdiki ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenlenmiştir.

#### **2.5.2.11.2.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

Denetim mesleği 3568 sayılı meslek kanunu ile tanımlanmış olmasına rağmen mesleğin yürütülmesi, denetim ilke ve standartlara ilişkin anılan kanunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (Ersoy, Uyar ve Cengiz, 2009).

3568 sayılı Kanuna göre, meslek mensuplarının gereksinimlerine cevap verme, kendi aralarında ve iş sahipleriyle kurulan ilişkide dürüstçe davranmalarını sağlama ve güveni tesis etme, meslek disiplinini sağlama ve mesleki ahlâkı koruma amaçlarını gerçekleştirmek için tüzel kişiliğe haiz kamu kurumu statüsünde serbest muhasebeci mali müşavirler odaları ile yeminli mali müşavirler odaları başka bir deyişle, meslek odalarının kurulması gerektiği düzenlenmiştir (3568, 14.md.). Ayrıca, SMMM ve YMM'e ait tüm odaların katılımının sağlanmasıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'nin kurulması gerektiği 28. madde de düzenlenmiştir. TÜRMOB ülkemizdeki meslek mensuplarını (8.010 serbest muhasebeci, 102.757 SMMM ve 4.769 YMM) ve meslek odalarını (77 SMMM Odası ve 8 YMM Odası) bir araya toplayan bir çatı örgütüdür ([www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)).

TÜRMOB, ülkemizde, bağımsız denetim mesleği açısından gösterilen performansın artırılması, yüksek kalitenin sağlanması; muhasebe mesleği açısından ise bağımsızlığın korunması, tarafsızlığın sağlanması amacıyla hem ulusal hem de uluslararası platformda, gerek denetime gerekse meslek mensuplarına olan güvenin sürdürülebilirliği için bağımsız

denetim şirketleri ile bağımsız denetçi onaylanması, kalite kontrol sistemlerinin kurulması gibi alanlarda Birlik bünyesinde merkez ve kurullar oluşturulmuştur (1.11.2010 tarihli 27746 sayılı Resmi Gazete). Bu kapsamda 2003 yılında oluşturulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) rehber olarak kabul etmiş (Yüksel, 2007) ve dilimize çevirerek yayınlamıştır (Yurdakul, 2005). TÜRMOB kimlerin denetçi olabileceğini belirlemiş, TÜDESK ise denetim mesleğinin icrasında bağımsız denetçilerin uymakla sorumlu tutuldukları UDS'leri esas kabul eden düzenlemeler yapmıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007). Bağımsız denetim mesleğine katkısı yadsınamayacak olan “*TÜDESK resmi bir hüviyet kazanamamıştır*” (Özbingöl, 2008).

3568 sayılı meslek kanununun kurulmasını öngördüğü TÜRMOB muhasebe ve denetim mesleğindeki uluslararası gelişmelerin ülkemizde hayata geçirilmesinde etkin bir rol üstlenmiştir. Ülkemizde denetim şirketlerinin denetimi ve gözetimi SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlarca, denetçilerin denetimi ve gözetimi ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirilmektedir (Uzay, 2006).

#### **2.5.2.11.2.4. Hazine Müsteşarlığı**

20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da, Müsteşarlığın görevlerinden biri de sigorta sektörüne ilişkin faaliyetlerin düzenlenmesi, uygulanması, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesidir (4059,1.md.).

Sigorta sektöründe faaliyet gösteren, gerek ülkemizde kurulup faaliyette bulunan gerekse yurtdışında kurulup ülkemizde şubeleri aracılığıyla faaliyette bulunan sigorta şirketleri, reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetim ve gözetimden geçmeleri gerekmektedir.

Sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin, denetimine yön veren düzenleme 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'tir.

Ayrıca bu alanda faaliyette bulunan şirketlerin, denetim ve gözetimine yön veren bir diğer düzenleme ise 14.09.2011 tarih ve 28054 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Sigortacılık ve Özel Emeklilik Sektörlerinin Gözetim ve Denetimine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’tir. Bu yönetmeliğe göre, gözetim sistemi, denetim kapsamında olan gerçek ve tüzel kişilerce yürütülen faaliyetlerin, onlardan alınan bilgilerin, belgelerin ve verilerin devamlı bir biçimde izlenmesi, finansal pozisyonlarının, risk seviyelerinin ve yasal düzenlemeye uyum seviyelerinin analiz edilmesi ile izne, ruhsata, onaya ilişkin başvuruları ve uygunluk belgesi taleplerinin dikkate alınıp değerlendirilmesine ilişkin faaliyetleri yerine getirmekle görevlidir (Yönetmelik, 4.md.).

#### **2.5.2.11.2.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)**

1985 yılında yapılan 3182 sayılı Bankalar Kanunu düzenlemelerine göre bankaların denetim ve gözetimi üç kurum arasında; Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği dağıtılmıştır (Fırat ve Şahin, 2017). Ülkemizde bu sektörün uygulamalarına yön veren çok başlı yapı ile birlikte 1990’lı yıllarda bankacılık sektöründe yaşanan krizler ve bankalara el konulması sürecinin sonucunda yeni düzenlemeler yapılması gereksinimi ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda bankacılık sektörünün düzenlenmesi, denetimin etkinleştirilmesi, çok başlılığa son verilmesi için bağımsız bir karar alma sisteminin oluşturulması amacıyla 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nun kurulması çalışmaları başlatılmış ve Kurum 2000 yılında faaliyete başlamıştır (BDDK Tanıtım Kitapçığı).

BDDK, 1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu eliyle kamu tüzel kişiliğine sahip yönetsel ve finansal özerklik taşıyan bir statü kazanmıştır. 2005 yılında 5411 sayılı Bankalar Kanunu sayesinde de finansal piyasalardaki gözetim ve denetim sistemine ilişkin etkinliğini güçlenmiştir (BDDK Yıllık Raporu, 2015).

Bankacılık sektörünün bağımsız denetim faaliyetlerine yön veren Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkındaki Yönetmelik 02.04.2015 tarih ve 29314 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na uygulamaya konan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile uyum taşıyan, kamu yararına etki eden finansal kuruluşların, bağımsız denetimle ilgili

milletlerarası düzenlemelerde var olan hükümlerinin de dikkate alınması suretiyle bankacılık sistemine uygulanacak bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir (BDDK Yıllık Raporu, 2015).

#### **2.5.2.11.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)**

Kurum, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adı altında kurulmuş ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası kanunu ile de şimdiki adını almıştır (EPDK Faaliyet Raporu, 2015).

Anılan kanunlara göre EPDK'nın amacı aşağıda sıralanmıştır (EPDK Faaliyet Raporu, 2015):

- Elektrik, petrol, doğalgaz ve LPG'nin, yeterli miktarda, uygun kalitede, sürekli olarak, az bir maliyetle ve çevreyle uyum sağlayacak biçimde tüketicilerin hizmetine sunmak,
- Rekabet içerisinde özel hukuk hükümlerine tabi olarak faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- Finansal güce haiz, istikrar gösteren ve şeffaflık taşıyan bir enerji piyasası meydana getirmek ve,
- Bu alanda düzenleme ve denetmede bağımsızlığı sağlamaktır.

Enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin uygulamaya yön veren Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik 3.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Enerji sektöründe faaliyette bulunan lisanslı tüzel kişilerin, sertifikalı gerçek/tüzel kişilerin ve yetki belgeli resmi/özel kuruluşların, bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenebilmesi, denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan denetim şirketlerine yetki verilmesi ve gerekli hallerde de geçici veya sürekli olarak yetkilerin kaldırılması hususundaki usul ve esasların belirlenmesi anılan yönetmelik aracılığıyla olmuştur.

### 2.5.2.11.2.7. Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Ülkemizde ticari hayata ilişkin faaliyetlerin belirli bir düzen dâhilinde ve sistematik olarak gerçekleştirilebilmesi için yapılan ilk hukuki düzenleme 29.06.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe giren, 01.07.2012 tarihine kadar yürürlükte kalan bu Kanun, yarım asrı aşkın süre ülkemizdeki ticaret hayatına kılavuzluk etmiş, hukuki açıdan başka kanunların hazırlanmasına yol göstermiş, örnek olmuş, çağdaş düzenlemeler içerisinde yer edinmiş, nesnel adaleti hedefleyen çözüm önerilerini sunmuştur (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, 2005). Küreselleşme ülkelerarası ticari sınırların kalkmasını sağlarken, uluslararası ekonomik ve hukuki ağların güçlenmesini gerekli kılmıştır. Avrupa Birliği (AB)'ne uyum çalışmaları sürecinde yeni düzenlemeler yapma gereksinimi ve gerekliliği doğmuştur. Bunlar karşısında yetersiz kalan 6762 sayılı kanunun değiştirilmesi için 2000 yılında başlatılan çalışmalar, 6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlaması ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle sonuçlanmıştır.

Gelişmiş ve finansal piyasaları güçlü olan ülkelerde (ABD başta olmak üzere ve AB ülkeleri) şahıs ve sermaye şirketlerinin tamamı (Selimoğlu ve Göktepe, 2007) bağımsız denetime tabi iken, ülkemizde sadece SPK mevzuatına ve Bankalar Kanununa tabi kuruluşlar (bankalar ve özel finans kurumları), sigortacılık faaliyetinden bulunan şirketler, reasürans şirketleri ve bireysel emeklilik hizmeti veren şirketler, EPDK'ya tabi olan şirketler ile faktöring şirketleri ve finansman şirketleri bağımsız denetime tabidir (Kaval, 2005).

6102 sayılı TTK ve bağımsız denetimine ilişkin hükümlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulamaya girmesi ile birlikte, ülkemizde 2013 öncesi dönemde şirketler içerisinde görünürde var olup, etkin olmayan iç denetim mekanizması, sadece yukarıda sayılan şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasıyla daraltılmış denetim tabanı, mesleki teknik bilgi ve deneyim yeterliliği olmayanlarca da yapılan muhasebe ve denetim çalışmaları sonlandırılmış ve uluslararası sistemlere entegre olmuş bir sistemin/sistemlerin kurulmasının en önemli adımı atılmıştır.

TTK tasarısından ülkemizdeki bütün şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması hususunda bir düzenleme yer almış olmasına rağmen, resmi gazete de yayınlanan 6102

sayılı Kanunda bağımsız denetime tabi olma konusunda ölçütler getirilmiştir. Bağımsız denetim kriterleri yıllar itibariyle Tablo-2.12.'de verilmiştir:

**Tablo 2.12. Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Genel Kriterleri**

Denetim Kriteri	2013	2014	2015	2016	2018	
Resmi Gazete Tarih ve Sayısı	23.01.2013 28537	14.03.2014 28941	01.02.2015 29254	19.03.2016 29658	26.05.2018 30432	
Resmi Gazete Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Karar Numarası	2012/4213	2014/5973	2014/7149	2016/8549	2018/11597	
<b>Ekli (I) Sayılı Listede Sayılanlar İçin Kriterler</b>						
Aktif Toplamı	150 milyon TL ve üzeri	75 milyon TL ve üzeri	50 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL ve üzeri	Herhangi bir kritere tabi olmaksızın tamamı	
Yıllık Net Satış Hasılatı	250 milyon TL ve üzeri	150 milyon TL ve üzeri	100 milyon TL ve üzeri	80 milyon TL ve üzeri		
Çalışan Sayısı	500 kişi ve üzeri	250 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri		
<b>Ekli (II) Sayılı Listede Sayılanlar İçin Kriterler</b>						
1.Sıradakiler İçin Kriterler	Aktif Toplamı	40 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	Değişiklik Yoktur.	30 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL
	Yıllık Net Satış Hasılatı	50 milyon TL ve üzeri			40 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL
	Çalışan Sayısı	125 kişi ve üzeri			125 kişi ve üzeri	125 kişi
2.Sıradakiler İçin Kriterler	Aktif Toplamı	50 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	Değişiklik Yoktur.	40 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL
	Yıllık Net Satış Hasılatı	75 milyon TL ve üzeri			60 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL
	Çalışan Sayısı	175 kişi ve üzeri			175 kişi ve üzeri	125 kişi

<b>3.Sıradakiler İçin Kriterler</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	75 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	50 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL
	<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	100 milyon TL ve üzeri		100 milyon TL ve üzeri	60 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL
	<b>Çalışan Sayısı</b>	250 kişi ve üzeri		200 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri	125 kişi
<b>4.Sıradakiler İçin Kriterler</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	75 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	50 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL
	<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	100 milyon TL ve üzeri		100 milyon TL ve üzeri	60 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL
	<b>Çalışan Sayısı</b>	250 kişi ve üzeri		200 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri	125 kişi
<b>5.Sıradakiler İçin Kriterler</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	15 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	Değişiklik Yoktur.	Değişiklik Yoktur.	30 milyon TL
	<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	20 milyon TL ve üzeri				40 milyon TL
	<b>Çalışan Sayısı</b>	50 kişi ve üzeri				125 kişi
<b>6.Sıradakiler İçin Kriterler</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	150 milyon TL ve üzeri	75 milyon TL ve üzeri	50 milyon TL ve üzeri	30 milyon TL ve üzeri	Resmi Gazetede 5.Sıradakilerin İçinde sayılmıştır. 6. Sıradakiler ifadesi kullanılmamıştır.
	<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	200 milyon TL ve üzeri	150 milyon TL ve üzeri	100 milyon TL ve üzeri	60 milyon TL ve üzeri	
	<b>Çalışan Sayısı</b>	500 kişi ve üzeri	250 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri	200 kişi ve üzeri	
<b>7.Sıradakiler İçin Kriterler</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	40 milyon TL ve üzeri	Değişiklik Yoktur.	Değişiklik Yoktur.	30 milyon TL ve üzeri	Resmi Gazetede 5.Sıradakilerin İçinde sayılmıştır. 7. Sıradakiler ifadesi kullanılmamıştır.
	<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	50 milyon TL ve üzeri			40 milyon TL ve üzeri	
	<b>Çalışan Sayısı</b>	125 kişi ve üzeri			125 kişi ve üzeri	

Kaynak: Tabloda belirtilen Resmi Gazetelerde yer alan bilgilerden oluşturulmuştur.

2018 yılında yayınlanan en son kararda kriterler ekli (II) sayılı listede sayılan şirketler açısından aynı hale getirilmiştir. Aynı kararda şu kriterlere de yer verilmiştir (26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete, 2018/11597 BKK):

- Bir borsada ya da teşkilatlanmış başka piyasalarda sermaye piyasası araçları alış verişe konu olmayan (işlem görmeyen) ancak Sermaye Piyasası Kanunu (6362 Sayılı) uyarınca halka açık şirket olarak kabul edilen (sayılan) şirketler için Aktif Toplamı 15 milyon TL, Yıllık Net Satış Hasılatı 20 milyon TL ve Çalışan Sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir.
- Gerek Tablo-2.12.'de gerekse halka açık şirket olarak kabul edilenler (sayılanlar) dışındakiler içinse, Aktif Toplamı 35 milyon TL, Yıllık Net Satış Hasılatı 70 milyon TL ve Çalışan Sayısı 175 kişi olarak belirlenmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olacak şirketler açısından, denetim kriteri ve denetime tabi olacak şirket sayısı arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre, denetim kriterlerindeki eşik küçültüldükçe, bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayısı artmaktadır. 2013 yılında 3.079, 2014 yılında 4.101, 2015 yılında 5.525, 2016 yılında 5.900, 2017 yılında 6.650 şirket denetime tabi olmuştur (<http://www.muhasabenet.net>). Görüldüğü üzere ülkemizde özel sektörde faaliyet gösteren, bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayısı her geçen yıl kademeli bir biçimde artış göstermiştir (Sıvacı, 2016).

26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete ile denetime tabi olma kriteri değiştirilmiş ve yeniden düzenlenmiştir (<http://www.alomaliye.com/>). 01.01.2018'den önce (I) sayılı listedekiler için aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi kriterler esas alınırken, 01.01.2018'den itibaren (I) sayılı listedekiler için herhangi bir kriter söz konusu değildir ve bu listede yer alan kuruluşların hepsi bağımsız denetime tabidir (26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete, 2018/11597 BKK). (I) sayılı listede yer alan halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ile bağımsız denetim kriteri koşullarını sağlayan diğer şirketlerin toplam sayısı 10.000'ni bulmaktadır (KGK, Tanıtım Broşürü, 2019). 2013 yılında yeni TTK ile etkinsiz denetim mekanizmasının etkin hale getirilmesi, her geçen yıl denetim kriteri eşığının düşürülmesi suretiyle bağımsız denetime tabi şirket kapsamının genişletilmesi, bağımsız denetimin de denetiminin yapılarak bağımsız denetimde kalitenin yakalanması önem arz etmiştir ve kamu gözetiminin gereksinimi doğmuştur.



Ülkemizde kamu gözetimi gereksinimi 2008 yılında Şirketler Hukuku faslına yönelik AB ile yapılan müzakereler kapsamında oluşmaya başlamıştır ve bu tarihlerde SPK ve BDDK gözetim çalışmalarının ilk uygulamalarını yapmaya başlamıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020). 2008’de kamu gözetimine dair atılan ilk adımlar, 2011 yılında KGK’nın kurulması ve ardından 2013 yılında yeni TTK’nın KGK’yı yetkilendirmesiyle geleceğin köklü ve sağlam temellendirilmiş gözetim uygulamalarının hayata geçirilmesinde en önemli dönüm noktaları olmuştur.

6102 sayılı TTK ülkemizde muhasebe, bağımsız denetim ve gözetim alanında yapılacak uygulamalar için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na yetki vermiştir.

#### **2.5.2.11.3. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)**

Bağımsız denetim tarafından finansal tablolara verilen makul güvence, finansal tablo kullanıcıları açısından en önemli karar mekanizmasıdır. Ancak 2000’li yıllar bağımsız denetim adı altında yapılan bağımlı denetimlerin ağır bilançolarıyla dolu olan yıllardır. Denetimde bağımsızlığın sağlanması, denetimde kalitenin artırılması, kamu yararının korunması, finansal sistemlere güvenin tesis edilmesi için bağımsız denetimin de denetimini yani gözetimi gerekmektedir. Dünyadaki gelişmeler ve AB’ye uyum sürecinin bir yansıması olarak ülkemizde kamu gözetim sisteminin kurulması gerekliliği doğmuştur.

AB’ye katılım sürecinin bir gerekliliği olarak kamu gözetimi için bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi hususunda tek bir üst organ olacak şekilde bir kamu gözetimi sisteminin kurulmasına yönelik koşul belirlenmiştir ve müzakere durum belgesinde de ülkemiz bu koşulu yerine getirmeyi taahhüt edilmiştir (Dereli, 2014).

Ülkemizde bağımsız denetim alanında dağınıklık gösteren bir yapının var olması, denetim alanında yetki sahibi olan kurumların çeşitlilik göstermesi, her kurumun kendi görev alanına ait düzenleme yapması, işletmelerde gerçekleştirilen denetimlerde çeşit çeşit usul ve teknik uygulanmasından kaynaklanan ve bir işletmeye ait birden çok denetim raporunun düzenlemesiyle sonuçlanan uygulamaların varlığı, kamu gözetimini yürütecek bir yetkili otoritenin olmayışı ve bu durum bağımsız denetimin sıhhatine ve kamuoyuna

yeterince güvence verilememesinden hareketle bağımsız denetim alanında hem bütüncül bir hukuki yapının oluşturulması hem de nihai yetki ve sorumluluk açısından bir kamu gözetim kurumunun kurulması gerekliliği ortaya çıkmıştır (660 Sayılı KHK Gerekçesi).

Ülkemizde bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kurum, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu – Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority – KGK'dır. Ülkemizde faaliyet gösteren en büyük 10.000 şirketin bağımsız denetime ilişkin süreçlerini izlemek ve gözetmek amacıyla kurulmuştur (KGK, Tanıtım Broşürü 2019).

#### **2.5.2.11.3.1. Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler**

Ülkemizde çeşitli kanunlar aracılığıyla çeşitli kurumlara verilen finansal tablo denetim yetkisi, bağımsız denetimde birçok parçadan oluşan bir yapının varlık göstermesine neden olmuştur. Hem bu dağınık yapının giderilmesi hem de kamu gözetim eksikliğini giderilmesi için dünyadaki gözetim sistemleri de dikkate alınarak 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

Ülkemizde muhasebe, bağımsız denetim ve gözetim alanındaki uygulamalara yön vermesi için 6102 sayılı TTK'nın 88. maddesi ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir.

KGK'nın 2016-2020 yılları için hazırladığı stratejik planında da KGK'nın oluşumunda iki önemli düzenleme olarak TTK ve 660 sayılı KHK'nın yer aldığı ifade edilmiştir (KGK, Stratejik Plan 2016-2020).

#### **2.5.2.11.3.2. KGK'nın Görev ve Yetkileri**

KGK, idari özerkliğe haiz bir kurum olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişki içerisinde (KGK, Tanıtım Broşürü 2019). Kurum'un görev ve yetkileri 660 sayılı

kararnamenin 9. maddesinde sayılmıştır (2 Kasım 2011 Tarihli ve 28103 Sayılı Resmi Gazete):

- İlgili kanun gereği, defter tutma sorumluluğu taşıyanlar tarafından ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olan finansal tabloların hazırlanması için, Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS'lerin) uluslararası standartlara uyumlu bir biçimde oluşturulması ve yayımlanması.
- TMS'lerin uygulanmasıyla ilgili ikincil düzenlemelerin yapılması, gereken kararların alınması, bu hususta kendi alanlarıyla ilgili düzenleme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların gerçekleştirecekleri düzenlemelere yönelik onay verilmesi.
- TMS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların denetiminde, kamu yararı göz önünde bulundurularak, ulusal denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumlu bir biçimde oluşturulması ve yayımlanması.
- Bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin kuruluş koşullarının ve çalışma usullerinin belirlenmesi, bunların yetkilendirilmesi, yetkilendirilenlerin ilân edilmesi, resmi sicile kaydedilmesi, kamuoyunun sicile erişiminin Kurum'un internet sitesi üzerinden sürekli olarak sağlanması.
- Bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin gerek faaliyetlerinin gerekse denetim çalışmalarının KGK tarafından yayımlanan standartlara ve düzenlemelere uyumunun denetlenmesi ve gözetiminin yapılması.
- Uygunsuz denetim faaliyetlerinde bulunan bağımsız denetçiler ve denetim şirketleri açısından faaliyet izinlerinin geçici süre ile askıya alınması ya da iptal edilmesi işlemlerinin yapılması.
- Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak meslek mensuplarına yönelik sınavların yapılması, yetki verilmesi, tescil edilmesi, disipline ve soruşturmaya ilişkin işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile bunların sürekli eğitime dair eğitim standartlarının belirlenmesi, mesleki faaliyetlerini yerine getirmelerine dair etik kurallarının belirlenmesi, kalite güvence sisteminin oluşturulması, eksikliklerin tamamlanmasına yönelik gereken önlemlerin alınması.
- Kurul'un görev alanı içerisinde yer alan konularda yabancı ülkelerdeki yetkili birimlerle işbirliği içerisinde hareket edilmesi, karşılıklı olma esası çerçevesinde ülkemizde bağımsız denetim yapma yetkisi tanınan yabancı ülkelerin bağımsız denetçilerinin ve denetim şirketlerinin ilân edilmesi, bunların resmi sicile

kaydedilmesi, kamuoyunun sicile erişiminin Kurum'un internet sitesi üzerinden sürekli olarak sağlanması.

- Denetimin bağımsız ve tarafsız bir biçimde gerçekleştirilmesine, denetime güven duyulmasına, duyulan güven aracılığıyla denetim kalitesinin yükseltilmesine dair düzenlemelerin yapılması ve gereksinim duyulan önlemlerin alınması.
- Düzenleme ve denetleme görevi kapsamında ikincil düzenlemelerin yapılması ve buna ilişkin gereksinim duyulan kararların alınması.
- Görev alanını ilgilendiren hususlarda uluslararası uygulamaların ve gelişmelerin takip edilmesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu (IAASB) ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar gerçekleştiren diğer uluslararası organizasyonlarla işbirliği içerisinde olunması, lisans ve telif sözleşmelerinin yapılması, gerekli görülmesi halinde onlara üye olunması.
- Muhasebe ve denetim alanındaki standartların benimsetilmesi ve uygulatılması için görev alanını ilgilendiren hususlarda kamuoyunu bilinçlendirmek amacıyla toplantı, konferans ve etkinliklere iştirak edilmesi ve yayınlar yapılması.
- Kurum'un temel stratejisinin, performansa yönelik kriterlerinin, amaçlarının, hizmete ilişkin kalite standartlarının belirlenmesi, insan kaynaklarına ve çalışma biçimlerine yönelik politikaların oluşturulması, kendi hizmet birimleri ve bu birimlerin görevlerine ilişkin olarak tavsiyelerde bulunulması.
- Temel stratejisi ve amaçları doğrultusunda hazırlanan Kurum bütçesinin görüşülmesi ve karara bağlanması.
- Kurumun performansına ve finansal durumuna ilişkin raporların onaylanması.
- Gayrimenkullerin alınması, satılması, kiralanması hususundaki tavsiyelerin değerlendirilip karara bağlanması.
- Çalışma ve danışma komisyonunda yer alacak üyelerin belirlenmesi.
- Mevzuat tarafından verilen benzer nitelikteki diğer görevlerin de yapılması.

660 Sayılı KHK ile sayılan bu görev ve yetkiler özetlenirse (KGK, Faaliyet Raporu, 2018),

- KGK, TMS'leri uluslararası standartlara uyumlu bir biçimde oluşturulmakla ve yayımlanmakla sorumludur.

- KGK, TDS'leri uluslararası standartlara uyumlu bir biçimde oluşturulmakla ve yayımlanmakla sorumludur.
- Bağımsız denetçileri ve denetim şirketlerini yetkilendirmekle ve kamuoyunun kullanımına açık bir sicilde ilan etmekle sorumludur.
- Bağımsız denetim üzerinde kamu gözetimi yapmakla sorumludur.
- Alanındaki uluslararası gelişmeleri yakından izlemekle, işbirliği içerisinde hareket etmekle ve bilgi paylaşımında bulunmakla sorumludur.

#### **2.5.2.11.3.3. KGK'nın Vizyonu ve Misyonu**

KGK'nın vizyonu hem finansal raporlamada hem de bağımsız denetimde yüksek kalitenin sağlandığı ve güven dolu bir ortamı oluşturmaktır. Misyonu ise, kamu gözetiminin etkinliği için, uluslararası standartlara uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını ve denetlenmesini temin edecek standartları koymaktır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

#### **2.5.2.11.3.4. KGK'nın Stratejik Planı**

KGK, 2016-2020 yıllarını kapsayan beş yıllık bir stratejik plan oluşturmuş ve 3 stratejik amaç ve 10 stratejik hedef ortaya koymuştur. Stratejik planında yer alan bu amaç ve hedefler Tablo-2.13.'te sunulmuştur:

**Tablo 2.13. KGK'nın 2016-2020 Dönemi Stratejik Amaçları ve Stratejik Hedefleri**

<b>Stratejik Amaçlar</b>					
<b>(I)</b> Finansal Raporlamanın Geliştirilmesi ve Kalitesinin Yükseltilmesi		<b>(II)</b> Bağımsız Denetimin Geliştirilmesi ve Kalitesinin Yükseltilmesi		<b>(III)</b> Yetkin, Sağlam Temellere Dayanan Bir Kurumsal Yapıya Haiz Olunması	
<b>Stratejik Amaçlar Doğrultusundaki Stratejik Hedefler</b>					
<b>(I)</b>	TMS'lerin gözden geçirilip güncellenmesi	<b>(V)</b>	TDS'lerin oluşturulması ve geliştirilmesi	<b>(VIII)</b>	Kurumsal kapasitenin ve işleyişin geliştirilmesi
<b>(II)</b>	Finansal raporlamada yerel bir çerçeve oluşturulması	<b>(VI)</b>	Kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulması	<b>(IX)</b>	İnsan kaynağına ilişkin kapasitenin artırılması
<b>(III)</b>	Finansal raporlamaya ilişkin uygulamaların geliştirilmesi	<b>(VII)</b>	Bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi	<b>(X)</b>	Kurumsal algının güçlendirilmesinin sağlanması
<b>(IV)</b>	Bilgi sistemlerinden faydalanılarak standart raporlama uygulamalarının geliştirilmesi				

Kaynak: KGK, Stratejik Plan 2016-2020: 24-27.

KGK, kurulduğu günden bu yana stratejik hedeflerini ve amaçlarını gerçekleştirmek için istikrarlı bir biçimde çalışmalarına devam etmektedir.

#### **2.5.2.11.3.5. KGK'nın Kurul Üye Sayısı**

KGK'nın Kurul üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır ve bir başkan, bir ikinci başkan olmak üzere toplam 9 üyesi bulunmaktadır (KGK, Faaliyet Raporu, 2018). Kurul üyelerinin en az 10 yıl muhasebe, finans, vergi, denetim, hukuk alanlarından birinde deneyim sahibi olması gerekmektedir. Akademik personelden Kurul üyesi olarak atanacaklar ise ekonomi, işletme yönetimi, muhasebe ve finans alanında en az 10 yıl akademisyenlik yapmış olmalıdırlar (IFIAR 2018 Member Profile – POA/CMB). Kurul üyeleri için atanmadan önceki süre (soğuma süresi olarak) üç yıl olarak belirlenmiştir (IFIAR 2018 Member Profile – POA/CMB).

#### **2.5.2.11.3.6. KGK'nın Gözetim Yaklaşımı ve Gözetim Sıklığı**

KGK, bağımsız denetimin etkin bir biçimde gözetimi için kurulacak olan kamu gözetim sisteminin etkin olmasına yönelik olarak şu amaçları gerçekleştirmeyi hedeflemiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018):

- Kamu gözetim sisteminin etkinliği için incelemeye yönelik rehberler hazırlamak ve hazırlanan rehberleri değişen koşullara göre güncellemek.
- Kamu gözetim sisteminin etkinliği için gözetim fonksiyonunu daima geliştirecek biçimde hareket etmek.
- Kamu gözetim sisteminin etkinliği için risk odaklı yaklaşımı benimsemek ve geliştirmek.
- Kamu gözetim sisteminin etkinliği için bağımsız denetim standartlarına hangi ölçüde uyum sağlandığına dair ölçümleme yapabilecek yöntemler geliştirmek. Başka bir deyişle bağımsız denetim uyum ölçümleme metodu geliştirmek.
- Kamu gözetim sisteminin etkinliği için gözetim alanındaki uluslararası işbirliği faaliyetlerinde yerini almak.

KGK'nın Gözetim Dairesi Başkanlığı, ülkemizde her yıl denetime tabi olacak şirketler için kriterlerin belirlendiği Kararı (2018/11597 BKK gibi) dikkate alarak, denetime tabi olacak şirketleri tespit eder ve hem bu şirketleri bağımsız denetim yaptırma

zorunluğu hakkında hem de yaptırımamaları durumunda karşılaşacakları hukuki sonuçlar hakkında bilgilendirir ve ayrıca sonradan yapılan nihai denetimlerde, bu bilgilendirmeye uygun hareket etmeyen şirketleri Ticaret Bakanlığı'na bildirir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

KGK'nın gözetim alanındaki etkinliği tesis etmeye yönelik hedeflerini gerçekleştirmesi ölkemizde bağımsız denetimin gelişmesine, bağımsız denetimde yüksek kalitenin yakalanmasına, yatırımcıların korunmasına, finansal piyasaların etkinliğini ve güvenilirliği sürdürmesine hizmet edecektir.

Ölkemizde KAYİK kapsamındaki şletmeler TFRS uygulamalarına uygun bir biçimde raporlama yaparken, bağımız denetime tabi olup TFRS uygulama kapsamında olmayan şletmeler içinse 26.05.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2018/11597 BKK ile bir düzenleme yapılmıştır ve bu kapsamdaki şletmelerin finansal raporlamalarını BOBİ FRS'yi esas almaları koşulu getirilmiştir.

KGK, KAYİK'lerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketlerini en az 3 yılda bir gözetime tabi tutarken, diğerlerini en az 6 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). KGK, ayrıca planlanmış gözetim faaliyetlerinin yanı sıra kendisine yapılan ihbarları, şikâyetleri ve bildirimleri ve gerekli gördüğu diğer halleri esas alarak inceleme yapma yetkisine sahip olduğu gibi inceleme yaptırma yetkisine de sahiptir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). KGK'nın 2016 ve 2017 yıllarında bu sayılan sebeplerden dolayı yaptığı bir gözetim faaliyeti bulunmamaktadır. 2018 yılında KGK hiç ihbar almamışken, 14 şikâyet almıştır (KGK, Faaliyet Raporu, 2018). 2018 yılında 92 rapor incelenmiştir ve bunların 10 tanesi kendisine gelen şikâyetler kapsamında gözetime tabi tutulmuştur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

#### **2.5.2.11.3.7. Uluslararası Kuruluşlara Üyelik ve Eşdeğerlik Kararları**

KGK, diğer denetim düzenleyicileri ile düzenli olarak görüşmelerde bulunmakta, uluslararası forumlara katılmaktadır. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu'nun (IFIAR'ın) 2014 yılından beri bir üyesidir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).



Finans alanında faizsiz uygulamalara yönelik olarak yayımlanan uluslararası standartların ülkemiz mevzuatına kazandırılması sorumluluğundan hareketle KGK, İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu - Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions - AAOIFI ile 2017 yılında bir telif sözleşmesi imzalamıştır ve bu alandaki muhasebeye, denetime, etiğe ve yönetime dair standartların dilimize çevrilerek mevzuatımıza kazandırılması çalışmalarını başlatmıştır (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

Avrupa Komisyonu, 2006/43/EC Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi maddeleri kapsamında ülkemizdeki kamu gözetim sistemini, kalite güvence sistemini, soruşturma ve disiplin sistemini değerlendirmiş ve 25 Temmuz 2016 tarih ve 2016/1223 sayılı Uygulama Kararı ile ülkemizdeki sistemlerin 1 Ağustos 2016 tarihinden itibaren AB'nin üye ülkeleriyle eşdeğer nitelikte olduğunu kabul etmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

İsviçre'de kamu gözetimi alanında mevkidaşımız olan Federal Kamu Gözetimi Kurumu - Federal Audit Oversight Authority - FAOA ülkemizdeki kamu gözetim sistemini, kalite güvence sistemini, soruşturma ve disiplin sistemini değerlendirmiş ve İsviçre Hükümeti tarafından alınan karar ile 1 Ekim 2017 tarihinden itibaren İsviçre ile eşdeğer nitelikte olduğunu kabul etmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

Türkiye, IFAC'ın bir üyesidir ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)). Ayrıca, Türkiye, IOSCO'nun da bir üyesidir (IOSCO, Fact Sheet, 2019).

Türkiye, Gelişmekte Olan Ekonomiler Grubu - Emerging Economies Group - EEG'nin bir üyesidir (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

#### **2.5.2.11.3.8. Disiplin Süreci ve Disiplin Uygulamaları**

KGK, bağımsız denetçiler ve denetim şirketlerinin usulsüz ve uygunsuz denetim faaliyetleri ile karşılaştığında gerekli soruşturma ve disiplin cezalarını uygulamakla yetkilidir.

KGK'nın İnceleme ve Gözetim Daire Başkanlıkları tarafından yaptırım uygulama süreci aşağıda sıralanmıştır (KGK, Faaliyet Raporu, 2018):

- Denetim faaliyetlerine ve gözetim faaliyetlerine istinaden hazırlanan raporları ve diğer kurumlar tarafından kendisine yapılan bildirimleri dikkate almaktadır.
- Bunları Kabahatler Kanunu, TTK, 660 sayılı KHK ve ikincil mevzuat açısından değerlendirmektedir.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği kapsamında ilgililerden savunmalar almaktadır.
- Müzekkere hazırlayıp Kurul'a sunmaktadır.
- Kurul'da müzakere edilerek ilgili disiplin kararlarını vermektedir.

Kurum, kendisine sunulan inceleme raporlarında bu tür uygulamalar için uyarı cezası, idari para cezası, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptal edilmesi gibi idari yaptırımlar uygulayabilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017 ve 660 Sayılı KHK/9.md.). Ayrıca 660 sayılı KHK'ya dayanarak yapılmış olan düzenlemeleri, belirlenmiş olan standartları ve formları ve Kurum tarafından verilen genel ve özel nitelik taşıyan kararları ihlal etmiş olan denetim şirketlerine KGK tarafından 10.000 TL ilâ 50.000 TL arasında idari para cezası verilebilir (KGK, Faaliyet Raporu, 2016).

KGK, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yaptığı gözetim faaliyetleri sonucunda hangi denetim şirketleri ya da hangi denetçiler için hangi tür disiplin cezalarının uygulandığına dair diğer ülke uygulamalarındaki gibi kamuoyuna bir açıklama yapmamıştır. Bir başka deyişle, uygunsuz ve usulsüz denetim faaliyetinde bulunan denetim şirketlerini veya denetçileri alenen ifşa etmemiştir.

KGK, 2017 ve 2018 yılları için hazırladığı faaliyet raporlarında, hem inceleme raporları açısından hem de kamu gözetim fonksiyonu açısından bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri için oluşturulan raporları Kurulda müzakere etmiştir. Müzakereler sonucunda her biri açısından uygulanan disiplin cezalarını sayısal veriler şeklinde kamuoyu ile paylaşmıştır.

KGK tarafından 2018 yılında verilen disiplin cezaları Tablo-2.14.'te sunulmuştur:

**Tablo 2.14. KGK 2018 Yılı Disiplin Cezaları**

<b>Hazırlanan İnceleme Raporları Kapsamında</b>		<b>Rapor Sayısı (Adet)</b>			
Denetim Şirketi Hakkında		49			
Bireysel Denetçi Hakkında		5			
<b>Toplam</b>		<b>54</b>			
<b>Disiplin Cezalarının Türleri</b>		<b>İkaz</b>	<b>Uyarı</b>	<b>Faaliyet İzninin Askıya Alınması</b>	<b>İdari Para Cezası (Toplam)</b>
Denetim Şirketi Hakkında Verilenler	Kendisi için	25	24	1	1.406.269 TL
	Sorumlu Denetçisi için	17	23	10	
	Kalite Kontrol Denetçisi için	2	-	-	
Bireysel Denetçi Hakkında Verilenler		-	3	2	-
<b>Kamu Gözetimi Fonksiyonu Kapsamında</b>		<b>Dosya Sayısı (Adet)</b>			
Denetim Şirketi Hakkında		12			
Bireysel Denetçi Hakkında		40			
<b>Toplam</b>		<b>52</b>			
<b>Disiplin Cezalarının Türleri</b>		<b>İkaz</b>	<b>Uyarı</b>	<b>Bilgilendirme</b>	<b>İdari Para Cezası (Toplam)</b>
Denetim Şirketi Hakkında Verilenler		3	5	4	197.968 TL
Bireysel Denetçi Hakkında Verilenler		1	18	21	-

Kaynak: KGK 2018 Yılı Faaliyet Raporu verileri dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Tablo-2.14.'te sunulan disiplin cezalarından hareketle, KGK faaliyetlerini gereği gibi yerine getirmeyen bağımsız denetim şirketlerini, aynı zamanda bağımsız denetim şirketlerinin denetim ekibinde yer alan ve usulsüz uygulama yapan denetim ekibi elemanlarını, bireysel bağımsız denetçileri maddi ve maddi olmayan yaptırımlar uygulamaktadır. KGK, disiplin mekanizmasını etkin bir şekilde çalıştırdığını bu sayısal veriler aracılığıyla ortaya koymakta iken, bu kişi ya da kurumları ifşa etmemeyi tercih etmiştir. İfşa sistemini çalıştırması Kurum'un şeffaflık uygulamasına katkı sağlayacağı gibi, usulsüz uygulayıcılar açısından da çok etkin bir ceza mekanizması olmasına hizmet edecektir. Gelecekte hazırlanacak raporların kalitesinin artırılmasında bilgi ifşasının önemli rol oynayacağı düşünülmektedir.

#### **2.5.2.11.3.9. KGK'nın Finansman Kaynağı**

KGK'nın finansmanı muhasebe mesleğinden bağımsız olarak düzenlenmiştir (IFIAR 2018 Member Profile – POA/CMB). Kurum'a genel bütçeden Hazine yardımı yapılması hükme bağlanmıştır (KGK, Faaliyet Raporu 2018). Kurum'un finansman kaynağını Hazine'den elde edilen hibeler, muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşmaktadır (IFIAR 2018 Member Profile – POA/CMB).

#### **2.5.2.11.3.10. KGK'nın Swot Analizi**

KGK, gerek 2016-2020 Stratejik Planı'nda gerekse 2018 yılı Faaliyet Raporu'nda kendisinin kabiliyetlerinin ve kapasitesinin durumunu ortaya koymak açısından bir swot analizi yapmıştır ve böylelikle bütün şeffaflığıyla kendisine dair hesap verilebilirliği kamuoyu ile paylaşmıştır. KGK'nın swot analizi Tablo-2.15.'te sunulmuştur:

**Tablo 2.15. KGK'nın Swot Analizi**

<b>Güçlü Yönler (S)</b>	<b>Zayıf Yönler (W)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Üst kurul yapısının idari özerkliğe haiz olması</li><li>• Düzenlenen ve denetlenen alana bağımlı olmaması</li><li>• Hukuki yapısının güçlü olması</li><li>• Uluslararası hukuki düzenlemeleri ve gelişmeleri takip etmesi ve uyarılama yetkisine sahip olması</li><li>• İnsan kaynağının genç ve dinamik bir yapıda olması</li><li>• Elektronik ortamda kurumsal süreçlere dair tüm işlemlerin yapılabilmesi</li><li>• Dâhili ve harici paydaşlar ile işbirliği yapabilme kapasitesindeki etkinliği</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Görev, yetki ve sorumluluk açısından ülkemizde muhasebe ve denetim alanında var olan (kısmi olarak) dağınıklığın giderilmesi</li><li>• Teknoloji alanında var olan kapasitenin geliştirilmesi</li><li>• İnsan kaynağına yönelik kapasitenin geliştirilmesi</li><li>• Kurum içi işlemlere dair süreçlerin geliştirilmesi</li><li>• Kurumsal kültüre yönelik iyileştirici adımların atılması</li></ul>
<b>Fırsatlar (O)</b>	<b>Tehditler (T)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• AB'ye uyum süreci</li><li>• Bağımsız denetime ilişkin ulusal ve uluslararası tecrübeye sahip olunması</li><li>• İşbirliğinde uluslararası potansiyele sahip olması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bağımsız denetim uygulamalarında denetim kültürünün istenilen seviyede olmaması</li><li>• Finansal raporlama kültüründe şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından istenilen düzeyde gelişimin olmaması</li><li>• KGK öncesi kurumsal yapılar ve bu yapıların sahip oldukları yetki dağınıklığının, KGK çatısı altında tek otorite yapına geçmesinde güçlüklerle karşılaşılması</li></ul>

Kaynak: KGK Faaliyet Raporu 2018' de yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK'nın kurulma gerekçesi içerisinde yer alan, ülkemizdeki bağımsız denetimin denetimine dair çok başlı yapının sonlandırılması ve tek bir otorite altında toplanması swot analizinde de gösterildiği gibi zayıflık ve tehdit alanında hâlâ varlık göstermektedir. Bununla birlikte fırsatlar kısmında AB'ye uyum süreci değerlendirildiğinde, AB'nin 2016 yılında Uygulama Kararı ile ülkemizdeki kamu gözetim sistemini AB ülkeleriyle eşdeğer olarak kabul etmesi, önemli bir kazanım olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **2.5.3. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı**

#### **Sunumu**

IFIAR'ın 6 yargı bölgesinde, 32 Avrupa, 11 Asya/Okyanusya, 4 Orta Doğu, 4 Afrika, 2 Kuzey Amerika ve 2 Latin Amerika olmak üzere toplam 55 üyesi bulunmaktadır (CPAAOB, Fiscal Edition 2019). Bu çalışmada Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada; Avrupa bölgesinde yer alan ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya bölgesinde yer alan ülkelerden Japonya, Çin (Taipei), Avustralya; Orta Doğu bölgesinde yer alan ülkelerden Türkiye olmak üzere toplam 10 ülke incelenmiştir ve Tablo-2.16.'da karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

#### **Tablo 2.16. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunum**

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Gözetim Kurumlarının Adı	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu	Kanada Kamu Gözetim Kurulu	Deneçi Gözetim Organı	Denetçiler Yüksek Kurulu	Finansal Raporlama Konseyi	Kıbrıs Kamu Denetim Gözetim Kurulu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu	Finansal Denetim Konseyi	Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
Gözetim Kurumlarının Kısaltması	PCAOB	CPAB	APAS	H3C	FRC	CyPAOB	CPAAOB	FSC	ASIC	KGK
Kuruluş Yılı	2002	2003	2005	2003	1990	2017	2004	2004	1991	2011
Kurul Üye Sayısı	5 Kişi	10 Kişi	Her Panel 5 Kişi	14 Kişi	8 Kişi	7 Kişi	10 Kişi	En az 3 Kişi En çok 15 Kişi	En az 3 Kişi En çok 8 Kişi	9 Kişi
Kurul Üyelerinin Atama Öncesi Söğuma Süresi	5 Yıl	1 Yıl	3 Yıl	3 Yıl	3 ilâ 5 Yıl	3 Yıl	Belirlenmemiş	2 Yıl	Belirlenmemiş	3 Yıl
Kurulumun Bağlı Olduğu Birim	ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	Vailler Konseyi Kanada Menkul Kıymetler Yöneticileri	Federal Ekonomik İşler ve Kontrol Ofisi (BAFA)	Adalet Bakanlığı	FRC ve Dış İşleri Bakanlığı	Enerji, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı	Finansal Hizmetler Ajansı (FSA)	Maliye Bakanlığı Yuan Hükümeti	Avustralya Hükümeti	Hazine ve Maliye Bakanlığı

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE	GÜNEY KIBRIS R. Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler	SOX SEC Hükümleri PCAOB Kuralları	Kanada Şirketler Kanunu 2003 Kanada Kâr Amacı Gütmeyen Şirketler Yasası 2014	537/2014 sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Denetçi Gözetim Reformu Yasası 2016	537/2014 sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Finansal Güvenlik Yasası Ticaret Kanunu	Şirketler Kanunu 2006 Şirketler Kanunu (Denetim, Soruşturma, Toplumsal Girişim) 2004	537/2014 sayılı AB Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü Denetçi Kanunu 2017 Şirketler Yasası (Cap 113)	Meslek Yasası 2003	FSC'nin Kurulmasına İlişkin Organik Kanun 2011 Meslek Yasası 2009	Şirketler Yasası 2001 ASIC Kanunu 2001	660 sayılı KHK 6102 Sayılı TTK
Gözetimin Uygulandığı Coğrafi Sınır	ABD & ABD Dışı	Kanada	Almanya	Fransa	İngiltere	Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	Japonya	Çin	Avustralya	Türkiye
Gözetim Alanı	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol
Gözetim Yaklaşımı	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım



ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
	100 veya daha fazla rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri Her yıl,	KAYIK kapsamında 25'ten fazla denetim müşterisi olan denetim şirketleri Her yıl,	KAYIK'lerin denetim şirketleri En az 3 yılda bir,	Big Four +BDO LLP+Grant Thornton LLP Her yıl,	4 Büyük denetim şirketi Her yıl,	Büyük ölçekli denetim şirketleri Her 2 yılda bir, İkinci kademe denetim şirketleri Her 3 yılda bir, Küçük-orta ölçekli denetim şirketleri için sabit bir zaman belirlenmemiş, Yabancı denetim şirketleri 3 yılda bir.	100'den fazla halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketleri Her 3 yılda bir, Denetim müşterisi 10'dan çok 100'den az olan denetim şirketleri Her 6 yılda bir, Bunların dışındakiler için süre belirlenmemiş.	100'den fazla halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketleri Her 3 yılda bir, Diğerleri En az 6 yılda bir, Bu rutin dışında ihbar, şikayet ve bildirimler de dikkate alınıp gözetim yapılır.		
Gözetim Sıklığı	100 ve 100'den az ihraççısı olan denetim şirketleri 3 yılda bir.	50-99 arasında rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri 2 yılda bir, 50'den az rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketleri 3 yılda bir.	Diger tüm denetimler En az 3 yılda bir ya da 6 yılda bir.	KAYIK dışı olanlar ise En az 6 yılda bir.	Diger büyük denetim şirketleri 3 yılda bir, Küçük ve orta ölçekliler 6 yılda bir.	Diger KAYIK denetçileri Her 3 yılda bir. KAYIK dışı denetçiler ise Her 3 yılda bir.	Denetim müşterisi 10'dan çok 100'den az olan denetim şirketleri Her 6 yılda bir, Bunların dışındakiler için süre belirlenmemiş.	Digerleri için bir süre belirlenmemiştir. Her dönemde farklı biri gözetime tabi tutulacaktır.		

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Disiplin Cezaları	Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali	Gereksinim Kısıtlama Yapıtım	Kınama 500.000€'ya kadar para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Meslekten men (çıkartılma)	Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Denetçi listesinden çıkarma	Kınama Şiddetli Kınama Para Cezası Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali	Yasal denetçilerin ilk ihlali için 100.000€, tekrarlanan ihlalde 200.000€'ya kadar, Denetim şirketlerinin ilk ihlali için 1 milyon €, tekrarlanan ihlalde 2 milyon €'ya kadar para cezası Faaliyet izninin 3 yıla kadar askıya alınması Meslekten men	Uyarı Kınama Ek ücret ödemesi Faaliyet izninin en fazla 2 yıla kadar askıya alınması Kaydının silinmesi	Uyarı Kınama 120.000 NT\$ ilâ 1.2 milyon NT\$ 'a kadar idari para cezası Faaliyet izninin 2 ay ilâ 2 yıla kadar askıya alınması Faaliyet izninin iptali Meslekten men	Uyarı Kınama Faaliyet izninin askıya alınması Denetçi kaydının iptali Davalının taahhüt vermesi	İkaz Uyarı Bilgilendirme İdari para cezası (10.000TL ilâ 50.000 TL arasında ) Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali
Uluslararası Kuruluşlara Üyelik	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO AASOC	IFAC IFIAR IOSCO CEAOB	IFAC IFIAR IOSCO EGAOB CEAOB	IFAC IFIAR IOSCO EAIG EGAOB	IFAC IFIAR IOSCO EGAOB	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO	IFAC IFIAR IOSCO AAOIFI EEG

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
Mevkidaşları ile İletişim ve İşbirliği	İngiltere Fransa Japonya Çin	Japonya Fransa	ABD Kanada	İsviçre Kanada Japonya ABD	ABD Japonya	Var	ABD Kanada Malezya Hollanda İngiltere Fransa Çin	Japonya ABD	Var	Var
Finansman Kaynağı	Denetim şirketlerinden alınan yıllık ücretler Kayıt ücretleri Broker ve Dealer'lardan alınan ücretler	Halka açık şirketler tarafından ödenen katılımlar ücretleri	Fonların %70'lik kısmı gözetim ücretlerinden %30' luk kısmı Federal Bütçeden karşılanır.	Yasal denetçilerin gelirlerinin %0.2 ilâ %0.7'lik kısmı Üçüncü ülke denetçilerinden 5.000€'yu aşmayan sabit katkı payı	Meslek kuruluşları Muhasebe ve aktüerya meslekleri İş dünyası emeklilik ve sigorta şirketleri şirketleri tarafından finanse edilir.	Fonların %20'lik kısmı Devlet Bütçesinden %80'lik kısmı mesleki kuruluşlar, denetim şirketleri, KAYİK denetçilerinden alınan ücretlerden oluşur.	Ulusal bütçe (devlet) tarafından finanse edilir.	Denetim şirketlerinden tahsil edilen yıllık ücretler Diğer kurumların faaliyet gelirlerinin %3 ilâ %8'i nispetinde alınan ücretler	Endüstri fonu, Şirketlerden ve ilgili diğer kuruluşlardan alınan kayıt ücretleri, yıllık inceleme ücretleri	Hazine Yardımı ile Muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları, Diğer gelirler
Gözetimde Yetki Devri	Halka açık olmayan şirketlerin gözetimini AICPA yapmaktadır.	-	KAYİK dışı denetimleri Alınan meslek odası WPK yapmaktadır.	Delegasyon anlaşmasıyla KAYİK dışı denetimleri Ulusal Yasal Denetçiler Şirketine (CNCC) devreder.	Delegasyon anlaşmasıyla Tanınmış Denetim Organları (RSB)'ye düzenleyici görevler vermiştir.	KAYİK dışı kalite güvence incelemelerini meslek örgütü ICPAC'a devretmiştir.	Denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemelerini meslek örgütü JICPA yapar.	Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Bürosu'nun (SBF), Muhasebe Denetim Gözetim Bölümüne devreder.	-	Meslek örgütüne devredilen bir görev yoktur.

Kaynak: İlgili ülkelerin Yıllık Faaliyet Raporları, Gözetim Raporları, internet siteleri üzerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur.

2000’li yıllar küreselleşen dünyada bağımsız denetim başarısızlıklarının zirve yaptığı ve aynı zamanda başarısızlıklardan ders alınarak gözetim sistemlerinin doğuşuna tanık olunmaya başlandığı yıllardır. Bağımsız denetimleri bağımlılık zafiyetinden kurtarmak, israf edilen kıt kaynakları (yani yatırımcıların yatırımlarını) finansal sistemlere kazandırmak ve kaynak israfının önüne geçmek, finansal tabloların güvencesi olan denetimde kaliteyi yükseltmek için bir dizi hukuki düzenlemelerin yapılması ve gözetim sistemlerinin kurulması faaliyetlerinin yoğun olarak yaşandığı yıllardır 2000’li yıllar.

Başta ABD olmak üzere, AB’ye üye ülkeler, üyelik süreci devam eden ülkeler, Orta Doğu ülkeleri, okyanus ötesi ülkeler, muhasebe ve denetim alanında küreselleşmenin etkileşiminin etkisini pozitif yönde yaşamak, finansal sistemlere olan güveni tesis etmek, bir yatırımcıdan ülke geneline kadar her türlü maddi ve manevi kayıpların önüne geçmek için kamu gözetim sistemlerini kurmuşlardır, kurmaya da, geliştirmeye de devam etmektedirler. 2002’de ilk kez SOX ile ABD’de kurulan kamu gözetim sistemi, dünyada kurulacak olan kamu gözetim sistemlerine de bir nevi örneklik ve önderlik teşkil etmiştir. Bugün var olan ve hüviyet kazanmaya çalışan (yani kurulma aşamasında olan ya da yeni kurulan) kamu gözetim sistemleri arasındaki bilgi paylaşımı önemli bir değerdir. Yıllardır sistem içerisinde var olan ülkelerin kamu gözetim sistemlerine yönelik deneyimlerini yeni hüviyet kazanma aşamasında olanlarla paylaşması, ortak protokoller imzalayarak işbirliği içerisinde hareket etmesi, eşdeğer nitelikte gözetim yapıldığını değerlendirmesi kamu gözetiminde dünyaca iyi iş üretme gayretinin göstergesidir.

Tablo-2.16.’da sunulduğu üzere 2002’de ABD ile başlayan kamu gözetim sistemlerinin kurulma süreci 2020’li yıllara geldiğimiz de hâlâ devam etmektedir. Bunun temelinde yatan üç gerekçe vardır. Birincisi, küreselleşmenin doğal bir sonucu olarak uluslararası piyasalarda yatırımcı hareketliliğidir. İkincisi, ülkelerin içinde yer aldığı toplulukların (örneğin AB) aldığı kararların topluluk ülkelerince ya da bu topluluklara üye olmak isteyen aday ülkelerce uygulanmaya başlanmasıdır. Üçüncüsü, ülkelerin finansal piyasaları geliştikçe kamu gözetim sistemine adaptasyonun da bir gereklilik haline gelmesidir.

Kamu gözetim kurumları (ya da kurulları) incelenen ülkelerde genel olarak kurul üyelerinin seçilme kriterlerinde muhasebe ve denetim başta olmak üzere mesleki ya da akademik yeterliliği ön plana çıkmaktadır. Bu da özellikle ülkemizde eskiden olduğu gibi etkisiz sistemde vasıfsız ve deneyimsiz çalışanlar döneminin kapandığının göstergesidir. Bir başka deyişle günümüzde bu durum, sistemin etkin olmasının temelinde insan kaynaklarının vasıflı olmasının önemini vurgulamaktadır.

Kamu gözetim sistemlerinde bağımsız denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için öncelikli olarak kurul üyelerinin bağımsızlığından başlanmıştır. Yani onların kurul üyesi olarak atanmasından önce, geçirmesi gereken soğuma süreleri dikkate alınıp düzenlenmiştir. Kimi ülkeler (Japonya ve Avustralya) süre belirlenmemişken, çoğu ülkede de ortalama 3 yıllık süreyi esas almıştır.

İncelenen kamu gözetim sistemleri genel itibariyle belirli bir bakanlıkla ya da sermaye piyasası kurullarıyla ilişkilendirilmiştir. Örneğin ABD'nin kamu gözetim kurumu, ABD'nin Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile, Kanada'nın kamu gözetim kurumu Kanada Sermaye Piyasası, Menkul Kıymetler Yöneticileri ile ilişkilendirilmişken, Çin'in kamu gözetim kurumu Maliye Bakanlığı ile, Türkiye'nin kamu gözetim kurumu Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. ABD, diğer incelenen 9 ülkeden ayrıca şöyle bir farklılık göstermektedir. SEC, ABD'nin kamu gözetim sistemi üzerinde inceleme yetkisine sahiptir. Oysaki diğer ülke uygulamalarında ilişkilendirildikleri bakanlığın ya da sermaye piyasası kurulunun incelemelerine tabi olma söz konusu değildir.

İncelenen 10 ülkenin 9'unda kamu gözetim sistemleri kendi ulusal ülke sınırları içerisinde bağımsız denetimin gözetimini ve kalite kontrol incelemelerini gerçekleştirmekte iken sadece ABD kendi ülkesinin sınırlarının içinde ve dışında gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

İncelenen 10 ülkenin ortak uygulaması ise gözetim alanı ve gözetim yaklaşımı konusunda olmuştur. İncelenen ülkelerin hepsinin gözetime ilişkin faaliyet alanı, bağımsız denetimin gözetiminden ve kalite kontrol incelemelerinden oluşmaktadır. Bütün ülkeler gözetim yaklaşımı olarak risk odaklı yaklaşımı benimsemiştir. Ancak kimi ülkelerin risk odaklı yaklaşımı değerlendirmedeki bakış açıları farklılık göstermektedir. Örneğin Kanada'nın kamu gözetim kurumu risk odaklı yaklaşımı daha karmaşık fakat daha az uzmanlık bilgisinin olduğu alanların incelenmesi olarak değerlendirmiştir ve 2019 yılında kripto varlık, esrar endüstrisi alanında gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir.

Kamu gözetiminin temelinde bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetimin temelinde ise işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların gözetimi yer almaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçiler tarafından verilen makul güvenceyi esas alarak aldıkları yatırım kararlarının güvencesi, bir nevi kamu gözetim sisteminin etkin gözetiminden geçmektedir. Bir başka deyişle, kamu gözetim sistemleri, bağımsız denetimin gözetimini ve kalite kontrol incelemelerini etkin bir biçimde gerçekleştirdiğinde, yatırımcının kıt kaynaklarının usulsüz denetim uygulamalarından doğan maddi kaybının önüne geçmektedir. Kamu gözetim kurumları, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'lerin) bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetçilerinin ve bağımsız denetim şirketlerinin gözetim sıklığını artırarak, kamu yararını korumayı ve denetimde yüksek kaliteyi hedeflemektedir. Bu açıdan 10 ülkenin kamu gözetim kurumlarının gözetim sıklığı kıyaslanmıştır ve genel olarak KAYİK kapsamındaki gözetimlerin daha sık aralıklarla yapıldığı, KAYİK dışı kapsamındaki gözetimlerin daha seyrek aralıklarla yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Gözetim sıklığı genel olarak belirli rutin aralıklarla (her yıl, üç yılda bir, altı yılda bir gibi) sınırlandırılmış olsa da ihbarlar ve şikâyetler sebebiyle de bu rutinin dışına çıkılabileceği ifade edilmiştir. Çoğu ülkenin internet sayfasında özellikle bildirim yapılabilecek alanlar gösterilmiştir.

Kamu gözetim sistemleri, bağımsız denetimin kendisinden beklenen mesleki kriterlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin gözetimini hem uluslararası kalite kontrol standartlarını hem de uluslararası denetim standartlarını esas alarak değerlendirmektedir. Değerlendirme sonrasında mesleğe aykırı usulsüz uygulamalar ile ihlaller için de yaptırım mekanizmasını kullanma erkine sahiptir. Bu açıdan 10 ülkenin kamu gözetim sistemlerince uygulanan disiplin cezaları kıyaslanmıştır. Kanada dışındaki 9 ülkenin disiplin mekanizması, uygulanan disiplin cezalarının türleri açısından büyük ölçüde benzerlik taşımaktadır. 9 ülkenin kamu gözetim sistemi tarafından maddi (mali) ve manevi (mali olmayan) yaptırım türü olarak kınama, para cezası, faaliyet izninin askıya alınması, faaliyet izninin iptali, meslekten men edilme gibi müeyyideler uygulandığı görülmüştür. Kimi ülkelerde idari para cezalarının limitleri belirlenmiş, kimi ülkelerde faaliyet izninin askıya alınma süreleri belirlenmiştir. Ancak Kanada kamu gözetim sistemi bu sayılan müeyyideler dışında bir disiplin cezası türü benimsemiştir. Ayrıca 10 ülkenin disiplin cezalarını ifşa edip etmeme durumu da değişkenlik göstermektedir. Örneğin ABD, Fransa, İngiltere, Avustralya disiplin cezalarına yönelik sonuçlanmış bütün davaları internet sayfası aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmıştır ve hem denetim şirketlerini hem de

denetçileri ifşa etmiştir. Örneğin Kanada ise gizliliğe saygı gösterdiğini ifade ederek denetçi ya da denetim şirketi ifşasında bulunmamıştır. Türkiye ve Japonya örneğinde sadece uygulanan ceza türleri ve miktarları sayısal veri olarak paylaşılmıştır, denetçi ve denetim şirketi ifşasında bulunulmamıştır. Denetçi ve denetim şirketlerinin ifşası, kamu gözetim sistemlerinin bütün bilgileri şeffaf bir biçimde paylaştıklarının bir göstergesi olarak kabul edilirse, kimi gözetim sistemlerinin şeffaflaşmaya gereksinimi olduğu söylenebilir. Durum, ifşa edilenler açısından değerlendirildiğinde ise kendilerine çeki düzen vermeleri açısından oldukça etkili bir yaptırım olduğu söylenebilir. Çünkü ifşa edilen denetçi ve denetim şirketi müşteri portföyünü kaybetmemek açısından bilinçli ya da bilinçsiz bir ihlal yapmamaya özen gösterecektir.

İncelenen 10 ülkenin uluslararası kuruluşlara üyelik durumları da kıyaslanmıştır ve ortak paydaları IFAC, IFIAR ve IOSCO üyelikleridir. İnceleme kapsamında AB üyesi ülkelerin (Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) uluslararası kuruluşlara üyelikte ortak paydaları EGAOB üyeliğinde kendini göstermiştir. Şunu da ilave etmekte fayda görülmektedir. İngiltere AB kapsamında değerlendirilmiş olsa da Brexit Anlaşması'nın kabulünün ardından 31.01.2020 tarihi ile Birlik'ten ayrıldığı için EGAOB üyeliğinde de güncelleme gerekecektir. İncelenen 9 ülkeden farklı olarak Türkiye'nin AAOIFI ile telif sözleşmesi söz konusudur. Ülkemizdeki faizsiz finans alanındaki gelişmeler ışığında bu alandaki uluslararası standartların ülkemize kazandırılması için kamu gözetim sistemimiz gerekli adımları atmıştır ve faaliyetlerine başlamıştır.

Kamu gözetim sistemleri arasında mevkidaşları ile işbirliği ya da iletişimi olup olmadığına da dair bir kıyaslama yapılmıştır. ABD'de ilk kamu gözetim sisteminin kurulmasının ardından, kurulan bütün kamu gözetim sistemleri arasında etkili bir iletişim olduğunu IFIAR üyeliği de ortaya koymaktadır. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)'nda, incelenen bütün ülkelerin üye olması aralarındaki iletişimi ve etkileşimi kanıtlamaktadır. Tablo-2.16.'da ayrıca kimi ülkelerin isimleri ayrıca belirtilmiştir. Bunun sebebi ise aralarında ikili bir işbirliği protokolleri olduğuna dair kendi faaliyet raporlarında ya da inceleme raporlarında özellikle verilen bilgilerden dolayıdır.

Kamu gözetim sistemleri incelenen 10 ülkenin finansman kaynakları açısından da bir kıyaslama yapılmıştır. Kimi ülkelerin (ABD, Kanada, Fransa, İngiltere, Çin) sadece denetim şirketlerinden ve diğer şirketlerden alınan ücretler ile finanse edildiği, kimilerinin

(Japonya) sadece devlet bütçesi tarafından finanse edildiği, kimilerinin (Almanya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Türkiye) ise hem ücret gelirleri hem de devlet bütçesi tarafından ortaklaşa finanse edildiği tespit edilmiştir.

Kamu gözetim sistemleri incelenen 10 ülkenin gözetim görevini meslek örgütlerine veya başka bir yapıya delegasyon anlaşması yoluyla devredip devretmediği de kıyaslanmıştır. Bazı ülkeler sadece KAYİK dışı denetimlerin gözetimlerini meslek örgütlerine devrederken, bazı ülkelerde sadece kalite kontrol incelemelerini meslek örgütlerine devretmişlerdir. Örneğin, ABD, Almanya ve Fransa, KAYİK dışı denetimlerin gözetimlerini meslek örgütüne devretmiştir. Japonya ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi örneğinde ise kalite güvence kapsamındaki incelemelerin meslek örgütüne devredildiği tespit edilmiştir. Kanada ve Avustralya açısından yayınlanan raporlarında devrettiği ya da devretmediğine dair bu tür bir bilgiye rastlanmamıştır. Bu 10 ülkeden meslek örgütüne herhangi bir gözetim yetkisi tanımayan tek ülke Türkiye'dir. Ülkemizde KGK çok parçalı yapıya son vermek istediği için bütün yetkileri kendinde toplamıştır. KGK'nın swot analizinde de bu durum tehditler kısmında dile getirilmiştir. KGK, kendisinden önceki kurumsal yapıların çokluğu ve yetki dağınıklığının, kendi otoritesi (tek otorite) altında birleştirilmesinde güçlüklerle karşılaşabileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak 10 farklı ülke 10 farklı kamu gözetim sisteminin en önemli ortak noktası kamunun yararının korunmasının bağımsız denetimin gözetimi ile mümkün olacağı ve gözetim sisteminin etkinliğinin denetim kalitesini artıracığına dairdir. Ülkelerin sistemleri arasındaki olumlu etkileşim sadece o ülke için değil, bütün ülkelerin aynı seviyeyi yakalaması içindir. Kamu gözetim sistemlerindeki olumlu etkileşim, küreselleşmiş bir dünyada, bağımsız denetim ve denetim kalitesi alanında ülkeler arasındaki asimetrik uygulamaları da en aza indirecektir. Elbette ki ülkelerin kendilerine has uygulamalarının olması da yadsınacak bir durum değildir.



### III. BÖLÜM

#### 3. KAMU GÖZETİM KURUMLARININ DENETİM ŞİRKETLERİNİN DENETİMİNDEKİ GÖZETİMİNİN YAYGIN OLARAK İHLAL EDİLEN BDS'LER AÇISINDAN İNCELENMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde IFIAR'ın yargı IFIAR'ın yargı bölgelerinden Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada; Avrupa bölgesinde yer alan ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya bölgesinde yer alan ülkelerden Japonya, Çin (Taipei), Avustralya; Orta Doğu bölgesinde yer alan ülkelerden Türkiye olmak üzere toplam 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri çeşitli kriterler (görevleri, hedefleri, referans alınan yasal düzenlemeleri vb.) dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde ise incelenen 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri tarafından yayınlanan İnceleme Raporları, Vaka Raporları ve Yıllık Raporları dikkate alınarak oluşturulan gözetim sonuçları doğrultusunda yaygın olarak ihlal edildiği tespit edilen BDS'lere yönelik incelemelere yer verilmiştir.

Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminde bu BDS'ler kapsamında hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

##### 3.1. KGK ile İlgili Ülkemizdeki Literatür Çalışmaları

Bilindiği üzere KGK 2011 yılında ülkemizde kurulmuştur. KGK öncesi ve KGK sonrası bilimsel çalışmalarımızın yarınlarda yapılacak olan çalışmalara ışık tutması adına özet halindeki bilgileri verilmiştir.

### 3.1.1. KGK Kurulmadan Önceki Çalışmalar

Özkul (2003) çalışmasında ABD’de kurulan PCAOB’nin hakkında bilgi verdikten sonra SOX Kanunu’yla yapılan düzenlemeler ile SPK Seri:X No:16 ve No:19 Tebliğ’leri aracılığıyla yapılan düzenlemeleri kıyaslamıştır, benzer ve farklı yönlerini ortaya koymuştur ve ABD’deki kamu gözetim sistemi gibi benzeri bir sistemin ülkemizde oluşturulmasının uygun olacağını tavsiyeleri arasında sunmuştur.

Elgin (2006) çalışmasında, bağımsız denetimin gözetimi konusunda ABD, Kanada, Almanya, Fransa, Avusturya, Polonya ve İngiltere örnekleri hakkında bilgi vermiş ve genel bir değerlendirme yapmıştır.

Uzay (2004) çalışmasında, 80 denetim şirketine uygulanan ankete % 53 oranında geri dönüş sağlandığını belirtmiştir. Anket sonuçlarına göre ülkemizde denetçi bağımsızlığına ilişkin en yaygın tehdit türünün % 44,44’le samimiyet ve güven tehdidi olduğunu ve ayrıca ABD’de uygulanan denetim gözetim kurulu gibi bir kurulun ülkemizde de oluşturulması gerektiğini düşünenlerin % 77,5 olduğunu ortaya koymuştur. Denetçilerin buna ilişkin beklentilerine cevaben ülkemizde denetim kalitesinin yükseltilmesi ve denetimin etkinliği için de kamu gözetim mekanizmanın oluşturulmasına yönelik faaliyetlere başlanması gerektiğini belirtmiştir.

Uzay (2006) çalışmasında, gözetimlerin etkin olup olmamasının denetim kalitesini etkilediğini, 1987 yılında önce bankacılık alanında sonra sermaye piyasasında başlayan bağımsız denetim faaliyetlerinin ve denetimin gözetiminin zayıf yapıldığını 90’lı yıllarda mali sektörde yaşanan skandalların ortaya çıkardığını belirtmiş, bir kamu gözetim sisteminin oluşturulmasının faydalı olacağını çeşitli çevrelerce de tartışıldığını dile getirerek, kurulan KGK ile ABD’deki muadili PCAOB arasındaki farklılıkları yönetim kurulu yapısı, gözetiminde olduğu birim ve görev alanı açısından karşılaştırmalı olarak sunmuştur ve bağımsız denetçi olacak kişilerin de her türlü eğitim faaliyetleri içerisinde yer alarak kendilerini sürekli geliştirmelerinin kaliteyi artıracığını ifade etmiştir.

Uzay (2006) çalışmasında, ülkesinde bağımsız denetim alanında ortaya çıkan skandallar sonrası kamu gözetimi alanında ilk sistemi kuran ABD’nin kamu gözetim kurumu olan PCAOB hakkında genel bilgi vermiş, ABD dışında da buna yönelik uluslararası kuruluşlar (IFAC, IOSCO) ve AB nezdindeki düzenlemeleri tanıtmış,

Ülkemizde de buna benzer bir yapının uygulanabilirliğini çeşitli uzmanların görüşlerini esas alarak değerlendirmiştir. AB'nin revize 8. Direktif'inde yapılan düzenleme, TTK tasarının yasalaşıp hayata geçmesi durumunda SPK'nın denetleyemediği kesimlere ulaşılmaması, çok başlılığın tek merkezde toplanması gerekçeleri ile ülkemizde bir kamu gözetim sisteminin kurulması gerektiğini savunanlar olduğu gibi; denetçilerin hali hazırda (TÜRMOB tarafından) denetlendiği, Maliye Bakanlığı'nın doğrudan muhasebe ve denetime müdahale edebildiği, kamunun zaten denetim üzerinde bir ağırlılığının olduğunu savunarak ülkemizde kamu gözetim sisteminin kurulmasını gerekli olmadığını savunanların da olduğunu ifade etmiştir. Ülkemizde etkin bir kamu gözetim sisteminin oluşturulmasının yararlı olacağını belirtmiştir.

Okur (2007) alışmasında, bağımsız denetimin denetimi için, ABD, İngiltere, Japonya, Kanada kamu gözetim sistemleri hakkında verdiği bilgiler doğrultusunda bağımsız denetiminin gözetiminde, meslekte kendi kendini düzenleme olgusunun yerini kamu gözetimi olgusuna bıraktığını; bu otoritelerin donatıldıkları yetkiler dâhilinde kalite kontrol incelemelerini belirli bir strateji çerçevesinde planlayıp yürüttüklerini; kalite kontrol çalışmalarının temel amacının birtakım yaptırımlar uygulamaktan ziyade, bağımsız denetimde sektöre dair durum analizinin yapılması suretiyle kalite ve güven olgusunun yükseltilmesi olduğunu; kalite kontrol incelemelerinde risk bazlı yaklaşımla proaktif bir biçimde hareket edildiğini değerlendirmiştir. Türkiye'de ise sermaye piyasalarında bağımsız denetimin gözetimine dair düzenlemeler hakkında verdiği bilgiler doğrultusunda, çok başlı bir yapının bulunduğunu, denetimin vergisel açıdan şekillendiğini, TÜRMOB'un bağımsız denetime yönelik çalışmalarının finansal piyasaların genelini içine alacak bir statüde olmadığını, AB'ye üyelik sürecinin ve yeni TTK tasarısı kapsamında yapılan çalışmaların bir fırsat olarak değerlendirilerek ülkemizde bağımsız denetimin gözetiminde "Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Kuruluşları Birliği" gibi bir kurumun oluşturulması gerektiğini ve böylelikle sözü edilen ülke uygulamalarına yakınsanabileceğini ifade etmiştir.

Uzay ve Gönen (2009) alışmalarında, muhasebecilere ve denetçilere uygulanan disiplin cezalarının finansal raporlama süreci üzerindeki rolünün etkinliğini değerlendirmiştir. Çalışmada SOX, KGK ve AB 8. Direktif yaptırımları hakkında bilgi verilmiş, SPK'nın 2000-2009 dönemlerine ait haftalık bültenleri ile TÜRMOB'un 2000-2008 dönemlerine ait disiplin kurulu raporlarını taramak suretiyle cezaların kamuoyuyla paylaşımının caydırıcılık sağlayacağı ve ülkemizde bağımsız denetimin tabana yayılması

ve ülkemizde bağımsız denetimde çok başlılığın giderilmesi için KGK'nın bir an evvel kurulması gerekliliği sonucuna ulaşmışlardır.

Senal (2011) doktora tez çalışmasının bir kısmında, uluslararası skandallar sonrasında kamu gözetimi alanında yapılan uluslararası düzenlemelere ve kamu gözetimi sistemlerine dair İngiltere, ABD, Japonya, Avustralya, Kanada hakkında bilgi vermiştir ve ülkemizdeki çok parçalı yapıya dair açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca, ülkemizde denetim standartlarının yayımlanması ve denetim şirketlerinin bunlara ne derece uyum gösterdiklerinin gözetimi açısından tek bir otoritenin olmayışının denetimde istenilen kalitenin sağlanamayacağını ifade etmiştir. Böyle bir sistemin (KGK'nın) ülkemizde de kurulmasının denetim kalitesinde kamu güvenilirliğinin tesis edilmesi açısından önemli olduğunu vurgulamıştır.

### **3.1.2. KGK Kurulduktan Sonraki Çalışmalar**

Arıkan (2011) çalışmasında, KGK'nın kurulmasıyla ilgili olan KHK'yı hukuk, usul ve teknik açısından incelemiş, artılarıyla ve eksileriyle durumu değerlendirmiş, kurumun işleyişine yönelik olumlu katkı yapabilmeyi dile getirmiştir. KHK'yı hukuki açıdan değerlendirdiğinde, KHK'nın doğrudan Anayasa'ya ayrılık taşımamakla birlikte, KHK ile Yetki Kanunu'nda ifade edilmemiş bir alanda düzenleme yapılmasının (dolaylı olarak) Anayasa'ya aykırılık olarak değerlendirilebileceğini ifade etmiştir. KHK'yı usul açısından değerlendirdiğinde, KGK kurulmadan önce bağımsız denetimin gözetimi alanında kendine has alanlarda yetkili bulunan kurulların (SPK, BDDK, EPDK gibi) yetkilerinin KGK'ya devredilmesinin; ülkemizde meslek örgütünün çatısı olan TÜRMOB'un saf dışı bırakılmasının; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın bir gecede lav edilmesinin toplumsal uzlaşya uygunluk taşımadığını ifade etmiştir. KHK'yı teknik açısından değerlendirdiğinde ise süper yetkilerle donatılmış olduğunu, bu yetkilerin gereği gibi yerine getirilmemesinin telafisi zor ekonomik sıkıntılara neden olacağını ifade etmiştir. Teknik olarak, KGK'nın kurulmasının kamu çıkarı açısından bir gereklilik olduğunu, denetimin gözetiminde çok başlılığa son verilmesinin uygun olduğunu, bağımsız denetçi olabilmenin ilk koşulunun mesleki unvana sahiplikten geçmesinin uygun olduğunu ifade ederken, çeşitli konularda TÜRMOB ile işbirliği yapılmasını önermiştir.

Pekuz ve Aydoğan “*Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları*” isimli çalışmalarında, bağımsız denetimin gözetiminde ABD, İngiltere, Almanya, İrlanda, Kanada, Fransa uygulamaları hakkında bilgi vermiş ve ülkemizde de böyle bir sistemin yani KGK’nın varlığının ve üstlendiği rolün, kamu güvenine ve yatırımcının korunmasına verilen önemi gösterdiğini, bağımsız denetimde kamu gözetiminin tesis edilmesi sayesinde denetime yönelik skandalları önleyeceğini, finansal raporlamaya olan güveni yükselteceğini ve bağımsız denetimin etkin olmasını sağlayacağını ifade etmiştir.

Fırat ve Şahin “*Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi*” isimli çalışmalarında, ülkemizde hem bağımsız denetimin gözetimi hakkında hem de denetime yönelik faaliyetlerin gelişimi ve tarihçesi hakkında bilgi vermiş, KGK kuruluncaya kadar 1987 yılından itibaren başta SPK olmak üzere pek çok idari otoritenin bağımsız denetimin gözetiminde rol aldığını, KGK’nın kurulmasıyla birlikte bunların tek çatı altında toplanmasının piyasa aktörlerince talep edildiğini ve bu durumun piyasaların etkinliliği ve verimliliği açısından doğru bir uygulama olduğunu düşündüklerini ifade etmiştir.

Yavuz (2011) çalışmasında bağımsız denetimin gözetimi konusunda SOX ile birlikte ABD’de PCAOB’nin kurulmasının ardından, AB’ye üye (ve adaylık süreci devam eden) ülkelerin revize 8. Direktif ile gerekli çalışmaları yaptığı konusunda ve ülkemizde de Yeni TTK ve 660 sayılı KHK ile yapılan düzenlemeler hakkında genel bilgi vermiştir. KHK’da para cezalarına dair bir düzenlemeye yer verilmediği için KGK’nın idari para cezası verme yetkisinin olmadığını; KGK’ya tahsis edilen kadroların yetersizliğinin, görevlerin ve yetkilerin yerine getirilmesinde olumsuzluk doğuracağını; KGK’nın kurulmasından önce var olan denetim alanındaki hukuksal ve kurumsal düzenlemelerin (BDDK, SPK, EPDK gibi) KGK’nın otoritesi altında bir araya getirilmesinin KGK’nın iş yükünü fevkalade artıracığını, yetersiz sayıdaki kadro ile kurum görevlerinin yerine getirilmesinin neredeyse pek mümkün olmayacağını ifade etmiştir.

Biçer (2012) doktora tez çalışmasında, UDS’ler dikkate alınarak ülkemizde KOBİ denetimi gerçekleştirildiğinde karşılaşılabilecek zorlukları değerlendirmiştir. Meslek mensuplarının vergi bakış açısına sahip muhasebe algılarının olması ve mesleki yargıyı kullanma becerilerinin eksik olması nedeniyle KGK açısından etkin gözetim mekanizmasının kuruluncaya kadar denetimsel bir boşluk oluşturacağını; KGK’nın denetçiler için bir sınav zorunluluğu getirmesinin, iş bilgisi ve uygulama tecrübesi iyi

düzeyde olan bir kesimin sınava girmeme kararı almasıyla, bunlardan elde edilecek faydanın atıl kalacağını; KGK'nın finansal raporlama ve denetim standartlarını belirleme görevine haiz olmasının bir taraftan çok başlı yapıyı sonlandırırken, diğer taraftan bunların meslek mensuplarınca benimsenmesi ve mesleki yargılarının şekillenmesinin zaman alacağını endişe verici olduğunu; KGK ve TTK ile meslekte meydana gelen köklü değişimlerin tabana yayılması, uluslararası düzenlemelerin benimsenerek ve devam ettirilerek uygulanması için KGK'nın ilgili taraflar ile iletişim kurmasının faydalı olacağını; KGK'nın maliye kökenli olarak yapılmasından kaçınılması için, siyasi etkilerden uzak ve özerk bir yapıya kavuşturulması gerektiğini ifade etmiştir.

Karakoç (2013) çalışmasında KGK'nın ülkemizde bağımsız denetim alanında var olan çok başlılık açısından bir çatı görevi üstendiğini, görevlerini layıkıyla gerçekleştirmesinin bağımsız denetim açısından hayati önem arz ettiğini, var olan düzende meslek mensuplarına yönelik faaliyet alanlarını saptayarak, bu alanda boşluk bırakmaksızın, bağımsız denetimin kontrollü bir biçimde sağlam bir temele oturtulması konusunda sorumluluğunun büyüklüğünü vurgulamıştır. Ayrıca mevcut uygulamalar arasında koordinasyonun sağlanmasının ve çok başlılığın giderilmesinin bağımsız denetimin etkinliğine fayda sağlayacağını ifade etmiştir.

Yaşar (2013) çalışmasında, KGK'nın olmasını gerekli gören ve görmeyen kesimin olduğunu ifade etmiştir. Gerekli görenlerin, SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan gözetimlerin KGK çatısı altında toplanmasının sayılan kurumlar arasındaki koordinasyona yönelik problemleri gidereceğini ve denetçilerin denetiminin etkinlik kazanacağını savunduğunu; gereksiz görenlerin ise KGK'nın çok fazla görev ve sorumluluk alanının olmasının uluslararası uygulamalarla kıyaslandığında etkin olmadığını savunduğunu dile getirmiştir. Ayrıca çalışma da KGK öncesi dönemde SPK tarafından bağımsız denetim şirketlerinin denetimine yönelik olarak yapılan çalışmaların etkin olmadığını, ceza mekanizmasının caydırıcılık taşımadığını, gerçekleştirilen denetim ve gözetim faaliyetlerinin denetimin kalitesi açısından yeterli olmadığını dile getirerek, KGK tarafından yapılacak gözetimlerin sıklığının ve niteliğinin, yaptırım mekanizmasını sağlık bir biçimde işletmesinin, denetimde caydırıcılığı ve kaliteyi sağlayacağını belirtmiştir.

Sayar (2013) çalışmasında gelişen piyasaların ve günden güne küresel düzeyde ekonomik olaylarda yaşanan artışların finansal raporlamayı ve bağımsız denetimi çok önemi hale getirdiğini, fakat uluslararası düzeyde denetim skandalları yaşanmasıyla

birlikte bağımsız denetim yapılarındaki eksikliğin ve yetersizliğin ortaya çıktığını, bunun bir sonucu olarak da bağımsız denetimde köklü ve yapısal düzenlemeler ile kurumsal yönetimi de güçlendirecek düzenlemelere yani bağımsız denetimimin gözetimine gereksinim olduğunu ifade etmiştir. ABD, İngiltere, Almanya, Hollanda, Japonya, Kanada, Avustralya ve ülkemizdeki kamu gözetim faaliyetlerinde yetkili olan kamu gözetim kurumları hakkında bilgi vermiş ve muhasebe ve denetim standardı yapma ve yayınlama yetkisi, bağımsız denetçilerin sınav-eğitim-yetkilendirme işlemleri, bağımsız denetçilerin sınav-eğitim-yetkilendirme kapsamında meslek kuruluşlarına devrettiği yetkileri, meslek kuruluşları ile müzakere ve işbirliği içinde oluşu, meslek örgütünden yararlanma düzeyi, bağımsız denetimi muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olarak görmesi hakkında karşılaştırmalı bilgileri içeren bir özet tablo sunmuştur. Söz konusu ülkelerde yer alan bağımsız denetimin gözetimine dair uygulamalar değerlendirdiğinde, temel görevlerinin bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmek olduğu, muhasebe meslek kuruluşları ile işbirliği içerisinde çalıştıkları, denetçilerin sınav-eğitim-yetkilendirme gibi görevlerini meslek kuruluşlarına devrettiklerini, muhasebe ve denetim standartlarının yapılması ve yayınlanması yetkisine genel itibariyle müdahil olmadıklarını, bağımsız denetimi, muhasebenin teknik uzmanlık gerektiren bir alanı olarak gördükleri sonucuna ulaşmıştır. Ülkemiz uygulamalarının genel itibariyle yukarıda sıralanan unsurlar açısından diğer ülke uygulamalarından farklılıklar gösterdiğini, mesleki kuruluşlar ile işbirliği halinde uyum içinde çalışılmasının bağımsız denetimin gözetiminde mesleki gelişimin sağlanması ve kaliteli finansal raporlamanın yapılmasına fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

Karasu (2014) çalışmasında KGK'nın gerekliliği, hukuki niteliği, organizasyon yapısı, yetki ve görevlerini değerlendirmiştir. KGK'nın Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmesini bağımsız davranma standardının ihlali olarak değerlendirmiş, siyasi otoriteye karşı bağımsızlığının muhafaza edilememesinin, siyasi idarenin değişmesiyle birlikte finansal piyasalara müdahalesinin artıracığını ve ülkemize yatırım yapmayı planlayan yabancı yatırımcıların bağımsız denetim piyasasına karşı olumsuz bir görüşe sahip olacağını ifade etmiştir. Bağımsızlığın şekil ve organizasyon açısından sağlanabilmesi için kurul üyelerinin seçim biçiminin tekrardan düzenlenmesi gerekliliğini dile getirerek, kurul üyelerinin Meclis tarafından atanmasını önermiştir. Diğer ülke uygulamalarında bağımsız denetimin gözetimini ve muhasebe ve denetim standartlarını belirlenmesini farklı kurumların yaptığını söyleyerek, KGK'nın standartları TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı ile ortaklaşa belirlemesi gerektiğini önermiştir. Kurumun özerkliğine ve

bağımsızlığına dair Anayasal bir güvencenin tesis ettirilmesi gerektiğini, KGK'nın istihdam ettireceği kişilerin muhasebe ve denetim alanında ihtisas sahibi olmasına azami özen gösterilmesi gerektiğini belirterek, Kurum'un işleyişinin sağlıklı olmasının ülkemize önemli katkılar sunacağını ifade etmiştir.

Özçelik, Şenol ve Aktürk (2014) çalışmalarında, Antalya-Isparta-Burdur illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) bağımsız denetim alanında meydana gelen değişiklikleri nasıl bir bakış açısıyla değerlendirdiklerinin ve farkındalık durumlarının belirlenmesi için anket uygulamışlardır. Katılımcılarının yarısının bağımsız denetçi olmayı düşündüklerini, işletme sahiplerince bağımsız denetim sürecine gösterilecek direncin en önemli problem olduğunu, bağımsız denetim alanındaki değişikliklerin bilgi kalitesini artıracığını ve KGK'ca yapılacak düzenlemelerin bağımsız denetimin etkinliği açısından önemli rol oynadığını tespit etmişlerdir.

Sağlar ve Yüce (2015)'nin çalışmalarındaki amaç, bağımsız denetçi adaylarının KGK'dan beklentilerini tespit etmektir. Bunun için, 2013 yılında Adana Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir odasına kayıtlı olan ve fiilen faaliyette bulunan 1.510 meslek mensubuna (geleceğin bağımsız denetçi adayı olacağı varsayımıyla) bir anket çalışması uygulamak istemişlerdir. Adana Oda'sınca tertip edilen ve bütün üyelerin davet edildiği bir panelde, panele katılan ve ankete katılmayı kabul eden üyeden 184'üne elden anket uygulanmıştır. Anket sonucunda meslek mensuplarının çalışma biçimleri (bağımlı-serbest-kamu-diğer gibi), eğitim düzeyleri, mesleki tecrübeleri, yaş aralıkları hakkında elde edilen bilgiler yüzdesel olarak verilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçilik mesleği ve kamu gözetimine ilişkin olarak ankete katılanların, % 70'nin bağımsız denetçi olmayı planladıklarını, % 75'nin bağımsız denetimin gözetiminin yapılmasında bir düzenleyici kuruma gereksinim olduğuna inandıklarını, gözetim kurumu olarak da % 59'u TÜRMOB'u, % 32'si KGK'yı, % 7'si SPK'yı uygun buldukları tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının kamu gözetimini gerçekleştirecek kurumun TÜRMOB olarak belirtmelerinin altında yatan gerekçeler şöyle değerlendirilmiştir:

- Var olan yapılanmada meydana gelecek değişikliklerin meslek mensuplarını olumlu yönde etkilemeyeceği algısına sahip bulunmaları,
- Var olan durumlarını ellerinde tutamama korkusuna sahip olmaları,
- TÜRMOB'un yönetmeliğinde standart oluşturmaya ve yetkilendirme yapmaya dair görevleri bulunmasını dikkate almış olmaları,



- Var olan yapıda kamu gözetimini eksik bulmaları.

Sonuç olarak, ankete katılan meslek mensuplarının denetimdeki gözetim yetkisinin TÜRMOB'a ait olması gerektiğini belirtmelerine rağmen KGK'nın yapılanmasına da tamamen karşı olmadıkları ortaya koyulmuştur. Ayrıca ülkemizde muhasebe ve denetim alanında gözetim yetkisine dair mesleği icra edeceklerin niteliklerinin belirlenmesi ve izlenmesi, eğitimlerinin ve yetkilendirmelerinin yapılması, idari yaptırımların uygulanması hususunda gözetim yetkisinin KGK'da olmasını gerekli gördükleri tespit edilmiş, bu tespit TÜRMOB'un eksik yapılanması ve az etkin olması izlenimi ile desteklenmiştir. KGK'da TÜRMOB'un 1 üye ile desteklenmesi % 72 oranında kabul görmemiştir. Mesleğin çatı birliği olan TÜRMOB'un bir üyeyle temsil edilmesi bu çalışmada yetersiz karşılanmıştır.

Dölen (2015) çalışmasında, Ankara'da mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebecilerin (SMMM ve YMM) denetimin bağımsızlığını ve bağımsız denetime olan güvenini KGK tarafından yayınlanan BDY açısından değerlendirmek için bir anket çalışması uygulamıştır. Toplam 12.393 meslek mensubunun 400'ü tesadüfi örnekleme ile seçilmiş ve 364'ünden cevap alınmıştır. Sonuç olarak bir taraftan meslek mensuplarının sahip olduğu unvan ile denetimin bağımsızlığı algısı üzerinde bir ilişkinin olmadığını ortaya koyarken, diğer taraftan mesleki unvan ile denetimde güven algısı arasında bir ilişkinin olduğunu ve YMM'lerin denetim güveni algılarının daha fazla olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca güvenilirlik ve denetim bağımsızlığı açısından, şirketlere bağımsız denetçi atamalarının KGK tarafından yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Meral (2016) çalışmasında bilgi sistemleri denetimi için bu alana yönelik denetçilerin yetkilendirilmesi, denetçi denetimlerinin gözetiminin yapılması gibi konuların KGK'nın görev ve yetki alanı dâhilinde olduğunu, KGK tarafından yayınlanan TDS'ler içerisinde (BDS 315 gibi) bilgi sistemlerinin denetimine yönelik denetçiye yol gösterecek ve konunun önemini ortaya koyacak bölümlerin yer aldığını, 2013 yılında bilgi sistemlerine ilişkin denetim standartları belirlemeye yönelik çalışma komisyonu oluşturulduğunu, komisyonun hazırladığı raporda bilgi sistemleri ve güvence standartları ile etik standartları konusunda hangi uygulamalardan yararlanılacağını belirtmiştir. Ayrıca bilgi sistemlerine yönelik yayımlanacak standartlar belirlenirken, daha evvel uygulanan standartlardan ve çözümlerden yararlanılarak aniden işletmelere önemli maddi külfet gerektirecek durumlardan kaçınılması gerektiğini ve yavaş yavaş ilerleme kaydedilerek standartların uygulamaya alınmasının uygun olacağını önermiştir.

Kesimli ve Çalıyurt (2018) çalışmalarında ülkemizde 2017 yılında KGK tarafından yayınlanan inceleme raporunun sonuçlarını, ABD'deki denetimin kalite gözetimi ve kontrol uygulamaları kapsamında değerlendirmiş, ülkemizdeki kalite kontrolüne yönelik çalışmalar için önerilerde bulunmuşlardır. Amerika'daki PCAOB kalite kontrol faaliyetlerini, gözetime tabi tuttuğu denetim şirketlerinin menşeinin ABD olup olmadığına ve denetim şirketlerinin de denetim faaliyetlerini ABD sınırları içerisinde gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakmaksızın yerine getirmekteyken, bağımsız denetim ve kalite kontrolüne yönelik çalışmalar KGK tarafından ülkemiz sınırları dâhilinde gerçekleştirilmektedir. PCAOB gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketleri ve bunlarla ilişkili kişilerin yaptığı denetim ihlalinde uygulanacak yaptırımların türleri ve idari para cezalarının tutarlarını belli iken, ülkemizde KGK ihlalde uygulanacak yaptırım türlerini belirlemişken, para cezalarının tutarlarını belirtmemiştir. PCAOB gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketlerini tespit ettiği hata ve eksiklikleri gidermesi açısından bir süre tanıyıp, bu süre sonunda denetim şirketince herhangi bir önlem alınmadığını gördüğünde şirketi ifşa ederken, ülkemizde KGK inceleme raporunda şirket ifşası bilgisine yer verilmemiştir. ABD'de Sermaye Piyasası Kurulu – Securities and Exchange Commission (SEC)'nin belirlenmiş bazı durumlar için uygulayıcıları cezalandırma ya da PCAOB'de listelenen denetim şirketlerini denetimden alıkoyma erkine sahipken, ülkemizde KGK'dan ayrı olarak SPK'nın böyle bir yetkisi bulunmamaktadır. Sonuç kısmında 2016 yılında idari para cezalarının toplam gelirler içindeki payı hem PCAOB verileri hem de KGK verileri açısından ortaya konulmuş, KGK'nın bu gelirlerinin üzerinde yeni bir kurum olmasının, ABD'deki muadilinden çok yıllar sonra kurulmuş olmasının ve gözetime yeni başlıyor olmasının etkili olduğu vurgulanmıştır. KGK'nın ilerleyen yıllarda daha çok gözetim (inceleme) yapması, gözetimi tarafsızlıkla ve titizlikle yerine getirmesi idari para cezalarından doğan geliri artıracığına, şayet artma olmamışsa da alanda daha fazla çalışılması ve etkinliğini artırması önerilmiştir. Denetimin şirketlerinin bağımsızlığı konusunda önemli sıkıntıların olduğu vurgulanmış, bağımsızlığa dair bu durumdan sürekli eğitimler aracılığıyla üstesinden gelinebileceği önerilmiştir. Uzun dönemde bağımsızlık adına sağlıklı sonuçların elde edilmesi için meslek odaları, SPK, ilgili diğer kurumlarla KGK'nın işbirliği yapmaları önerilmiştir.

Alkan ve Türel (2019) çalışmalarında ülkemizdeki bağımsız denetimin gözetiminde KGK'nın etkinlik derecesini belirlenmesi için denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçiler ile denetim raporlarından faydalanması beklenen vergi müfettişlerinin, denetimin gözetime

dair algılarını ölçmektir. Bunun için beşli likert ölçeği kullanarak hazırladıkları ankete, Ankara-İstanbul illerinde ulaşılan 550 bağımsız denetçiden 60'ı, ulaşılan yaklaşık 500 vergi müfettişlerinden 65'i ankete dönüş yapmıştır. Anket sonucunda her iki grubun cinsiyet dağılımı, yaş aralığı, unvan dağılımı, çalıştıkları denetim firmalarına (dört büyükler veya diğer) göre dağılımı, mesleki tecrübelerine göre dağılımı bilgilerine yer verilmiştir. Ayrıca KGK'nın bağımsız denetimin gözetimindeki etkinliğini ölçmek için aşağıda sıralanan,

- KGK'nın BDS'lerin uygulanmasında etkinliği,
- KGK'nın denetim kalitesi üzerinde etkisi,
- KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerinin azalmasında etkisi,
- KGK'nın denetim ve denetçi bağımsızlığının muhafazası,
- KGK'nın yaptırdığı/yaptığı sınavların meslek açısından gerekliliği,
- KGK'nın yaptırdığı/yapılan sınavlarda gerekli bilgileri ölçme düzeyi,
- KGK'nın var olan bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığı,
- KGK'nın denetim mesleğindeki global gelişmeleri izlediği,
- KGK'nın denetim mesleğindeki sorunlara duyarlılığı,
- KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturması,
- KGK'nın bağımsız denetçilerin çalışmalarında titiz ve özenli davranmasını sağlaması,
- KGK'nın denetçi ve denetim şirketleri üzerindeki etkinliği,
- KGK'nın idari yaptırımlarının yeterliliği,
- Bağımsız denetimde KGK'dan başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç olup olmadığı,
- KGK'nın yatırımcıların finansal tablolara ilişkin güveni olumlu etkilediği,

kriterler sorulmuştur. Ankete katılan bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri, KGK'nın bağımsız denetimin kalitesi üzerinde olumlu bir etki tesis ettiği, yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetim mesleğine katkısının olumlu olduğu ve sınavlarda gerekli bilgilerin ölçüm düzeyinin yeterli bulunduğu, meslekteki küresel gelişmeleri yakından takip ettiği konularında aynı yönde karar verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Ancak bağımsız denetçiler verdikleri olumlu cevaplar aracılığıyla KGK'nın BDS'lerin etkin bir biçimde uygulanmasını sağladığı, hatalı ve hileli finansal raporlama yapılmasına yönelik riski azalttığı, denetim mesleğinde ve denetçilerde bağımsızlığın muhafaza edilmesini sağladığı, eğitim düzeylerinin yükseltilmesine yönelik gerekli tedbirleri aldığı, mesleki sorunların

çözümüne karşı duyarlı olduğu, serbest rekabet ortamı oluşturduğu, mesleği icra edenlerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirmede özenli ve titiz davranmasını sağladığı, idari yaptırımlarının denetçi ve denetim şirketi düzeyinde yeterli olduğu, yatırımcıların finansal tablolara olan güvenini tesis ettiği ve ülkemizde başka bir gözetim kurumuna gereksinim bulunmadığını ortaya koymuşken, vergi müfettişleri bu konulardaki olumsuz yönlerdeki cevaplarıyla KGK'nın etkinliğini yeterli görmemişlerdir.

Yazar ve Yalçın (2019) çalışmalarında farklı ülkelerde yaşanan firma skandallarının ve küreselleşmenin bağımsız denetim şirketlerinin de denetimini yani kamu gözetimini gerekli kıldığını açıklamış, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Fransa, Japonya, Kanada ve ülkemizde kamu gözetimi faaliyetlerinde yetkili olan kamu gözetim kurumları hakkında bilgi vermiş ve kurul üye sayıları, kurulun bağlı olduğu birimler, esas alınan kanun ve düzenlemeler, gözetim yetkisi, gözetimin gerçekleştirildiği birimler, gözetimin uygulama sıklığına dair kriterler, gözetimin odaklandığı nokta, gözetime tabi tutulan alanlar, disiplin uygulamaları, kurum gelirleri, denetçi-denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, uluslararası kuruluşlara üyelikleri, diğer kamu gözetim kurumları ile işbirliği hakkında karşılaştırmalı bilgileri içeren bir özet tablo sunmuşlardır. Söz konusu ülkelerde yer alan gözetim kurumlarının bağımsız denetim mesleğinin kaliteli bir biçimde, şeffaflık ilkesine uygun olarak ve gerçek uygulamalar ile hem piyasa etkinliğine hem de mesleki güvene katkı sağlayacağı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca ülkemizde de KGK aracılığıyla yapılan gözetim faaliyetlerinin ilerleyen yıllarda denetim mesleğine, piyasa etkinliğine ve ülke ekonomisine daha da olumlu katkılar sunacağını ifade etmişlerdir.

Sakin (2019) çalışmasında KGK'nın 2016 ve 2017 yılları için yayınladığı inceleme raporları ile Amerika'daki PCAOB'nin inceleme raporlarını karşılaştırmıştır. Bu karşılaştırmaya göre tespit ettiği bulgular şöyledir:

- Her iki ülkenin inceleme raporlarındaki inceleme içeriklerinin benzerlik gösterdiğini ancak sonuçların raporlanma biçiminde önemli farklılıkların olduğunu tespit etmiştir.
- PCAOB'nin, denetim şirketlerinin gözetim sıklığını ve kaç adet dosyasının gözetimini gerçekleştirdiği bilgisini paylaşmasına rağmen, KGK'nın ise KAYİK'i denetleyen denetim şirketlerinin gözetimini yaptığını ancak kaç adet dosyanın gözetiminin gerçekleştirdiği bilgisinin paylaşılmadığını ifade etmiştir.

- PCAOB'nin bağımsız denetim şirketlerinin gözetimine dair inceleme sonuçlarını denetim şirketi özelinde hazırlayıp kamuya sunduğunu, KGK'nın ise böyle bir uygulamasının olmadığını ifade etmiş ve PCAOB'ye benzer bir uygulamanın KGK tarafından ülkemizde de yapılmasının denetim kalitesini artıracak olduğunu bildirmiştir.
- PCAOB'nin bağımsız denetim şirketlerini gözetime tabi tuttukten sonra, tespit ettiği eksiklikler için ne tür yaptırımlar uyguladığını hem çeşit açısından hem de ceza tutarı açısından kamuya açıkladığını, ancak KGK'nın ise eksikliklere dair hangi yaptırımları uyguladığını ve cezalara ilişkin tutar bilgisini paylaşmadığını ifade etmiştir. KGK'nın bu mekanizmayı PCAOB'deki gibi yapmamasının ülkemizdeki denetim kalitesine olumlu yönde tesir etmeyeceğini bildirmiştir.

Doğan (2019) doktora tez çalışmasında, KGK'nın bağımsız denetimdeki etkinliğini, Adıyaman-Gaziantep-Kilis illerinde faaliyet gösteren ve KGK tarafından yetkilendirilen 314 bağımsız denetçinin 141'ine anket çalışması uygulamak suretiyle değerlendirmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin % 50'si KGK'nın profesyonelce yapılanmadığını düşündüklerini; bu düşüncede olanların gerekçeleri incelendiğinde ise % 75'inin yeni kurulmuş olması sebebiyle eksikliklerinin çok olduğunu ve bilgilendirmede sıkıntı yaşattığından dolayı, % 20'sinin TÜRMOB'un yetkilendirilmesini uygun bulmasından dolayı, % 5'inin ise TFRS-UFRS uyumunda yetersizliğinden dolayı olduğunu ortaya koymuştur. Ankete katılan bağımsız denetçilerin % 37'sinin ise KGK'nın profesyonelce yapılandığını düşündüklerini; bu düşüncede olanların gerekçeleri incelendiğinde ise % 54'nün dünyadaki örneklerinin dikkate alınmasından dolayı, % 34'nün tek çatı altında toplanmasından dolayı, % 12'sinin ise kanunla kurulmasından dolayı olduğunu ortaya koymuştur. Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde hangi yaklaşımı daha doğru buldukları hususundaki soruya katılımcıların % 25'nin vergi ve ticaret yasalarının dikkate alınarak hazırlanmasını; % 13'nün ise KGK'nın UDS yaklaşımının esas alınarak hazırlanmasını doğru bulduklarını ortaya koymuştur. KGK'nın bir takım üniversitelerle anlaşma yaparak verdiği mesleki uyum eğitimlerini nasıl değerlendirdikleri hususundaki soruya katılımcıların % 35'nin akademik desteğin devamlılığını istediğini, % 18'inin sadece KGK'ca verilmesini istediğini, % 4'nün ise KGK ve TÜRMOB işbirliği ile verilmesini istediğini ortaya koymuştur. Sonuç olarak, KGK ile bağımsız denetim alanında uygulama birliğinin sağlanacağı ve KGK'nın profesyonelce yapılandığı ortaya konulmuşken; KGK'nın BDS'lerin saptanmasında yeknesaklığı sağlayamadığını ve denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde etkin rol oynayamadığı ortaya koymuş olmakla

birlikte katılımcıların bu olumsuzlukların ilerleyen dönemlerde başarılacağını ifade ettiklerini belirtmiştir.

### **3.2. Gelişmiş Ülkelerin Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgular**

Çalışmada Güney Kıbrıs Rum Yönetimi hariç 9 ülkenin, 9 kamu gözetimi sistemi tarafından kamuoyu ile paylaşılan İnceleme Raporları esas alındığında ülkelerin hem kalite kontrolüne yönelik tespitleri hem de ihlal edilen bağımsız denetim standartlarına yönelik tespitlerini genel hatlarıyla verdikleri görülmüştür.

Ancak çalışmamızın ana unsuru kapsamında bu ülkelerdeki kamu gözetim sistemlerince sunulan inceleme raporlarında hangi bağımsız denetim standartlarının ihlal edildiğini ortaya koyulmuştur. İhlal edilen bağımsız denetim standartlarından hangilerinin ortak olduğunu belirlenmiştir. Ülkemizde KGK tarafından hazırlanan inceleme raporlarında sunulan ve 2016-2018 yıllarının hepsinde ortak olarak ihlal edilen BDS'ler (dikkate alınarak) açısından bağımsız denetçilere hangi sorular sorularak gözetim faaliyetlerinin yerine getirilebileceğini tespit etmek açısından bir soru seti oluşturmaya çalışılmıştır.

#### **3.2.1. ABD**

Amerika'da bir gözetim sistemi kurulmadan önceki denetim kalitesi ile kurulduktan sonraki denetim kalitesi değerlendirmeleri ve PCAOB'nin gözetim sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

### 3.2.1.1. ABD’de PCAOB’i Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetimin Kalitesi

Bağımsız denetim algısı altında, mesleki faaliyetleri gereği gibi gerçekleştirmenin ötesinde bir uygulama ile bağımlı denetim faaliyetleri geçmişte olduğu gibi 2000’li yıllarda da yapılan işin kalitesini sorgulatır hale gelmiştir. 2000’li yıllara damga vuran ve bütün dünyayı bağımsız denetimin kalitesi açısından tekrar tekrar sorgulatan bir süreç yaşanmıştır.

ABD’de 2002 öncesine kadar AICPA tarafından bağımsız denetimin gözetimi işlemleri yürütülmüştür. AICPA bağımsız denetçilerin, denetledikleri şirketten aynı zamanda danışmanlık ücretleri alıyor olmalarını zamanında değerlendirmiştir. AICPA 1966’da denetim dışında verilen hizmetlerin bağımsızlığı bozduğuna yönelik olarak hiçbir kanıt bulamamıştır ve fakat bazı kullanıcılar tarafından bu şekildeki hizmetlerin bağımsızlıktan uzak (yoksun) bir görünüm oluşturduğunu dile getirmiştir (Benston, 2003). Bu durumun ise kaliteli denetime engel olduğu ya da denetimi kalitesizleştirdiği Enron’la başlayan süreçte kendini göstermiştir. İlk olarak denetim kalitesinin neyi ifade ettiğini DeAngelo 1981 yılında yapmış olduğu çalışmayla ortaya koymuş olup, denetim kalitesini, bir denetçinin denetlemiş olduğu finansal tablolarda yer alan bir yanlışlığı tespit etmesinden ve buna ilişkin açıklama olasılıklarının birleşiminden oluştuğunu ifade etmiştir (Altıntaş, 2007; DeAngelo1981a).

Enron’un çöküşü, kısmen de olsa, okuyucularına gerçek güvence sağlayacak ve finansal tabloları etkin bir biçimde denetlemekten uzaklaşan meslek mensuplarından kaynaklanmıştır (Reinstein ve McMillan, 2004). Çünkü şirketin bağımsız denetçisi (Andersen), finansal tablolardaki yanlışlığı ortaya çıkarmaktan ziyade, yanlışlığa göz yummuştur. Bağımsız denetim şirketinin bile isteye yanlışlığa göz yumması, denetimi kalitesizleştirmiştir. Bu durum, denetim başarısızlığının göstergesidir. Denetim başarısızlığı, ya finansal tablolarda yer alan çarpıklıkların denetim raporuna yansıtılmamasından ya da denetçinin denetimi yürütmedeki önemli hatalarından kaynaklanmaktadır (Tackett ve diğerleri, 2004). Denetimde kaliteli hizmet sunumu, denetim başarısızlıklarını daha az olası hale getirir (Palmrose, 1988). Buna göre kaliteli denetim ile denetim başarısızlıkları arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi ne kadar yüksek olursa, denetim başarısızlıkları da o kadar düşük olur. Bir başka deyişle denetim kalitesi ne kadar düşerse, denetim başarısızlıkları da o kadar

yüksektir. Bağımsız denetimler hileyi ve dolandırıcılık kayıplarını azaltmada etkinlik göstermemiştir (ACFE, 2004). Aksine bağımsız denetim, bir takım çıkar çatışmalarının gölgesinde hileye hizmet eder hale gelmiştir. Enron ve bağımsız denetçisi Andersen olayı başta olmak üzere, yüksek profilli kurumsal yönetim başarısızlıklarına cevaben daha zorunlu denetim dönemine geçiş başlamıştır (Francis, 2004). SOX'un temel amacı denetim kalitesinin yükseltilebilmesi için hileli uygulamaların azaltılmasıdır (Coates, 2007). 2002'de SOX ile PCAOB'nın kurulması, bağımsız denetimin gözetimi açısından, mesleğin kendi kendini düzenlemesinden bambaşka bir boyut kazanmıştır. Bir başka deyişle, PCAOB'nin yaratılışı SOX'un bir sonucudur ve aynı zamanda Amerika'nın denetim sektöründe 50 yılı aşkın süren öz denetim (kendi kendini düzenleme) sisteminin sonunu temsil etmektedir (DeFond, 2010). Tabi ki bu son, halka açık şirketlerin kendi kendini düzenlemesine yöneliktir (Rockness ve Rockness, 2005).

PCAOB kurulduktan sonra da denetim kalitesine yönelik yapılan çalışmalarda denetim kalitesinin yükseldiği ortaya konulmuştur. Dört Büyük (Big 4) denetim şirketinin anormal tahakkukları üzerinde yapılan PCAOB gözetimlerinin etkili olduğunu, ilk iki gözetimden sonra eksik uygulamaların azaltılarak, denetimin kalitesinin yükseldiğini tespit edilmiştir (Carcello, Hollingsworth ve Mastrolia, 2011). PCAOB tarafından bağımsız denetçiler, iç kontrolün denetimindeki eksikliklere yönelik iyileştirici adımlar atmaya teşvik edildiğinde iç kontrol denetimlerindeki kalitenin yükseldiği tespit edilmiştir (DeFond ve Lennox, 2017). 3 yılda bir gözetime tabi tutulan denetim şirketlerindeki denetim kalitesinin, yıllık gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin denetim kalitesinden daha düşük olduğu da tespitler arasında vardır (Gunny ve Zhang, 2013).

PCAOB'nin kurulmasıyla birlikte bağımsız denetim alanındaki beklentilerin başında denetim kalitesinin yükseltilecek denetim başarısızlığının azaltılması gelmektedir. Kurul 2018 yılında yaptığı gözetim incelemelerinde denetim şirketlerinin denetim kalitelerini artırmak için temel neden analizi yaparak, denetim kalitesini olumlu ve olumsuz etkileyen faktörleri anlamaya çalıştıklarını ifade etmiştir ve bu anlamda yapılan iyi örnekleri, örneklik teşkil etmesi adına kamuoyuyla paylaşmıştır (PCAOB, Staff Preview, 2018):

- Denetim ortağının liderliğinin ötesinde denetim kalitesi için hesap verilebilirliğin artırılması.
- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde denetçilere yardımcı olacak rehberlerin geliştirilmesi.



- Eğitim programlarının gözden geçirilmesi.
- Denetime atanmamış deneyimli personelden ek destek sağlanması.
- Gelişen ve ortaya çıkan risklere cevap verebilmesi için uzman profesyonellerden oluşan bir ağı oluşturulması.
- Önemli yargı alanlarında yeni ve geliştirilmiş denetim araçlarının sağlanması.

PCAOB, 2018 yılında yukarıda sıralanan bu unsurların denetim kalitesini artırmada başarılı örnekler oluşturduğunu ortaya koymuştur.

2019 yılına gelindiğinde PCAOB'nin uyguladığı disiplin cezalarına ilişkin örnekleri (Tablo-2.3.) incelediğimizde mesleğin gerektirdiği özeni gösterme, mesleğe uygun davranabilme, dürüst olma, tarafsız olma, bağımsız olma gibi hâlâ bir takım etik kuralların ihlal edildiğini görebiliyoruz. İyi işletmelerin temeline etik ilkelerinin yerleştirilmesi gerekmektedir (Doğan, 2019). Etik ilkeleri üzerine temellendirilmiş iyi işletmeler, denetim kalitesinin yükseltilmesine hizmet ederler.

Mesleki etiğin ihlali, 2000'li yıllarda görülemeyecek kadar perdelenmiş ve sistemlerin çöküşü ile gün yüzüne çıkmıştır. Bugün, geçmişe göre etik ihlallerinde meydana gelen azalış, sistemlerin çökmemesi, kamunun güven kaybına uğramaması ve yatırımların heba olmaması adına kamu gözetimi sistemi ile tespit edilen ve etkin hamle ile başarısız uygulamaların önüne geçilen, kalite de sürdürülebilirliği sağlayan ve kaliteyi yükselten çabaların göstergesidir.

PCAOB, eksikliklerin giderilerek denetim kalitesinin yükseltilmesindeki görevini yerine getirmiş ve getirmeye de devam edecektir.

### **3.2.1.2. PCAOB'nin Gözetim Sonuçları**

PCAOB denetim hizmetlerinin kalitesini sürekli iyileştirmeye yönelik olarak hareket etmektedir ve gözetim programının temel amacını, gözetim için denetim sözleşmelerini nasıl seçtiğini, gözetim boyunca hangi prosedürleri uygulayacağını, gözetimlerinin bir parçası olarak hangi verileri toplayacağını ve kullanacağını, gözetimin nasıl, ne şekilde ve

ne zaman raporlanacağını şeklindeki gözetim yaklaşımını gözden geçirir (PCAOB, Annual Report 2018).

PCAOB, 100'den fazla ihraççısı olan denetim şirketlerini her yıl, 100 ve 100'den az ihraççısı olan denetim şirketlerini 3 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır. ABD'de halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerinin gözetimini PCAOB, halka açık olmayan şirketlerin gözetimini ise AICPA yapmaktadır.

PCAOB, bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirdikten sonra gözetim özetleri hazırlamaktadır ve kamuoyuyla paylaşmaktadır. PCAOB, gözetim özetleri aracılığıyla bir taraftan kendi (PCAOB) müfettişlerince hedeflenen önemli denetim riski alanlarının yatırımcılar, denetçiler ve diğerleri tarafından anlaşılmasına yardımcı olurken, diğer taraftan da denetim kalitesinin artırılması için denetçileri teşvik etmektedir ve PCAOB müfettişleri 2017 yılı için 195 kayıtlı şirketi gözetime tabi tutmayı planlamıştır ve bunlardan 11'i yıllık gözetime tabi olan (yani 100'den fazla ihraççısı olan) denetim şirketleridir (<https://pcaobus.org/>).

PCAOB, gözetimlerinde en sık tekrarlanan denetim eksikliklerini 2017 yılı gözetim özetinde şu alanlarda belirlemiştir (PCAOB, Staff Inspection Brief 2017):

- Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol:  
*AS 2201, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements.*
- Önemli Yanlışlık Risklerini Belirleme ve Değerlendirme:  
*AS 2301, The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement,*  
*AS 2810, Evaluating Audit Results*  
*AS 1105 Audit Evidence*
- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Dâhil, Muhasebe Tahminlerinin Denetimi:  
*AS 2501 Auditing Accounting Estimates*

PCAOB gözetim özetinde, 2016 ve 2017 yılları için finansal raporlama alanında, gelirler ve alacaklar, finansal olmayan varlıklar, stoklar, finansal araçlar, kredi zarar karşılığı, gelir vergileri gibi alanlar üzerinde daha çok yoğunlaştıklarını ifade etmiştir ve ekonomik alanda yaşanan değişikliklerin işletmelerin sürekliliğini açısından etkilerinin denetçiler tarafından AS 2415, Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going

Concern standardı çerçevesince değerlendirilmesi gerektiğini açıklamıştır (PCAOB, Staff Inspection Brief 2017).

PCAOB, 2018 yılında, yıllık gözetimler kapsamında 160'tan fazla denetim şirketini gözetime tabi tutmuş ve halka açık işletmelerin (kamu şirketlerinin) yaklaşık 700 denetimini incelemiştir. PCAOB, 3 yılda bir yaptığı gözetim faaliyetleri kapsamında da 60'tan fazla denetim şirketini gözetime tabi tutmuş ve halka açık işletmelerin yaklaşık 170 denetimini incelemiştir. Kurul ayrıca 2018 yılında, denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin kilit unsurlarını, denetim şirketlerinin teknolojiyi denetimde nasıl kullandıklarını, yeni muhasebe ve denetim standartları ve kurallarını nasıl uyguladıklarını, denetim komiteleriyle iletişimlerinin nasıl olduğunu da incelemiştir (PCAOB, Staff Preview, 2018). 2018 yılı gözetimlerinde finansal raporlama üzerinde iç kontrol eksiklikleri; gelir işlemleri açısından önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesindeki eksiklikler; kredi zarar karşılığı, şirket birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, finansal araçların gerçeğe uygun değeri açısından muhasebe tahminlerindeki eksiklikleri tespit etmiştir (PCAOB, Staff Preview, 2018). 2017 ve 2018 gözetim sonuçları, denetim eksiklikleri açısından aynı eksikliklerin devam ettiğini gösterir niteliktedir.

PCAOB vizyonu gereği, 2019 yılında güvenilir bir lider olarak ileriye dönük yüksek kaliteli denetimi teşvik etme ve yenilikçi bir gözetim için önemli adımlar atmaya devam etmiştir (PCAOB, Annual Report 2019). Kurul, 2019 yılında kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık, tekrar eden denetim eksiklikleri, ekonomik faktörler gibi dış faktörlerin önemli yanlışlık riskine etkisinin değerlendirilmesi, siber güvenlik riskleri, denetim araçları yazılımı, dijital varlıklar, denetim kalite göstergeleri, denetçi raporlarındaki değişiklikler ve yeni muhasebe standartlarının uygulanması konularına odaklanmıştır (PCAOB, Inspection Outlook 2019).

Kurul, küresel düzeyde tekrar eden denetim eksikliklerini belirlemeye devam ettiklerini ve finansal raporlamada iç kontrolün etkisi, gelirin muhasebeleştirilmesi, kredi zarar karşılıkları, gerçeğe uygun değer ölçümleri dâhil diğer muhasebe tahminleri alanlarında eksiklik tespit ettiklerini bildirmiştir ve firmaların bu eksiklikleri giderme konusunda gerekli adımları atmalarını vurgulamıştır (PCAOB, Inspection Outlook 2019). Kurul, gözetim sonuçlarında karşılaşılan denetim eksikliklerin giderilebilmesi için iyileştirici eylemler ve temel neden analizleri ile eksikliklerin nedenleri belirlemeye

çalışılacağını bildirmiştir ve bu kapsamda aşağıdaki unsurları değerlendireceğini ifade etmiştir (PCAOB, Inspection Outlook 2019):

- Eksikliklerin nedenlerini belirlemek için hangi araçların ve tekniklerin kullanıldığının değerlendirilmesi.
- Firmalar tarafından çeşitli temel neden analiz yaklaşımlarının nasıl kullandıklarının değerlendirilmesi.
- Firmaların tekrar eden eksiklikleri azaltmak için gelecekte nasıl faaliyet göstereceklerinin değerlendirilmesi.
- Eksikliklerin azaltılarak denetim kalitesinin yükseltilebilmesi için hangi tür eylemlerin uygulanacağını belirlenmesi.
- Denetim çalışmasının ilerlemesinin ve zamanlamasının firmalarca nasıl izlendiğinin değerlendirilmesi.

Kurul'a kayıtlı olan ve gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin sayısal verileri Tablo-3.1.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.1. PCAOB Gözetimine Tabi Denetim Şirketleri**

	<b>Toplam</b>	<b>Global Network Şirketleri</b>	<b>Non-Affiliate Şirketleri</b>
<b>Kayıtlı Şirketler</b>	1.991	344	1.647
<b>Yıllık Gözetime Tabi Şirketler</b>	11	6	5
<b>Üç Yılda Bir Gözetime Tabi Şirketler</b>	524	148	376

Kaynak: PCAOB Staff Inspection Brief 2017:12

Kurul'un 2019 yılında yıllık gözetime tabi tuttuğu denetim şirketlerinden Global Network içerisinde BDO USA LLP, Deloitte & Touche LLP, Ernst & Young LLP, Grant Thornton LLP, KPMG LLP ve PricewaterhouseCooper LLP olmak üzere toplam 6 denetim şirketi yer alırken; Non-Affiliate (bağlı olmayan) içerisinde ise Cohen & Company LTD,

Crowe LLP, Malone Bailey LLP, Moss Adams LLP ve RSM US LLP olmak üzere toplam 5 denetim şirketi yer almıştır (<https://pcaobus.org/>).

2019 yılında gözetime tabi tutulan Global Network kısmında yer alan denetim şirketlerinin gözetim raporlarında tespit edilen denetim standartları ihlalleri Tablo-3.2.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.2. PCAOB 2019 Yılı Global Network'te Yer Alan Denetim Şirketlerinin Gözetim Sonuçları**

	BDO	Deloitte	E&Y	Grant Thornton	KPMG	PwC
İhraççı Denetim Sayısı	23	55	55	34	52	55
İhlal Edilen Denetim Standartları	AS 1105 AS 2201 AS 2301 AS 2315 AS 2501 AS 2502 AS 2510 AS 2810	AS 2201 AS 2301 AS 2315 AS 2510 AS 2810	AS 1105 AS 1210 AS 2201 AS 2301 AS 2305 AS 2315 AS 2501 AS 2502 AS 2510 AS 2810	AS 1105 AS 2201 AS 2301 AS 2315 AS 2810	AS 1105 AS 2101 AS 2110 AS 2201 AS 2301 AS 2305 AS 2310 AS 2315 AS 2501 AS 2502 AS 2810	AS 1105 AS 2201 AS 2301 AS 2315 AS 2501 AS 2502 AS 2503 AS 2605 AS 2810
Finansal Tablo Hesapları & Tespit Edilen Denetim Eksiklikleri	Tahakkuklar Satışa hazır menkul kıymetler, Şirket birleşmeleri, Borç senetleri, Gelir	Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü, Gelir vergileri, Sigorta ile ilgili	Varlık emekliliği yükümlülükleri, Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü,	Şirket birleşmeleri, Nakit akışları, Tesis cihazlar, Alacak hesapları	Alacak hesapları, Satışa hazır menkul kıymet, Şirket birleşme ri	Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü, Envanter Yatırım amaçlı menkul

İle İlgili Denetim Alanları	vergileri, Bilgi teknolojisi, Envanter, Kredi zarar karşılığı dâhil krediler, Ertelenmiş gelir dâhil gelir ve alacaklar, Diğer.	varlıklar ve borçlar, sigorta rezervleri, Envanter, Yatırım amaçlı menkul kıymetler, Ertelenmiş gelir dâhil gelirler.	Gelir vergileri, Envanter, Yatırım amaçlı menkul kıymetler.	dâhil gelirler, Vergiler.	Depozito yükümlü lükleri, Türev varlıklar ve yükümlü lükler, Gelir vergileri, Maddi olmayan varlıklar ve şerefiyede değer düşüklüğü Diğerleri.	kıymet., Kredi zarar karşılığı dâhil krediler
-----------------------------------	---	--	---	---------------------------------	---	--

Kaynak: Report on 2017 Inspection of BDO USA, LLP., Report on 2017 Inspection of Deloitte & Touche LLP, Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP, Report on 2017 Inspection of Grant Thornton LLP, Report on 2017 Inspection of KPMG LLP, Report on 2017 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP raporlarında sunulan bilgilerden oluşturulmuştur.

Global Network’te yer alan denetim şirketlerinin gözetimi sonucunda ihlal edildiği tespit edilen denetim standartlarının isimleri ve ülkemizdeki muadilleri Tablo-3.3’te sıralanmıştır:

**Tablo 3.3. PCAOB 2019 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları**

<b>İhlal Edilen Denetim Standartlarının</b>		
<b>Numarası</b>	<b>Adı</b>	<b>BDS Karşılığı</b>
AS 1105	Denetim Kanıtı	BDS 501
AS 1210	Uzman Çalışmasının Kullanımı	BDS 620
AS 2101	Denetimin Planlanması	BDS 320
AS 2201	Finansal Raporlamada İç Kontrolün Denetimi	BDS 265
AS 2301	Denetçinin Önemli Yanlışlık Risklerine Cevap Vermesi	BDS 315
AS 2305	Analitik Prosedürler	BDS 520
AS 2310	Dış Teyitler	BDS 505
AS 2315	Denetim Örnekleme	BDS 530
AS 2501	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	BDS 540
AS 2502	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi	
AS 2503	Türev Ürünlerin, Riskten Korunma Faaliyetlerinin Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetimi	-
AS 2510	Stokların Denetimi	-
AS 2605	İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi	BDS 610
AS 2810	Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi	BDS 700

Kaynak: <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx> (Standartların isimlerine bu sayfadan ulaşılmıştır.) (09.03.2020).

PCAOB'nin gözetim faaliyetleri sonucunda, 6 büyük denetim şirketinin hepsi tarafından ihlal edildiği tespit edilen denetim standartları aşağıda sıralanmıştır:

- Finansal Raporlamada İç Kontrolün Denetimi Standardı (BDS 265)
- Denetçinin Önemli Yanlışlık Risklerine Cevap Vermesi Standardı (BDS 315)
- Bağımsız Denetimde Örnekleme Standardı (BDS 530)
- Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi Standardı (BDS 700).

PCAOB'nin gözetim faaliyetleri sonucunda, 6 büyük denetim şirketinin 4'ü tarafından ihlal edildiği denetim standartları ise şunlardan oluşur:

- Denetim Kanıtı Standardı (BDS 501).
- Muhasebe Tahminlerinin Denetimi ve Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ile Açıklamalarının Denetimi Standartları (BDS 540).

Tablo-3.2.'de sunulan bilgilere göre en çok denetim eksikliği ile karşılaşılan denetim alanı ya da hesap kalemi şirket birleşmelerinden, satılmaya hazır veya yatırım amaçlı menkul kıymetlerden, gelir vergilerinden oluşmaktadır.

### **3.2.2. Kanada**

Andersen'in çöküşü ile denetçilerin bağımsızlık iddiasının güvence altına alınması için çeşitli mekanizmalar seferber edilmiş ve Kanada'da da kamu gözetim sistemi kurularak denetçilerin bağımsızlığının artık kontrol altında olduğu varsayılmıştır (Malsch ve Gendron, 2011).

Kanada'da 2003 yılında kamu gözetim görevini yerine getirmek için kurulan CPAB'nin kalite kontrol incelemelerine yönelik olarak yapılan çalışmaya yer verilmiştir.

#### **3.2.2.1. Kanada'da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CPAB'nin Gözetim**

##### **Sonuçları**

CPAB, kalite kontrol incelemeleri yapmaktadır. Kurul, her firma denetimine hazırlık yaparken, denetim şirketlerinden kalite kontrol unsurları ile ilgili bilgi talebinde bulunmaktadır. Bilgi talep edilen kalite kontrol unsurları şöyledir (<https://cpab-ccrc.ca/>):

- İşletme içindeki kalitenin sağlanmasında liderlik sorumlulukları.
- Ahlâki gereklilikler (etik ilkeler-bağımsızlık dâhil).
- Müşteri ilişkilerinin ve belirli sözleşmelerin kabulüne ve devamına ilişkin bilgiler.
- İnsan kaynakları (eğitim dâhil).
- Denetim (sözleşme) performansı.



- İzleme (firmaların kalite kontrol sistemlerine ve uygulamalarına yönelik).

CPAB, gözetim ekibi talep ettiği bu bilgileri, şirketin risklerini ve önceki gözetim sonuçlarını bir araya getirerek değerlendirir ve yıllık gözetime tabi denetim şirketlerinin süreç değişiklikleriyle ilgilenir (<https://cpab-ccrc.ca/>).

CPAB, denetim kalitesinin istenilen düzeyde olması için firmaların kalite yönetim sistemlerine sahip olmalarını ve bu sistemler aracılığıyla riski yönetebilen, güçlü bir yönetimi ve hesap verilebilirliği destekleyen, endüstri ve uzmanlık alanlarına göre iyi eğitilmiş ve deneyimli profesyonellerin istihdam ettirildiği yapılar istemektedir. Bu isteğe erişmek için denetim gözetim yönteminde değişiklik yapmış ve denetim şirketleri, denetim dosyalarının gözetimine ek olarak Kanada'nın en büyük dört denetim şirketi (kamu muhasebe firması) olan Deloitte LLP, EY & Young LLP, KPMG LLP ve PwC LLP'yi kalite yönetim sistemlerinin etkinliğini değerlendirmeye tabi tutacağını bildirmiştir (CPAB Annual Report, 2019). Kanada'da yaklaşık 7.400 rapor veren kuruluş bulunmaktadır ve bunların % 64'ü küresel ağda yer alan Big Four olarak isimlendirilen büyük denetim şirketleri tarafından denetlenmektedir ve piyasa değerinin % 98'inden fazlası temsil edilmektedir (IFIAR 2019 Member Profile – CPAB).

CPAB, denetim kalitesinde uzun vadeli sürdürülebilirliği sağlayan, denetimin yürütülmesinde genel tutarlılığı artıran, güçlü ve iyi yürütülen kalite yönetim sistemlerinin var olmasını istemektedir. CPAB, 2018 yılında şirketlerin kalite yönetim sistemlerine yönelik incelenen dosyaların çoğunda eksiklikler bulmasına rağmen, 2019 yılında şirketlerin kalite yönetim sistemlerinde iyileşmeler olduğunu belirtmiştir (CPAB Annual Report, 2019).

CPAB, 100 veya daha fazla rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini her yıl, 50-99 arasında rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini 2 yılda bir, 50'den az rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini ise 3 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır.

CPAB'nin 2016-2019 yılları arasında yapmış olduğu gözetim bilgileri denetim şirketi ve dosya sayısı açısından Tablo-3.4.'te verilmiştir:

**Tablo 3.4. CPAB 2016-2019 Yılları Gözetim Sayıları**

Gözetim Alanları	Yıllar			
	2016	2017	2018	2019
Denetlenen Denetim Şirketi Sayısı	45	45	32	35
Denetlenen Dosya Sayısı	167	154	139	142

Kaynak: CPAB 2017 Annual Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report'ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

CPAB, her yıl gözetimini yaptığı 14 denetim şirketinin (kamu muhasebe firmasının) 2018 yılında incelediği dosyalarının % 28'sinde önemli bulgular tespit etmişken, 2019 yılında bu oran % 27 olmuştur (CPAB Annual Report, 2019).

CPAB'nin her yıl gözetime tabi tuttuğu 14 denetim firması için 2015-2019 yılları arasında tespit ettiği sonuçlar Tablo-3.5.'te sunulmuştur:

**Tablo 3.5. CPAB 2015-2019 Yılları Arasında Yıllık Olarak İncelenen Denetim Şirketi ve Dosya Sayıları**

	<b>Yıllık Gözetime Tabi Tutulan Denetim Şirketi Sayıları</b>				
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Yıllık Gözetime Tabi Olanlar	14	14	14	14	14
	<b>Yıllık Gözetime Tabi Tutulan Dosya Sayıları</b>				
Yıllık Gözetime Tabi Tutulan Toplam Dosya Sayısı	144	135	128	122	117
Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosyalar	43	24	15	34	32
Diğer Bulgular Tespit Edilen Dosyalar	63	79	60	39	43
Önemli Bir Bulgusu Olmayan Dosyalar	38	32	53	49	42

Kaynak: CPAB 2017 Annual Inspection Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report'ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Önemli bulgular, genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanmasında eksiklik olduğu gösterir ve yeniden bir düzenleme yapılmasına neden olabilir. Önemli bulguların varlığı halinde CPAB, denetim şirketlerinden ilave denetim prosedürleri uygulamalarını ve böylece maddi hatalar yüzünden finansal tabloların yeniden düzenlenmesine gerek olmadığını doğrulamalarını ister ya da elde edilen denetim kanıtlarının yapılan işlemleri ve ulaşılan denetim görüşünü destekleyecek yeterlilikte ve uygunlukta olduğunu ortaya koymasını ister (CPAB Annual Inspection Report, 2017).

Diğer bulgular, genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanmasında eksiklik olduğunu gösterir ve bu eksiklikler genellikle bilanço kalemleri ya da işlemlerin uygulanışıyla ilgilidir. Diğer bulguların varlığı halinde CPAB, bu eksikliklerin önemli yanlışlık riski olma olasılığını düşük bulmakta ve denetim görüşünün desteklenmesi için

ilave denetim prosedürlerinin uygulanmasına gerek olmadığı belirtmektedir (CPAB Annual Inspection Report, 2017). Bu bulgular önemli olmasa bile iyileştirme yapılması gereken alanları göstermektedir (CPAB Annual Report, 2018).

CPAB, gözetime tabi tuttuğu denetim şirketlerini “Dört Büyükler”, “Diğer Ulusal/Ağ Firmaları”, “Büyük Bölgesel Firmalar” ve “Diğer Firmalar” olmak üzere 4 grupta sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırma kapsamına giren denetim şirketlerinin listesi Tablo-3.6.’da sunulmuştur:

**Tablo 3.6. CPAB Gözetimine Tabi Denetim Şirketleri ve Yer Aldıkları Sınıflar**

Sınıflar	Adet	Gözetim Sıklığı	Denetim Şirketleri
“Dört Büyükler”	4	Her Yıl	Deloitte LLP, Ernst&Young LLP, KPMG LLP ve PwC LLP
“Diğer Ulusal/Ağ Firmaları”	4	Her Yıl	BDO LLP, Grant Thornton LLP, MNP LLP, Raymond Chabot Grant Thornton LLP
“Büyük Bölgesel Firmalar”	6	Her Yıl	Davidson&Company LLP, DMCL LLP, Manning Elliott LLP, RSM Canada LLP, Smythe LLP, UHY McGovern Hurley LLP
“Diğer Firmalar” veya “Yıllık Olmayan Firmalar”	31	Her Yıl Değil	Denetim şirketinin isimlerine yer verilmemiştir. Bu şirketler yıllık olarak denetlenmemektedir. 25’ten az rapor veren kuruluşa sahiptir. Her yıl denetlenen denetim şirketinin sayısı da değişkenlik göstermektedir. 2017’de 31 şirket, 2018’de 18 şirket, 2019’da 21 şirket gözetime tabi tutulmuştur.

Kaynak: CPAB 2017 Annual Inspection Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report’ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

CPAB, bu sınıflandırma kapsamında her yıl gözetime tabi tutulan dosya sayılarını, önemli bulgu tespit edilen dosya sayılarını ve önemli bulgular içeren dosyalar içerisinde de yeniden düzenleme kararı verilen dosyaları kamuoyuna açıklamaktadır.

CPAB tarafından 2015-2019 yılları arasında belirtilen sınıflandırma kapsamında gözetime tabi tutulan dosyalara ilişkin sayısal veriler Tablo-3.7.'de yer almaktadır:

**Tablo 3.7. CPAB 2015-2019 Gözetim Verileri**

<b>Denetim Şirketleri ile Bulgular</b>	<b>Yıllar İtibariyle Gözetime Tabi Tutulan Dosya Sayıları</b>				
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Big Four Firmalar</b>	93	87	86	80	72
Big Four İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	24	11	6 (2'si için yeniden düzenleme kararı)	16	12
<b>Diğer Ulusal/Ağ Firmaları</b>	-	24	23	23	*42
Diğer Ulusal/Ağ Firmaları İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	5 (yeniden düzenleme yapılmadı)	6 (yeniden düzenleme yapılmadı)	10 (1'i için yeniden düzenleme kararı)	*20
<b>Büyük Bölgesel Firmalar</b>	-	24	19	19	*
Büyük Bölgesel Firmalar İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	8 (yeniden düzenleme yapılmadı)	4 (1'i için yeniden düzenleme kararı)	8	*
<b>Diğer Firmalar (Yıllık Olmayan Firma)</b>	-	32	26	18	25
Diğer Firmalar İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	19	13	8(3'ü için yeniden düzenleme kararı)	15

Kaynak: CPAB 2017 Annual Inspection Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report'ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

CPAB, 2011 yılında dört büyükler kapsamında yer alan denetim şirketlerinden, genel denetim kalitesini artırmak ve önem arz eden alanları tespit etmek amacıyla bir aksiyon (eylem) planı geliştirmelerini uygulamaları istemiş ve aksiyon planı uygulaması dört büyüklerin denetim kalitesinde önemli iyileştirmeler olarak yansımıştır. Kurul, 2016 yılında da dört büyüklerden, sistematik sorunların belirlenmesi için rehberlerini ve metodolojilerini gözden geçirmeye odaklanmalarını, kilit kontrollerin belirlenmesini ve ölçülmesini, risklerin yönetilmesi ve minimize edilmesi için sorun girmeye yardımcı olan süreçler geliştirmelerini istemiş ve bu alanlarda da gelişme kaydedildiğini görmüştür. Kurul, 2017 yılında dört büyükler için elde edilen bulguları genel olarak kabul edilebilir seviyede bulmuş ve daha fazla dikkatle hareket edilmesi gerektiğini ifade etmiştir (CPAB Annual Inspection Report, 2017). 2018 yılında dört büyüklerde tespit edilen önemli bulgu sayısında artış yaşanmış olup, bu artışlar 4 büyük kapsamındaki iki denetim şirketini ilgilendirmektedir. Bu denetim şirketlerinden biri ilave faktörlerin denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup olmadığını belirlemek için temel neden analizini genişletmiş ve aksiyon planını CPAB'nin istediği şekilde değiştirmiştir. Diğer denetim şirketi hem kısa hem de uzun vadede aksiyon planında değişikliğe gitmiştir. Genel olarak dört büyükler kalite yönetim sistemlerini geliştirmişlerdir (CPAB Annual Report, 2018).

Diğer ulusal/ağ firmaları kapsamında yer alan 4 denetim şirketi, Kanada'da rapor veren kuruluşların piyasa değerine göre yaklaşık % 1'ni (yaklaşık 670 halka açık şirketi) denetlemektedirler. CPAB, 2017 yılında bu şirketlerin 3'ünde denetim kalitesi açısından iyileştirilmiş sonuçlarla karşılaşırken, 1'inde zorlukların yaşandığını görmüş, bu denetim şirketine denetim kalitesini artıracak adımları hemen uygulamaya geçirmesini istemiştir (CPAB Annual Inspection Report, 2017 ve CPAB Annual Report, 2018). CPAB, 2018 yılında tespit edilen 10 önemli bulgu için iyileştirme yapılması gereken alanlar olduğu belirtilmiş ve yeniden düzenleme yapılması gerekmemiştir. CPAB, bu kapsamdaki 1 denetim şirketinin 2018 yılında zorluklar yaşadığını tespit etmiş, 2017 gözetiminde istenilen duruma gereken karşılığı veremediği için aksiyon planını revize edip, kalite düşüşünün önüne geçmesini istemiştir (CPAB Annual Report, 2018).

Büyük bölgesel firmalar kapsamında yer alan 6 denetim şirketi, Kanada'da rapor veren kuruluşların piyasa değerine göre % 1'den azını (yaklaşık 950 halka açık şirketi) denetlemektedirler. CPAB, 2017 yılında bu şirketlerin bir önceki yıla göre denetim kalitesinde iyileşme olduğu belirtmiştir (CPAB Annual Inspection Report, 2017 ve CPAB Annual Report, 2018). CPAB, 2018 yılında bu şirketlerden 3'nün önceki gözetimlere

iyileştirici ve istikrarlı uygulamalarla cevap verdiğini, ancak diğer 3 şirketin ise kalitelerinin düşük olması sebebiyle temel neden analizi yapma gerektiğini belirtmiştir (CPAB Annual Report, 2018).

\*CPAB, 2019 Yıllık Raporu'nda veriyi sunma biçimini değiştirmiş, “Diğer Ulusal/Ağ Firmaları” ile “Büyük Bölgesel Firmalar” kapsamındaki gözetim sonuçlarını birleştirmiştir. Birleştirilen bu iki sınıfta yer alan toplam denetim şirketi sayısı 10'dur ve Kanada'da rapor veren kuruluşların piyasa değerine göre yaklaşık % 1'ni (yaklaşık 1.650 halka açık şirketi) denetlemektedirler (CPAB Annual Report, 2019). Bu denetim şirketlerinin verilerinin birleştirilmiş sunumu sebebiyle, 2019 yılında yer alan rakamlar önceki yıllara göre bir hayli büyük gözükmetedir. CPAB'nin yıllık denetimine Tablo-3.5'te gösterildiği gibi her yıl 14 şirket tabidir. CPAB, 2019 yılında dört büyük denetim şirketleri dışında kalan ve yine dört büyükler gibi yıllık gözetime tabi olan diğer on denetim şirketinin 45 dosyası incelenmiş ve 20'sinde önemli bulgular tespit etmiş ve bu şirketlere kabul edilebilir denetim kalitesine ulaşmaları için bir dizi eylem tavsiyesinde bulunmuştur (CPAB Annual Report, 2019).

“Diğer Firmalar” veya “Yıllık Olmayan Firmalar” Kanada'da 25'ten az rapor veren şirketleri ifade etmektedir ve bu kapsamdaki denetim şirketleri yıllık olarak denetlenmemektedir bir başka deyişle yıllık olarak gözetime tabi değildir (CPAB Annual Report, 2018). 50'den az rapor veren kuruluşlar CPAB tarafından 3 yıllık süre içerisinde denetime tabi tutulmaktadır (<https://cpab-ccrc.ca/>). CPAB, tipik olarak daha az karışıklık içeren ve daha az politika ve prosedüre tabi olan bu sınıflandırma kapsamındaki denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemlerini daha etkin değerlendirmek için bir model geliştirmiştir. Modeli geliştirirken bu firmalarda yaygın denetim bulgularını dikkate alarak, düşük denetim kalitesine yol açan temel (neden) faktörlerini belirlemeye çalışmıştır ve denetim kalitesini iyileştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunmuştur. Kurul'un 2017 yılında bu kapsamda 31 adet denetim şirketinde tespit ettiği önemli bulgular genellikle raporlamaya ilişkin bulgulardır (CPAB Annual Inspection Report, 2017). Kurul, 2018 yılında bu kapsamda 18 denetim şirketini denetlemiştir, tespit ettiği 8 önemli bulgunun 3'ünde yeniden düzenleme kararı vermiştir (CPAB Annual Report, 2018). Kurul, 2019 yılında bu kapsamda 21 denetim şirketini denetlemiştir, tespit ettiği 15 önemli bulgu bulunmakla birlikte, yeniden düzenleme gerektirmemektedir (CPAB Annual Report, 2019).

CPAB, yapmış olduğu gözetimlerin niteliğinin, bir yandan denetçilerin uyduğu ya da uymadığı standart alanlarının belirlenmesi, buna yönelik tasarımlar ile her dosyanın tüm yönleriyle incelenmesi şeklinde olmadığını, elde edilen sonuçların denetim popülasyonunun tamamı için değerlendirilmemesi gerektiğini ifade ederken, diğer yandan gerçekleştirdikleri gözetim faaliyetleri ile şirketlerin zorlu durumlarda nasıl hareket ettiklerinin bir göstergesi olarak sunulduğunu 2019 yılı raporunda ifade etmiştir (CPAB Annual Report, 2019).

2019 yılında yapılan gözetim faaliyetleri sonucunda yaygın bulunan bulgular gelişen endüstriler, tahminleri denetleme zorluğu ve değişikliklere cevap verme olmak üzere 3 başlık altında sunulmuştur. CPAB'nin 2019 yılı raporuna göre, kripto varlık sektörü veya esrar sektörü gibi gelişen sektörlerde gerçekleştirilen denetimlerde bu alanların bilinmemesi ya da biyolojik varlıklarda gerçeğe uygun değerinin tahmininde zorluk yaşanması gibi durumlarla karşılaşılmıştır. Tahminlerin denetlenmesinde (özellikle edinilen varlıklar, yükümlülükler, şirket birleşmelerinde nakit dışı transferler ve biyolojik varlık konularında) zorluklar yaşanmış ve denetim standartlarında değişiklikler 2019 ve sonraki dönemlerde uygulanmak üzere revizyonlar yapılmıştır. Gelirlerin tamamlanan işin yüzdesinin esas alınarak muhasebeleştirilmesinin denetiminde denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği tespit edilmiştir. Denetlenen işletmede meydana gelen değişiklikler için denetçilerin denetim prosedürlerini değerlendirerek değişiklik yapma kararı vermeleri gerekirken, bu şekilde hareket etmedikleri belirtilmiştir (CPAB Annual Report, 2019).

CPAB, bağımsız denetimin kalitesine ilişkin bilgileri raporları aracılığıyla kamuoyu ile paylaşırken, hangi denetim standartlarının yaygın olarak ihlal edildiği bilgisine raporlarında yer vermemiştir. Ancak 2019 yılı raporuna göre yukarıda yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda tahminlerin denetlenmesinde yaşanan zorluklar açısından BDS 540, yeterli ve uygun kanıt elde edilmemesi açısından BDS 500, denetim prosedürlerini değerlendirerek değişiklik yapılmaması açısından BDS 520'nin ihlal edildiği şeklinde bir kanıya varılabilir.



### **3.2.3. Almanya**

Almanya'nın kamu gözetim sistemi APAS'ın denetim kalitesine yönelik yayınlamış olduğu raporlar aracılığıyla elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

#### **3.2.3.1. Almanya'da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve Gözetim Sonuçları**

Almanya'da kamu gözetim sistemi kurulmadan önce ve kurulduktan sonraki dönemde denetim kalitesi üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bir araştırmada denetim kalitesi ve denetim ortamındaki uluslararası farklılıkların kazanç yönetimi üzerindeki etkisinin Fransa, İngiltere, Hollanda ve Almanya'da 1991-1999 dönemine ait halka açık şirketlerin verileri dikkate alınarak incelenmiş ve Avrupa'daki şirketlerin kazanç yönetimine katıldığı, kazanç yönetimi büyüklüğünün ülkelere göre farklılık gösterdiği ve Big 5 tarafından denetlenen ve yabancı bir borsada işlem gören şirketlerde kazanç yönetiminin önemli ölçüde düşük olduğu belirlenmiştir (Maijoor ve Vanstraelen 2002). 1995-2010 dönemini kapsayan ve borsada kayıtlı şirketler arasında yapılan bir araştırmada denetçi rotasyon sürelerinin denetim kalitesini düşürdüğüne dair bir bulguya rastlanmamıştır (Gold, Molls, Pott ve Watrin, 2012). Başka bir çalışmada ise 2005-2011 dönemini kapsayan ve 992 firmanın yıllık gözetimleri esas alınarak denetim ücretlerindeki indirimin denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır. İlk ve sonraki denetim sözleşme yılları arasında denetim ücretlerinde önemli farklılaşmalar olmasına rağmen, denetim kalitesinde bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir (Krauß, Qousigk ve Zülch, 2014).

Denetim kalitesine yönelik çalışmalar bunları söylerken, Almanya'da denetim kalitesinden sorumlu olan Kalite Kontrol Komisyonu'nun verileri ise aşağıda sunulmuştur.

Almanya'da Kalite Kontrol Komisyonu -Kommission für Qualitätskontrolle Die – KfQK, Alman Muhasebeciler Odası (WPK)'nin talimatlarına bağlı olmayan bağımsız bir parçası olup, APAS sorumlu olmadığı müddetçe tüm kalite kontrol konularından sorumludur (WPK Faaliyet Raporu, 2018). APAS, kalite kontrol komisyonunun faaliyetlerini desteklemektedir. Kalite Kontrol Komisyonu tarafından 2014-2018 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol incelemelerinin verileri Tablo-3.8.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.8. Almanya Kalite Kontrol Komisyonu'nun 2014-2018 Yılları Kontrol Sonuçları**

Rapor Sayıları	YILLAR				
	2014	2015	2016	2017	2018
İncelenen Kalite Kontrol Raporu	469	403	402	589	710
Kusursuz Bulunan Rapor (Miktar)	268	204	253	374	409
Kusursuz Bulunan Rapor (Yüzde)	% 57	% 51	% 63	% 63	% 58
Kusurlu Bulunan Rapor (Miktar)	201	199	149	215	301
Kusurlu Bulunan Rapor (Yüzde)	% 56	% 49	% 37	% 37	% 42

Kaynak: WPK 2014-2015-2016-2017-2018 Yıllarına Ait Faaliyet Raporlarından (Tätigkeitsbericht 2014, Tätigkeitsbericht 2015, Tätigkeitsbericht 2016, Tätigkeitsbericht 2017, Tätigkeitsbericht 2018) faydalanılarak oluşturulmuştur.

Kalite kontroller, yasal denetimlerin kalitesini sağlama konusunda kamu yararına hizmet etmektedir (Tätigkeitsbericht 2018). KfQK, tarafından gerçekleştirilen kalite kontrol rapor incelemelerinde başarılı (kusursuz) bulunan dosyaların yıllar itibariyle seyri % 50'nin altına düşmemiştir. Ancak başarı oranının daha da artması için kalite iyileştirme çalışmaları yoğun olarak yapılmalıdır ve eksik olan alanlardaki hatalı veya yanlış uygulamaların azaltılması için temel neden analizinden faydalanılmalıdır. Denetim kalitesi ne kadar yüksek olursa kurumsal başarısızlıklar da o kadar düşük olacaktır. Bu bakış açısıyla denetim kalitesinin % 60'lardan daha yüksek seviyelere çıkarılması için gerekli adımlar atılmalıdır.

Almanya'da gözetime tabi denetim şirketinin sayısı 89 iken, KAYİK kapsamına giren (borsada işlem gören kuruluşlar, borsada işlem görmeyen bankalar, sigorta şirketleri) kuruluşların sayısı ise 1.103 adettir (IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

APAS ise 2018 yılında 25 adet gözetim gerçekleştirmiş olup, elde edilen bulguların 21'i denetim sözleşmeleriyle ilgili bulgulardan, 10 tanesi iç kontrol sistemiyle ilgili bulgulardan, 2 tanesi de şeffaflık raporlarıyla ilgili bulgulardan oluşmaktadır (IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

WPK, 2018 yılında 733 adet ve 2017 yılında 553 adet finansal tablo ve ilgili denetim raporlarını gözden geçirmiştir (Die WPK, 2018).

Almanya’da kamu gözetim sistemi kalite kontrolüne ilişkin bilgiye yer vermişken, hangi bağımsız denetim standartlarının ihlal edildiğine dair bir bilgiye yer vermemiştir.

### **3.2.4. Fransa**

SOX sonrası başta ABD olmak üzere kamu gözetim sistemlerinin kurulma sürecini takiben, Fransa’da Finansal Güvenlik Yasası aracılığıyla 2003 yılında kamu gözetim sistemi oluşturulmuştur. Gözetim faaliyetlerine ise 2007 yılında başlamıştır (Azibi, Grima ve Tonduer, 2019). Fransa’nın kamu gözetim sistemi H3C’nin 2018 yılında gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim gözetim sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

#### **3.2.4.1. Fransa’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve H3C’nin Gözetim Sonuçları**

Fransa’nın kamu gözetim otoritesi olan Yüksek Kurul, KAYİK kapsamındaki denetimlerin gözetimini gerçekleştirirken, KAYİK dışı denetimlerin gözetimini ise delegasyon anlaşması ile Ulusal Yasal Denetçiler Şirketi’ne (CNCC) devredebilme yetkisine de sahiptir. KAYİK denetimlerinin gözetimi en az 3 yılda bir yapılırken, KAYİK dışı denetimlerin gözetimi ise en az 6 yılda bir yapılmaktadır.

2003 yılında kurulan ve 2007 yılında ilk gözetim faaliyetlerine başlayan H3C’nin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisi araştırılmış, gözetim faaliyetlerine başlamadığı 2004-2005 yıllarında denetçi bağımsızlığı üzerinde bir etkisi olmadığı ortaya koyulmuştur (Azibi, Tonduer ve Azibi, 2017).

Yüksek Kurul, 2018 yılında 6.291 adet denetçiyi (denetçi veya denetim şirketini ifade etmektedir) denetlemiştir. Bu denetçilerin 284’ü KAYİK denetçisiyken, 6.007’si KAYİK kapsamında olmayan kuruluşların denetçisidir (IFIAR 2019 Member Profile – H3C).

Yüksek Kurul tarafından 2018 yılında 70 KAYİK ve 203 KAYİK dışı olmak üzere toplam 273 inceleme gerçekleştirilmiştir. Bu incelemeler (273 incelemenin tamamı için) neticesinde vakaların % 51'inde denetim görüşü doğrulanmış, % 17'sinde eksikliklere rağmen denetim görüşü doğrulanmış, %28'inde önemli ve riskli alanların varlığı ile finansal tabloların makul güvence taşıdığı hakkında gerçek bir görünüm sağladığına dair denetim görüşü desteklenememiş ve % 4'lük kısımda ise denetim görüşlerinin hatalı olduğu tespit edilmiştir (H3C Annuel Rapport, 2018). Yüksek Kurul tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen gözetim faaliyetlerine ilişkin detaylı bilgiler Tablo-3.9.'da sunulmuştur.

**Tablo 3.9. Fransa Kamu Gözetim Kurumu (H3C) 2018 Yılı Gözetim Sonucu**

	<b>2018 YILI 273 İNCELEME DAĞILIMI</b>	
	<b>KAYIK</b>	<b>KAYIK DIŞI</b>
<b>İncelenen Dosya Sayısı</b>	70 İnceleme	203 İnceleme
<b>İnceleme Sonucu Bulgular</b>		
- Yasal denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri verilen denetim görüşü ile uyumlu olması (Denetim görüşünün desteklenmesi)	22 inceleme (%31)	117 inceleme (%57)
-Yasal denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinde eksiklik olduğu ancak hesapların doğrulanması	15 inceleme (%22)	32 inceleme (%16)
-Finansal tablolar için verilen denetim görüşü ile incelenen alanlarda elde edilen sonuçların birbirini doğrulamaması (Denetim görüşünün desteklenmemesi)	33 inceleme (%47)	42 inceleme (%21)
-Finansal tablolarda ifade edilen denetim görüşünün yanlış olması	-/-	12 inceleme (%6)
<b>Eksiklik Tespit Edilen Denetim Standartları</b>	NEP 240 NEP 315 NEP 330 NEP 500 NEP 540 NEP 600	NEP 230 NEP 240 NEP 315 NEP 330 NEP 530 NEP 600

Kaynak: H3C Annual Rapport 2018 dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Yüksek Kurul tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen KAYİK ve KAYİK dışı denetim şirketlerinin gözetimi sonucunda ihlal edildiği tespit edilen denetim standartlarının isimleri ve ülkemizdeki muadilleri Tablo-3.10.'da sıralanmıştır:

**Tablo 3.10. H3C 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları**

<b>İhlal Edilen Denetim Standartlarının</b>		
<b>Numarası</b>	<b>Adı</b>	<b>BDS Karşılığı</b>
NEP 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
NEP 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	BDS 240
NEP 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlırlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 315
NEP 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler	BDS 330
NEP 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	BDS 500
NEP 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	BDS 530
NEP 540	Muhasebe Tahminlerinin Değerlendirilmesi	BDS 540
NEP 600	Özel Hususlar-Konsolide Finansal Tabloların Denetimi	BDS 600

Kaynak: Standartların isimlerine <https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel> sayfasından ulaşılmıştır. (09.03.2020)

İhlal edilen denetim standartları dikkate alındığında bağımsız denetçilerin, temel denetim alanlarında önemli eksikliklerinin olduğu göze çarpmaktadır. Fransa'da gözetim fonksiyonunun 2007 yılından itibaren 12 yılı aşkın süredir bir fiil uygulanıyor olmasına rağmen bu alanlarda karşılaşılan eksiklikler için kamu gözetim sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi gerekir.

Yüksek Kurul'un yaptığı incelemeler sonucunda en sık karşılaşılan eksikler şu şekilde belirtilmiştir (H3C Annuel Rapport, 2018):

- Denetim yaklaşımı ve uygun olduğu hallerde gözetime tabi tutulan denetim şirketinin bilgi sistemleri de dâhil olmak üzere iç kontrol unsurlarının değerlendirilmesi.
- Denetim yaklaşımından önce ve ortak denetçi tarafından uygulanacak denetim prosedürlerinin karşılıklı ve eleştirel bir bakış açısı ile gözden geçirilmesi.
- Bağlı ortaklıklarda risk değerlendirmesi, denetim yaklaşımının hangi gerekçe ile kullanıldığı, yapılan çalışmaların yeterliliğinin değerlendirilmesi.
- İşletmenin muhasebe tahminlerinin denetçi tarafından değerlendirilmesi.
- Denetlenen kuruluştan alınan bilgilerin güvenilirliğinin doğrulanması.

Bu eksikliklerin giderilmesi Fransa’da bağımsız denetim kalitesinin yükselmesine hizmet edecektir.

### **3.2.5. İngiltere**

İngiltere’nin kamu gözetim sistemi FRC’nin denetim kalitesi değerlendirmeleri ile gözetim sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

#### **3.2.5.1. İngiltere’de Bağımsız Denetimin Kalitesi**

Bağımlı denetim ve denetimdeki kalitesizlik bugün pek çok kamu gözetim sisteminin var olma sebebidir. ABD’de yaşanan olaylar, AB ülkelerinin de kamu gözetim sistemine sahip olması, denetimde bağımsızlığın ve yüksek kalitenin tesis edilmesi için gerekli adımların atılmasıyla sonuçlanmıştır.

FRC’nin denetim kalitesine yönelik Denetim Kalite Çerçevesi düzenlemelerinin değerlendirildiği bir çalışmada kalitenin yükseltilmesi için ek sorunların ele alınması gerekliliğine vurgu yapılmıştır (Holm ve Zaman, 2012). İngiltere’de yeni raporlama gereksinimlerinin uygulanması halinde, yüksek kaliteli denetimler aracılığıyla kazanç yönetimi kısıtlanır. Fırsatçı kazanç yönteminde meydana gelen azalış, denetim kalitesinde

yükseliş olarak kendini göstermiştir (Reid, Carcello, Li ve Neal, 2015). Denetim şirketlerinin kültürünün denetim kalitesi üzerinde etkisi bulunmaktadır (Sulaiman, 2011).

Denetimin kalitesine yönelik çalışmalar KAYİK'ler için AQR (Denetim Kalite İnceleme) tarafından gerçekleştirilirken, KAYİK dışı olanların kalite incelemeleri RSB (Tanınmış Denetim Birimi) tarafından gerçekleştirilir.

FRC'nin temel hedeflerinden biri yüksek kaliteli denetimdir (FRC, 2007). İngiltere'de yer alan şirketlere yatırımcının güven duyması açısından denetim oldukça önemli olmasına rağmen, kalitesiz denetim çalışmaları ya da düşük kalite denetim çalışmaları da kabul edilemez derecede yaygınlık göstermektedir (www.frc.org.uk).

FRC, 2018/19 bütçe çalışmaları ve 2018/21 strateji çalışmaları kapsamında 2018/19 dönemi için FTSE 350 denetimlerinin en az % 90'ında denetim kalitesi olarak sınırlı iyileştirmeler gerekli (2A) kategorisindeki başarıdan daha fazlasının gerektiğini belirtmiştir (FRC Strategy 2018/21, Draft Budget and Levy Proposals 2018/19, 2017).

FRC, Londra Borsası FTSE 350 endeksinde yer alan şirketlerin % 90'nın da, denetimlerin iyi olduğunu görmeyi istese de, 2017 yılına ait şirket denetimlerinin 2018/19 gözetimlerinde % 75'nin iyi olduğu ve bu sonucun bir önceki gözetim (2017/18 dönemi % 73) sonucuyla kıyaslandığında ise çok büyük bir iyileşmenin de gerçekleşmediğini ortaya koymuştur. FRC bunu, gözetimi gerçekleştirilen denetim çalışmalarının % 25'nin kabul edilebilir standartların altında kaldığı şeklinde yorumlamıştır (www.frc.org.uk). Denetim Kalite İnceleme (AQR) ekibi, 2018/19 gözetiminde denetimlerin % 25'nde iyileştirme yapılması gerekliliğini ifade etmiştir (FRC, High Quality Audits Letter 2019). Ayrıca FRC'nin denetim kalite hedefi olan % 90 seviyesine FTSE 350 endeksinde yer alan hiçbir şirket erişememiştir (www.frc.org.uk). Bütün denetim incelemeleri tamamlanmış en büyük 7 şirketin denetim kalite düzeyi % 75 seviyesinde kalmasından dolayı, FRC en kötü performansı gösterenler de dâhil olmak üzere her şirketten denetim kalitesinin artırılması hususunda özel eylem taahhütleri almıştır. Bunların başarı düzeylerini değerlendirdiğinde, gerekli görmesi halinde daha da fazla eylemde bulunacağını bildirmiştir (www.frc.org.uk).

FRC'nin CEO'su Stephen Haddrill, denetim sektörünün geleceğinin mercek altına alındığı bir zaman diliminde, 2018/19 dönemi denetim kalitesi sonuçlarının kabul edilemez olduğunu, denetim şirketlerince eksikliklerin nedenleri belirlenerek, denetim kalitesinin yükseltilmesi için hızlı ve uygun tedbirlerin alınması gerektiğini, ancak en son karşılaşılan



sonuç açısından bunun denetim şirketlerince pek de başarısız olmadığını ifade etmiştir (www.frc.org.uk).

2019 yılında FRC tarafından verilen disiplin cezalarının (Tablo-2.6.) içeriği incelendiğinde global denetim alanında yer alan Grant Thornton gibi bir denetim şirketinin gerek müşterisine bağımsız denetim hizmeti ile danışmalık hizmetini eş zamanlı vermesi gerekse kilit yönetici olmayan pozisyonlarda denetim ortağı olarak görev alması suretiyle bağımsızlığı ihlal etmesi, PwC'nin denetimin planlanmasında gereken özeni göstermeyişi, KPMG'nin etik standartlarını ihlal etmesi ve denetim faaliyetlerinde yeterli denetim kanıtı elde edememesi, Deloitte'nin mesleki yeterlilik ve özen konusunda temel ilkelere aykırı hareket etmesi ülkedeki denetim kalitesinin düşmesine hizmet etmiştir. Bu tür uygulamaların varlığı, denetim kalitesinde % 90 hedefine niçin ulaşamadığının temel göstergeleridir. Bu durum aynı zamanda kurumsal başarısızlıkların denetim kalitesini düşürdüğü savının bir doğrulamasıdır. Bu bağımlı denetim ve denetimdeki kalitesizlik örnekleri FRC'nin kamu gözetimindeki etkinliğine gölge düşürebilecek nitelik taşıdığı söylenebilir.

FRC gözetimdeki etkinliğini artırmak ve denetim şirketlerince denetim kalitesinin artırılması adına büyük denetim şirketlerindeki gözetimlerini artıma yoluna gitmiştir. FRC, Grant Thornton'un son beş yıldaki incelemelerinin % 26'sının önemli iyileştirme gerektirdiğini sonucunu dikkate alarak hem ondan yeni bir denetim kalitesi iyileştirme planı istemiş hem de onu 2019/20'de daha sık gözetime tabi tutacağını ve KPMG'nin denetim kalitesinde sürekli bir iyileşme sağlanıncaya kadar daha sık denetime tabi tutacağını bildirmiştir. PwC'nin FTSE 350 denetim sonuçlarının % 86'dan % 65'e düşüşü karşısında ondan bu düşüşün önüne geçmesi için hızlı önlemler alması istemiş ve PwC tarafından yapılan yeni eylem planının uygulanışını yakından takip edeceğini bildirmiştir (www.frc.org.uk).

FRC, 2018/19 dönemi FTSE 350 endeksinde yer alanlar (ile sınırlandırılmış) için belirlediği % 90'lık denetim hedefini, 2019/20 döneminde bütün denetim şirketleri düzeyine yaymış, 2019 döneminden sonra hiçbir denetim şirketinin denetim kalitesi notunun 2B (iyileştirmeler gerekli) ve 3 (önemli iyileştirmeler gerekli) olarak değerlendirilmesini beklemediklerini ifade etmiştir (www.frc.org.uk).

2020'leri yaşadığımız dönemde, bu tür uygulamaların varlığı, kamu gözetim sistemlerinin gereklilik sebebini bir kez daha vurgulamaktadır. Küresel düzeyde herkes

tarafından bilinen bağımsız denetim şirketlerinin gözetime tabi tutulacağını bilmesine rağmen bu tür uygulamalara başvurmadan imtina etmemesi gerçeği, kamu gözetim sistemlerinin kamu güvenini ve kamu yararının sağlanması açısından üstlendiği rolün ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Hangi kuralları koyarsak koyalım, hangi sistemleri kurarsak kuralım bunları işletecek beşeri sermayenin etik değerleri yoksa başarısızlık ve kalitesizlik varlığını devam ettirecektir. Beşeri sermayenin etik ilkelere bağlılığı, kurumsal başarıyı ve yüksek kaliteyi beraberinde getirecektir.

Yüksek kaliteli denetimlerin sağlanabilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerinin aşağıda sıralanan nitelikleri taşıması gerekir (FRC, High Quality Audits Letter 2019):

- Finansal tabloların gerçek ve adil bir görüş verdiği konusunda yatırımcılara ve diğer paydaşlara yüksek düzeyde güvence sağlaması.
- Denetim düzenlemelerinin ve standartlarının ruhuna uygun hareket edilmesi.
- İşletme ve çevresinin anlaşılması suretiyle önemli yanlışlık risklerinin tespit edilip değerlendirilmesi.
- Çıkar çatışmalarından kaçınılması, güçlü kalite yönetimine sahip olunması, mesleki yargı ve şüphecilikten yeterince yararlanması.
- Yönetime etkin şekilde meydan okunması ve ulaşılan sonuçların yeterli denetim kanıtı ile desteklenmesi.
- Finansal tablolara ilişkin sonucun net bir biçimde raporlanması.

### **3.2.5.2. FRC'nin Gözetim Sonuçları**

FRC, İngiltere'de kamu gözetiminde tek yetkili otorite olarak, düzenli izleme yaparak denetim piyasasındaki risklerin azaltılmasından sorumludur. FRC, bağımsız denetim alanında büyük resmi görebilmek adına bir takım düzenlemeler yapmaktadır.

İngiltere'nin en büyük 6 denetim şirketinin izleme ve gözetimi için 2018/Nisan'da çalışmalar yapmaya başlamıştır. Denetim Şirketi İzleme ve Gözetimi (AFMAS) adı altında gelişmiş izleme programını geliştirmeye devam etmektedir (FRC, Developments in Audit, 2019). Sermaye piyasalarının şeffaflığının ve bütünlüğünün temelini oluşturan 6 büyük denetim şirketinden olan beklentilerini belirlemek için liderlik ve yönetim, değerler ve

davranışlar, iş modelleri ve finansal sağlamlık, risk yönetimi ve kontrol ve denetim kalitesi kanıtlarından oluşan bu beş alanda gerekli gözetim çalışmalarını yaparak kanıt elde etmektedir ve ulaştığı sonuçları kamuoyu ile paylaşmaktadır (FRC Strategy 2018/21, Draft Budget and Levy Proposals 2018/19, 2017). Bu altı büyük denetim şirketi özellikle FTSE 350 şirketlerinin denetiminde görev almaktadır. Bu iş yasal statüdeki bir güçle desteklenmemiş olup, denetim şirketlerinin aktif işbirliği ve katılımıyla gerçekleştirilen bir iştir (FRC, Developments in Audit, 2019).

FRC'nin 2014 yılından bu yana yapmış olduğu gözetim sayıları Tablo-3.11.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.11. FRC 2014-2019 Gözetime Tabi Tutulan Toplam Denetim Sayısı**

	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20 (Tahmini)
Toplam Gözetim	126	137	140	145	160	130-140

Kaynak: FRC, Developments in Audit, 2019:42.

FRC 2019 yılında yapmış olduğu gözetim faaliyetlerinin sonucunu değerlendirdiğinde, denetim kalitesinde sürekli olarak beklenen yüksek kalite standartlarına ulaşamadığı, en büyük 7 denetim şirketinin FTSE 350 için belirlenen hedefi gerçekleştirilemediği, rutin denetim prosedürlerinde dahi endişe verici eksiklerin var olduğu, tematik inceleme kapsamında yıllık raporların tutarlı olmadığı ve denetim standartları ile her zaman aynı çizgide olmadığını sonucuna ulaşmıştır (FRC, Developments in Audit, 2019).

FRC'nin gözetim sıklığı hakkında verilen bilgilere göre, 6 büyük denetim şirketinin denetimleri her yıl, diğer büyük denetim şirketleri 3 yılda bir ve küçük ve orta ölçekli firmalar ise 6 yılda bir gözetime tabi tutulmaktadır.

FRC, 2018/19 döneminde küçük ve orta ölçekli sınıfında 4 firmanın denetimini ve her firmanın da 7 denetim dosyasını gözetime tabi tutmuştur. Yapılan bu gözetimlerin % 29'unun iyi kategorisinde (1) ya da sınırlı iyileştirmeler gerekli kategorisinde (2A) bir

kaliteye sahip olduğu ve önceki yıllarla kıyaslandığında da kötü bir sonuç sergilediği ortaya çıkmıştır. FRC, bu gözetimlerde elde ettiği bulguları özel bir raporla her firmaya bildirmiştir (FRC, Developments in Audit, 2019).

FRC, denetim görevini gereği gibi yerine getirmeyenler için ciddi boyutta maddi yaptırımlar uyguladığı gibi maddi olmayan yaptırımlar da uygulamıştır. Maddi (mali) yaptırımların miktarı, denetim hatalarının niteliği, potansiyel olarak bunlardan etkilenen kişi sayısı, finansal raporlamaya olan güven kaybı, görevi kötüye kullanma ve denetim şirketlerinin büyüklüğü dikkate alınarak uygulanmaktadır. FRC tarafından 2017/18 döneminde 15.5 milyon £, 2018/19 döneminde ise 42.9 milyon £ mali ceza uygulanmıştır (FRC, Annual Enforcement Review, 2019). Mali olmayan yaptırımları ise gelecekteki denetimlerin kalitesini ve güvenilirliğini korumak ve artırmak maksadıyla uygulamaktadır. Önceki yıllarda kınama ya da şiddetli kınama şeklinde uygulanan bu yaptırımlar 2019 yılında denetim kalitesinin artırılması için farklı bir boyut da kazanmıştır (FRC, Annual Enforcement Review, 2019):

- Pwc : Leed'sin denetim uygulamasını izlemesi, desteklemesi ve 3 yıl boyunca FRC'ye rapor vermesi gibi.
- Deloitte: Grup denetimlerinin bir parçası olarak önemli risk taşıyan alanların belirlenmesi de dâhil olmak üzere, daha geniş paydaş ilişkilerinin önemi ve hile riski bağlamında, Deloitte'nin ortakları da dâhil olmak üzere bütün denetim personeli, denetim konusunda eğitim alması gibi.
- KPMG: 2018 sigorta taahhütlerinin denetiminin bir incelemesini yapması ve FRC'ye rapor vermesi gibi.

Açılan denetim soruştırmalarının konusu çok çeşitlilik göstermektedir: ilişkili taraf işlemleri, değerlemeler ve tahminler, uzun vadeli sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi, maliyetler ve yükümlülükler, karşılıklar, gelirin muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğü, şerefiye, etik ilkelere uyum, kanunlara ve düzenlemeler uyum vb. (FRC, Annual Enforcement Review, 2019).

FRC tarafından yayınlanan rapordaki en çok ihlal edilen denetim standartlarına dair bilgiler Tablo-3.12.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.12. FRC 2019 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları**

<b>İhlal Edilen Denetim Standartlarının</b>		
<b>Numarası</b>	<b>Adı</b>	<b>BDS Karşılığı</b>
ISA (UK) 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	BDS 200
ISA (UK) 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
ISA (UK) 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	BDS 240
ISA (UK) 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 315
ISA (UK) 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	BDS 330
ISA (UK) 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	BDS 500

Kaynak: FRC, Developments in Audit, 2019:29 ve Annual Enforcement Review, 2019:43 bilgilerden oluşturulmuştur.

İngiltere’de 2018/19 döneminde verilen mali yaptırımlar bir önceki dönemin mali yaptırımlarıyla kıyaslandığında iki katından fazladır. Bu durum bir taraftan usulsüz uygulamaların ciddi olarak cezalandırıldığını ortaya koyarken, diğer taraftan usulsüz uygulamalarda ciddi boyutta artış yaşandığının göstermektedir. FRC’nin 2018/19 dönemi için uyguladığı mali ve mali olmayan yaptırımların bağımsız denetimdeki etkilerinin olumlu olup olmayacağını değerlendirilmesi için izleyen yıllardaki gözetim sonuçlarının takip edilmesi gerekmektedir. 2019 bağımsız denetim standartlarının ihlaline göz atıldığında ise bağımsız denetimin temelini oluşturan alanlarda ciddi kusurların olduğu dikkat çekmektedir. Bu kusurların altında büyük denetim şirketlerinin imzasının olması kamu gözetiminin niçin gerekli olduğunu bir kez daha vurgulamaktadır.

### **3.2.6. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi**

AB ülkeleri arasında kamu gözetim sistemlerine sahip olmak adına yapılan düzenlemelere Güney Kıbrıs'tan cevap 2017 yılının Haziran ayında Denetçiler Kanunu ile gelmiştir. Enron ile patlak veren ve SOX ile şekillenen sürecin hemen başında 2004 yılında AB'ye üyeliği kabul edilmiştir. AB içerisinde, 2006'da 8. Direktif'in revize edilmesi ve 2014'te Denetim Reformu'nun yapılması olmak üzere iki önemli düzenleme hayata geçirilmiş olmasına rağmen, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, kamu gözetim sistemine, çok geç bir sürede yani Birlik'e üye olduktan 13 yıl sonra sahip olmuştur. Her ne kadar kamu gözetim sistemine çok geç sahip olsa da, incelenen ülkeler içerisinde en genç kamu gözetim sistemine sahiptir. 2017 yılında kamu gözetim sisteminin kuruluyor olması, kamu gözetim sistemlerinin kurulması sürecinin devam ettiği ve edeceği savını da bu anlamda desteklemektedir.

#### **3.2.6.1. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CyPAOB'un Gözetim Sonuçları**

Denetim uygulamaları Güney Kıbrıs'ta çok eski yıllara dayanmaktadır. Kıbrıs'ta ilk denetçi ataması 1879'da adanın İngiliz sömürgeciliği altındaki dönemde gerçekleştirilmiştir ve o dönemde denetçiler "denetim direktörü" unvanı ile anılmaktadır (Rokopou, 2002). Bu kadar eski dönemlerden itibaren denetim müessesine sahip olan adada, bağımsız denetimin etkinliğine yeterince önem verilmediği bir takım olaylarla karşılaşılınca ortaya çıkmıştır.

1990'lar Kıbrıs ekonomisinin patladığı dönemlerdir ve hesap verilebilirlik, şeffaflık, bağımsız denetimin etkinliği gibi konulara gerekli önemin verilmediği yıllardır. 2002'de Kıbrıs Menkul Kıymetler Borsası'nın çöküşüyle birlikte kurumsal yönetim önem kazanmaya başlamıştır (Kapardis ve Psaros, 2006). Kurumsal yönetime verilen önemle birlikte bağımsız denetimin de etkinliği ya da kalitesi sorgulanmaya başlamıştır. 2000'li yıllar bağımlı denetim ve kurumsal başarısızlıkların örnekleriyle dolu olduğu için SOX'tan sonra birçok ülke bağımsız denetim sistemlerini sorgulamıştır. Avrupa Komisyonu da,

asgari standartlar belirleyerek denetçinin bağımsızlığını artırmayı teklif etmiştir (Clark, Martinis ve Kapardis, 2007).

Tüm dünya da olduğu gibi denetimin gözetimine olan ihtiyaç Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde de kendini göstermiş ve bunun sonucunda gerekli adımlar atılmıştır. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde bağımsız denetimin gözetimine yönelik sistem 2017 yılında CyPAOB ile kurulmuştur.

Denetim kalitesine ve denetçi bağımsızlığına yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırma konusu olmuştur. Zorunlu denetçi rotasyonu denetçi bağımsızlığını artırmaktadır (Said ve Khasharmeh, 2014). Denetçi bağımsızlığının artması ise finansal tabloların makul güvence taşımaya ve dolayısıyla da denetim kalitesinin artmasına neden olmaktadır. Bu bölgede yapılan bir araştırmada zorunlu rotasyon ile denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki incelenmiştir. Buna göre, rotasyonun denetçi bağımsızlığını artırdığını ortaya koyulmuş ve ayrıca Big 4 olarak anılan denetim şirketlerinin denetçi rotasyonunu destekledikleri, Big 4 dışındaki denetim şirketlerinin ise desteklemedikleri; Big 4 dışındakilerin finansal açıdan maliyetlerin artacağını ve müşteri kaybına uğrayacaklarını düşündüklerini, Big 4 kapsamındaki denetim şirketlerinin ise bunun aksini düşündüklerini ortaya koyulmuştur (Georgiou, 2018).

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nde kamu gözetim sistemi, bağımsız denetimin gözetimini ve kalite kontrol incelemelerini yapmakla görevlidir. Big 4 kapsamındaki denetim şirketlerini her yıl, diğer KAYİK şirketlerinin denetçilerini 3 yılda bir, KAYİK kapsamı dışındaki şirketlerin denetçilerini ise 3 yılda bir gözetime tabi tutacaktır. KAYİK dışı denetim şirketlerinin kalite güvence incelemelerini meslek örgütü olan ICPAC'a devredilmiştir ve ICPAC 3 yılda bir bu incelemeleri gerçekleştirmektedir.

CyPAOB'un internet sitesinde İnceleme Raporlarına ilişkin bir yayına rastlanmamıştır. 2017'de kurulan kamu gözetim sisteminin gözetim faaliyetini gerçekleştirip gerçekleştirmediğine dair verilere ulaşamadığı için gerek kalite kontrol düzeyi gerekse bağımsız denetim standartlarının ihlali hakkında bilgi elde edilememiştir.

### **3.2.7. Japonya**

Şirketlerin batışı ile gün yüzüne çıkan kaliteden ve bağımsızlıktan yoksun denetim örneklerinden ilki ABD’de Enron ve denetçisi Andersen ile gerçekleşmişken, Japonya’da Kanebo ve denetçisi ChuoAoyama (PwC’nin ortağı) ile gerçekleşmiştir. Küreselleşen dünyada denetimlerin gerçek manada bağımsızlık niteliğine haiz olması için Japonya’da da kamu gözetim otoritesi olarak CPAAOB kurulmuştur. CPAAOB’nin gözetim sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

#### **3.2.7.1. Japonya’da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve CPAAOB’nin Gözetim**

##### **Sonuçları**

Japonya’da kamu gözetim görevini 2004 yılından beri yerine getiren CPAAOB, büyük ölçekli denetim şirketlerini her 2 yılda bir, ikinci kademe denetim şirketlerini her 3 yılda bir rutin olarak gözetime tabi tutarken, küçük ve orta ölçekli denetim şirketleri için periyodik bir süre belirlememiştir. Gerekli görülmesi halinde gözetime tabi tutulacağını bildirmiştir. Yabancı denetim şirketlerini ise 3 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır.

CPAAOB, büyük ölçekli ve ikinci kademe denetim şirketleri üzerindeki gözetimi daha etkili hale getirmek için bunların kendi ölçekleri içerisinde oluşturdukları yönetim ortamına ve yönetim operasyonlarına ilişkin nitel ve nicel bilgilerin yanı sıra denetim sözleşmeleriyle bağlantılı bilgi teknolojileri ve siber güvenlik önlemlerini benimsenmesine yönelik bilgileri edinir. Topladığı bu bilgileri belirli aralıklarla periyodik olarak karşılaştırarak analiz eder ve böylece denetim sektöründeki sorunların belirlenmesini sağlar (CPAAOB, Monitoring Report, 2019).

CPAAOB, 2014-2018 yılları arasında gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketlerinin ölçekleri bazında sayısı Tablo-3.13.’te verilmiştir:



**Tablo 3.13. CPAAOB 2014-2018 Yılları Denetim Şirketi Ölçeklerine Göre Gözetim Sayısı**

<b>Finansal Yıl/Mali Yıl</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Büyük Ölçekli Denetim Şirketleri	2	2	4	4	4
İkinci Kademe Denetim Şirketleri	1	1	2	2	1
Küçük-Orta Ölçekli Denetim Şirketleri	11	6	5	3	4
Yabancı Denetim Şirketleri	1	0	1	0	0
<b>TOPLAM</b>	<b>15</b>	<b>9</b>	<b>12</b>	<b>9</b>	<b>9</b>

Kaynak: CPAAOB, Annual Report, 2019:15.

CPAAOB tarafından 2014 yılından 2018 yılına kadar yapılan gözetim sayılarına bakıldığında, gözetimden geçen denetim şirketi sayısında önemli farklılıklar olmadığı dikkati çekmektedir. Yıllar itibariyle büyük ölçekli denetim şirketinin sayısında bir artış olmamışken, en çok değişkenlik küçük-orta ölçekli denetim şirketleri sayısında olmuştur. 2014 yılında 11 olan sayı, 2018 yılına gelindiğinde 4'e kadar düşmüştür.

Japonya'da en büyük 10 firma arasında yüksek itibarı ve kazancıyla yer edinmiş olan Toshiba 2015 yılında kârını olduğundan yüksek göstererek muhasebe skandalına imza atmıştır (Dereköy, 2020). Bu tür vakaların kamu gözetim sistemlerine rağmen hâlâ yaşanıyor olması bağımsız denetimin yetersizliğini ve denetçilerin hileye ilişkin sorumsuzluklarını ortaya koymaktadır.

CPAAOB, 2016-2018 yılları arasında 6'sı büyük ölçekli, 5'i ikinci kademe ve 11'i küçük-orta ölçekli olan denetim şirketlerine ait denetim sözleşmelerinin denetimini yaparak bir takım eksiklikler tespit etmiştir (CPAAOB Monitoring Report, 2019). Tespit edilen eksikliklere ilişkin bilgiler Tablo-3.14.'te sunulmuştur:

**Tablo 3.14. CPAAOB 2016-2018 Denetim Sözleşmelerinin Denetiminden Tespit Edilen Eksiklikler**

Tespit Edilen Eksiklik Türleri	Denetim Şirketleri	
	Büyük Ölçekli	İkinci Kademe ve Küçük-Orta Ölçekli
Temel Denetim Prosedürleri	% 32	% 35
Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	% 27	% 20
Denetim Planı ve İş Çevresinin Anlaşılması	% 13	% 6
Finansal Raporlama ve İç Kontrol	% 8	% 11
Hile Riskine Karşılık Verme	% 7	% 10
İlişkili Taraf İşlemleri	% 4	% 3
Denetimin Belgelendirilmesi	-	% 3
Diğer	% 9	% 2

Kaynak: CPAAOB Monitoring Report, 2019:47.

CPAAOB tarafından gözetimi yapılan denetim şirketlerinde ortak ve ortak olmayan eksikliklerle karşılaşılmıştır. CPAAOB gözetimi, denetim şirketlerinin boyutları ne olursa olsun, hem en yaygın eksikliklerin ortak olduğunu hem de temel denetim prosedürleri, muhasebe tahminleri ve denetim planı ve iş çevresinin anlaşılması hususunda olduğunu ortaya çıkarmıştır. CPAAOB gözetimi, denetimin belgelendirilmesi hususunda büyük ölçekli denetim şirketlerinde bir eksiklik tespit etmemişken, ikinci kademe ve küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinde bu eksikliğe rastlamıştır. Bir başka deyişle, denetimin belgelendirmesi hususundaki eksiklik, ortak eksiklik sınıflandırmasına dâhil değildir.

CPAAOB, gözetimini gerçekleştirdiği şirketlere 2016 yılından itibaren gözetim sonuçlarını bildirmektedir (CPAAOB Monitoring Report, 2019). Yönetim alanındaki eksiklikler açısından operasyon yönetim ortamları, kalite kontrol sistemindeki eksiklikler açısından kalite kontrol ortamı ve denetim hizmetindeki eksiklikler açısından denetim sözleşmeleri adı altında kilit noktaları denetim şirketlerine bildirmektedir. Bu bildirimler, denetim şirketlerinin hangi alanlarda eksik uygulama yaptıklarını öğrenmelerine ve hangi alanlarda iyileştirici adımlar atmalarını gerektigine ışık tutmaktadır.

CPAAOB, gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketlerinin faaliyetlerini derecelendirmeye tabi tutmaktadır. Kalite kontrol ve denetim alanında bir eksiklik bulunmadığında “genel olarak tatmin edici”, kalite kontrol ve denetim ortamında düzeltilmesi gereken küçük eksiklikler olsa da bunlardan beklenen hizmeti tatmin edici bulunduğu “küçük eksikliklerle tatmin edici”, yönetim, kalite kontrol ve denetim alanında önemli eksiklikler bulunduğu “yetersiz”, gerçekleştirilen hizmetler istenilen nitelikte değilse ve acil iyileştirmelere gereksinim varsa “yetersiz ve acil iyileştirme ihtiyacı”, kalite kontrol ve denetim ortamında tespit edilen eksiklikler iyileştirmelerle dahi düzeltilemeyecek boyutta ise “aşırı yetersiz” olarak derecelendirilir (CPAAOB Monitoring Report, 2019).

CPAAOB, gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketlerinin faaliyetlerini genel hatlarıyla derecelendirmiştir. 2016-2018 gözetim derecelendirmelerine yabancı denetim şirketleri ile takip edilen denetim şirketlerini dâhil etmemiştir. 2016-2018 yılları için yaptığı derecelendirmeye ilişkin bilgiler Tablo-3.15’te sunulmuştur:

**Tablo 3.15. CPAAOB’nin 2016-2018 Yılları İçin Gözetimleri Derecelendirmesi**

<b>Sınıflandırma</b>	<b>Büyük Ölçekli ve İkinci Kademe Denetim Şirketleri</b>	<b>Küçük-Orta Ölçekli Denetim Şirketleri</b>
Genel Olarak Tatmin Edici	-	-
Küçük Eksikliklerle Tatmin Edici	6	3
Yetersiz	2	2
Yetersiz ve Acil İyileştirmeye İhtiyaç Var	-	3
Aşırı Yetersiz	-	2

Kaynak: CPAAOB, Annual Report, 2019:16.

CPAAOB’nin gözetim derecelendirmeleri incelendiğinde belirtilen yıllar için denetim şirketlerinin denetimlerinin tatmin edici sınıflandırmasında yer almaktan ziyade, küçük eksikliklerle tatmin edici olduğunu ortaya koymuştur. Büyük ölçekli ve ikinci kademe denetim şirketleri için acil iyileştirmeye gereksinim duyulan bir yetersizlik ya da

tamamen yetersizlik görülmemiş olsa dahi, küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinde bu durum gözlenmiştir.

Denetimin kalitesinin sürdürülmesi ve artırılması hedefini belirleyen CPAAOB, gözetimini gerçekleştirdiği denetim şirketleri ile diyaloga geçerek, onlara, tespit edilen eksikliklerin temel neden analizi ile analiz edilmesini ve inisiyatif olarak kendilerinin denetim faaliyetlerini geliştirmeleri hususunda teşvik etmiştir (CPAAOB Monitoring Report, 2019). CPAAOB, aşırı yetersiz olarak derecelendirdiği denetim şirketleri açısından FSA komiserine tavsiyelerde bulunmaktadır (CPAAOB Monitoring Report, 2019). Aynı zamanda CPAAOB, her üç büyüklük türündeki denetim şirketleri açısından da yetersiz sınıfta yer alan uygulamaların düzeyini eksiklikler olsa da tatmin edici ya da genel olarak tatmin edici sınıflarına yükseltmek için, bir başka deyişle Japonya'daki denetim kalitesine katkı sağlamak, kamu güvenini sağlamlaştırmak adına JICPA tarafından gerekli adımların atılmasını sağlamalıdır. Çünkü JICPA, denetim şirketlerine uygun ve etkili talimatlar vererek ve onları destekleyerek kendilerini iyileştirmelerini ve kendilerine çeki düzen vermelerini teşvik etmekle de sorumludur. CPAAOB'nin ve JICPA'nın yetkilileri 2018 mali yıl verilerine yönelik izlemeler üzerinde müzakere etmek üzere bir araya geldiklerinde kategori incelemesi, inceleme sıklığı, ilgili kalite kontrol sistemleri ve denetim şirketlerinde sorunlar olduğunu bulmuşlardır ve kalite kontrol inceleme sistemi için politika değişikliği üzerinde tartışmışlardır (CPAAOB, Annual Report, 2019).

CPAAOB'nin 2019 yılı gözetimlerinden elde edilen bulgulardan oluşan Vaka Raporu'na göre eksiklik tespit edilen alanlar Tablo-3.16'da özet olarak sunulmuştur:

**Tablo 3.16. CPAAOB 2019 Yılı Vaka Raporu Bulguları**

<b>Büyük Ölçekli Denetim Şirketleri - Kalite Kontrol Çevresi</b>		
<b>Eksiklik Tespit Edilen Alanlar</b>	<b>Vakalar</b>	<b>İhlal Edilen Denetim Standartları veya Kalite Kontrol Standartları ve İhlal Edilen Maddeleri</b>
<b>1.Performansı Artırma Girişimleri</b>	<b>1. Vaka:</b> Şirket İçerisinde Bilgi Paylaşımı ve İşbirliği	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>2. Vaka:</b> İyileştirmenin Doğrulanması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>3. Vaka:</b> Denetim Riski Bilgilerinin Toplanması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
<b>2. Kalite Kontrol Sisteminin İşleyişi</b>	<b>1. Vaka:</b> Denetim Belgelerinin İncelenmesi ve Denetim Sözleşmelerinin Denetimi	KKS 1/ Paragraf: 31 <b>BDS 220</b> BDS 220/14. Paragraf BDS 220/15. Paragraf BDS 220/16. Paragraf
	<b>2. Vaka:</b> Etkili Bir İnceleme Sağlamak	KKS 1/Paragraflar: 36, 37, A41 <b>BDS 220</b> BDS 220/19. Paragraf BDS 220/20. Paragraf
	<b>3. Vaka:</b> Periyodik İncelemelerin Etkinliği	KKS 1/Paragraflar: 47, 50, 51
<b>İkinci Kademe ve Küçük-Orta Ölçekli Denetim Şirketleri - Kalite Kontrol Çevresi</b>		
<b>1. İşlemler</b>	<b>1. İyileştirme Girişimleri</b>	
	<b>1. Vaka:</b> İyileştirme İçin Özel Prosedürlerin Oluşturulması ve Uygulanması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>2.Vaka:</b> İyileştirme İçin Özel Politika ve Prosedürlerin İletilmesi	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16

	<b>3. Vaka:</b> İyileştirmenin Doğrulanması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
<b>2. Yasalara, Yönetmeliklere, Mesleki Standartlara Uygun İç Kurallar Koyulması ve Uygulanması</b>	<b>1. İç Kuralların Koyulması ve Uygulanması</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Bağımsızlıkla İlgili İç Kuralların Oluşturulması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>2.Vaka:</b> Ana Sözleşme ve Organizasyon Kurallarının Oluşturulması	KKS 1/ Paragraflar: 17 ve 18
	<b>3.Vaka:</b> İç Kuralların Uygulanması	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>2. Yasalara Yönetmeliklere ve Mesleki Standartlara Uyum</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Ortakların Rekabet Etmeme Yükümlülüğü	KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16
	<b>2.Vaka:</b> Ortak İçin Gereksinimlerin Karşıllanması	İlgili Kanun Maddesi:34 İlgili Yönetmelik Maddeleri: 25, 38 KKS 1/ Paragraf: 28
	<b>3.Vaka:</b> Denetim Şirketinin Ana Sözleşmesinde Belirtilen Amaçlar ve Gerçekleştirilen İşlemler	İlgili Kanun Maddesi:34
	<b>3.Bilgi Güvenliği</b>	
	<b>1. Vaka:</b> İşletme İçi Bilgi Güvenlik Kurallarının Oluşturulması ve Uygulanması	İlgili Kanun Maddesi:27 KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16 JICPA IT Komitesi Uygulama Rehberinin İlgili Maddeleri
	<b>2.Vaka:</b> Yarı Zamanlı Profesyonel Personel İşletme İçi Bilgi Güvenlik Kurallarının Uygulanması	İlgili Kanun Maddesi:27 KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 16 JICPA IT Komitesi Uygulama Rehberinin İlgili Maddeleri
	<b>3.Vaka:</b> İşlemler İçin	JICPA Etik Kodlarının ilgili maddesi

	İnternet Sunucularını Kullanma Güvenliği	JICPA IT Komitesi Uygulama Rehberinin ilgili maddeleri
	<b>4.Vaka:</b> Kişisel Bilgilerin Kullanımı	KKS 1/ Paragraf: 45 <b>BDS 220</b> BDS 220/7. Paragraf
	<b>4. İçeriden Öğrenilen Bilgilerin Ticaretinin Yapılmasının Önlenmesi (Insider Trading)</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Insider Trading'ın Önlenmesi İçin Uygulama Eğitimi	İlgili Kanun Maddesi:26 KKS 1/ Paragraflar: 15 ve 19
	<b>2.Vaka:</b> Insider Trading'e Karşı Yazılı Taahhütlerin Verilmesi	İlgili Kanun Maddesi:26 KKS 1/ Paragraf:19
<b>3. Mesleki Etik ve Bağımsızlık</b>	<b>1.Vaka:</b> Profesyonel Personel İçin Bağımsızlık Onay Prosedürleri	KKS 1/ Paragraf:20 <b>BDS 220</b> BDS 220/10. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Yeni Sözleşmelerin Kabulü İçin Onay Prosedürleri	KKS 1/ Paragraf:23
	<b>3.Vaka:</b> Denetlenen Şirketlerin Eksik Listesi	KKS 1/ Paragraflar: 20, 21, 23
	<b>4. Vaka:</b> Grup Firmaları Hakkında Bilgi Edinme Ortamı	KKS 1/ Paragraflar: 20, 21
	<b>5.Vaka:</b> Denetlenen Bir Tek Şirketten Elde Edilen Gelire Bağımlılığın Hesaplanması	Bağımsızlık Rehberi/ Paragraflar: 220, 222 Profesyonel Etik Rehberi: Q13
	<b>6.Vaka:</b> Sözleşme Ortaklarının Sözleşme Süreleri	KKS 1/ Paragraflar: 20, 24
<b>4. Görevlerin Kabulü ve Devam</b>	<b>1.Görevlerin Kabulü ve Devamına İlişkin Risk Değerlendirmesi</b>	

<b>Edilmesi</b>	<b>1.Vaka: Ortaklar Toplantısında Onay</b>	KKS 1/ Paragraf: 25
	<b>2.Vaka: Yeni Denetim Sözleşmesi Yapılırken Risk Değerlendirme Prosedürleri</b>	KKS 1/ Paragraflar: 14, 25, 26 <b>BDS 220</b> BDS 220/11. Paragraf <b>BDS 600</b> BDS 600/11. Paragraf BDS 600/19. Paragraf BDS 600/A11. Paragraf BDS 600/A37. Paragraf
	<b>3.Vaka: Denetim Sözleşmesinin Revizyonunun Kabulünde Risk Değerlendirme Prosedürleri</b>	KKS 1/ Paragraflar: 25, 26 <b>BDS 220</b> BDS 220/11. Paragraf
	<b>4.Vaka: Sözleşme Devam Ederken Risk Değerlendirme Prosedürleri</b>	KKS 1/ Paragraflar: 25, 26 <b>BDS 220</b> BDS 220/11. Paragraf
	<b>5.Vaka: İnsan Kaynaklarının Varlığı</b>	KKS 1/ Paragraflar: 25, 26
	<b>2. Önceki ve Sonraki Denetçiler Arasındaki İletişim</b>	
	<b>Vaka: Önceki Denetçiden Bir Takım Bilgilerin Sorulması</b>	<b>BDS 900</b> BDS 900/ Paragraflar: 8, 9 (Auditing Standards Committee Statement No. 900, paragraphs 8 and 9)
<b>5. İşe Alım, Eğitim ve Öğretim; Değerlendirme ve Atama</b>	<b>1.İşe Alım, Eğitim ve Öğretim</b>	
	<b>1.Vaka: Personel Alımı</b>	KKS1 / Paragraflar: 17, 28, A20
	<b>2.Vaka: Eğitimin Etkinliği</b>	KKS1 / Paragraflar: 28, A21, A22
	<b>3.Vaka: Yarı Zamanlı Üyelerin Eğitimi</b>	KKS1 / Paragraflar: 28, A21, A22
	<b>2. Değerlendirme, Tazminat ve Tanıtım</b>	



	<b>1.Vaka:</b> Profesyonel Personelin Değerlendirilmesi İçin Politika ve Prosedürler	KKS1 / Paragraflar: 17, 28, A20, A24
	<b>2.Vaka:</b> Yarı Zamanlı Çalışanların Değerlendirilmesi	KKS1 / Paragraflar: 15, 17
	<b>3. Görev</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Sözleşme Ortağının Görevi	KKS1 / Paragraflar: 17, 28, 29, 30, A26, A27
	<b>2.Vaka:</b> Sözleşme Ekibinin Oluşumu	KKS1 / Paragraflar: 15, 29, 30,
<b>6. Denetim Belgeleri</b>	<b>1.Denetim Belgelerinin Hazırlanması ve Gözden Geçirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Denetim Belgelerinin Hazırlanması	<b>BDS 230</b> BDS 230/7. Paragraf BDS 230/8. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Denetim Belgelerinin İncelenmesi	KKS1 / Paragraflar: 31, A30, A31 <b>BDS 220</b> BDS 220/15. Paragraf BDS 220/16. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Talimatlar ve Sözleşme Ortağının Yardımcılarının Denetimi	KKS1 / Paragraflar: 31, A30
	<b>2. Denetim Dosyalarının Son Halini Alması İçin Bir Araya Getirilmesi, Denetim Belgelerinin Kontrolü ve Saklanması</b>	
	<b>Vaka:</b> Denetim Dosyasının Son Halini Alması	KKS1 / Paragraflar: 44 <b>BDS 230</b> BDS 230/13. Paragraf
<b>7. Sözleşmenin Kalite Kontrol İncelemesi</b>	<b>1.Vaka:</b> Sözleşmenin Kalite Kontrol İnceleyicisinin Uygunluğu	KKS1 / Paragraflar: 38
	<b>2.Vaka:</b> Etkili Bir İnceleme Sağlamak	KKS1 / Paragraflar: 34, 36, 37 <b>BDS 220</b>

		BDS 220/18. Paragraf BDS 220/19. Paragraf BDS 220/20. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Sözleşmenin Kalite Kontrol İncelemesinde Belirlenen Bulguların Takibi	KKS1 / Paragraflar: 41, 42, 43
<b>8. İşletmenin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri Sisteminin İzlenmesi</b>	<b>1.Vaka:</b> Sürekli İzlemenin Etkinliği	KKS1 / Paragraflar: 47
	<b>2.Vaka:</b> Periyodik İzlemenin Etkinliği	KKS1 / Paragraflar: 47, 48, 49, 50
	<b>3.Vaka:</b> Tablolarla İlgili İtiraz ve Şüphe	KKS1 / Paragraflar: F54-2
<b>9. Şirket Denetçileri İle İşbirliği</b>	<b>1. Bağımsız Denetçiler İle Şirket Denetçileri Arasında İşbirliği</b>	
	<b>Vaka:</b> Şirket Denetçileri İle İşbirliği	<b>BDS 260</b> BDS 260/13. Paragraf BDS 260/16. Paragraf BDS 260/20. Paragraf BDS 260/22. Paragraf BDS 260/A31. Paragraf
<b>2. Hile/Uygunsuzluğun Tespitine Yanıt</b>		
<b>Bireysel Denetim Sözleşmeleri</b>		
<b>1. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıt</b>	<b>1. Denetim Planlaması</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Ayrıntılı Denetim Planlaması	<b>BDS 300</b> BDS 300/8. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Denetim Sürecinde Planlama Kararındaki Değişiklikler	<b>BDS 300</b> BDS 300/9. Paragraf
	<b>2. Denetlenen İşletmenin ve Çevresinin Tanınması Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Denetlenen İşletmenin, İç Kontrolü	<b>BDS 315</b> BDS 315/25. Paragraf

	Dâhil İşletme Çevresinin Tanınması	<b>BDS 330</b> BDS 330/17. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>BDS 315</b> BDS 315/25. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Konsolide Edilen Bağı Ortaklıklarla Yapılan Önemli İşlemlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>BDS 550</b> BDS 550/23. Paragraf BDS 550/24. Paragraf
	<b>4.Vaka:</b> Denetlenen İşletmenin Önemli Risklerle İlgili İç Kontrollerinin Anlaşılması	<b>BDS 315</b> BDS 315/28. Paragraf
	<b>3. Değerlendirilen Risklere Denetçinin Verdiği Yanıtlar</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Önemli Yanlışlık Riskleri İçin Denetim Prosedürleri	<b>BDS 330</b> BDS 330/5. Paragraf BDS 330/17. Paragraf <b>BDS 500</b> BDS 500/5. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Sunum ve Açıklama Yeterliliği	<b>BDS 330</b> BDS 330/23. Paragraf ASBJ Beyanı No:18/16.Paragraf
	<b>4.Hizmet Kuruluşu Kullanan Denetlenen Bir Şirketle İlgili Denetim Hususları</b>	
	<b>1.Vaka:</b> İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması	<b>BDS 402</b> BDS 402/8. Paragraf BDS 402/9. Paragraf BDS 402/10. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Hizmet Kuruluşunda İç Kontrollerin Etkinliğine İlişkin Denetim Kanıtı	<b>BDS 402</b> BDS 402/16. Paragraf

	<b>5. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların İncelenmesi	<b>BDS 450</b> BDS 450/4. Paragraf BDS 450/5. Paragraf BDS 450/13. Paragraf BDS 450/A4. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Düzeltilmemiş Yanlılıkların Etkisinin Değerlendirilmesi	<b>BDS 450</b> BDS 450/10. Paragraf BDS 450/13. Paragraf ASBJ Beyanı No:24/Paragraf: 21, 35
	<b>6. Bilgi Sistemi ve Prosedürlerine Bağlı Olarak İlgili Önemli Yanlılık Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, Değerlendirilen Risklere Duyarlı Prosedürler</b>	
	<b>1.Vaka:</b> BT Sistemlerinin Kullanımı İçin Bir Denetim Planının Geliştirilmesi	<b>BDS 315</b> BDS 315/17. Paragraf BDS 315/20. Paragraf BT Komitesi Uygulama Rehberi No:6/Paragraf 4 Denetim ve Güvence Uygulama Komitesi Raporu No:82/Paragraf 144
<b>2.Denetim Kanıtı</b>	<b>1. Denetim Kanıtında Ortak Hususlar</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Yeterli Uygun Denetim Kanıtı (Denetim Kanıtının Yeterliliği)	<b>BDS 500</b> BDS 500/6. Paragraf BDS 500/9. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Yeterli Uygun Denetim Kanıtı (Denetim Kanıtının Uygunluluğu)	<b>BDS 330</b> BDS 330/17. Paragraf <b>BDS 500</b> BDS 500/5. Paragraf BDS 500/6. Paragraf BDS 500/8. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Yönetimin Uzmanlarının alışmaları	<b>BDS 500</b> BDS 500/7. Paragraf

	<b>4.Vaka:</b> Denetlenen İşletmeler Tarafından Hazırlanan Bilgilerin Güvenilirliği	<b>BDS 500</b> BDS 500/8. Paragraf
	<b>5.Vaka:</b> Maddi Prosedürlerin Zamanlaması (Kalan Süre İçin Prosedürler)	<b>BDS 330</b> BDS 330/17. Paragraf BDS 330/21. Paragraf <b>BDS 500</b> BDS 500/5. Paragraf <b>BDS 501</b> BDS 501/4. Paragraf
<b>2. Dış Teyit</b>		
	<b>1.Vaka:</b> Onay Talebine Verilen Yanıtın Güvenilirliği	<b>BDS 505</b> BDS 505/9. Paragraf BDS 505/15. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Alternatif Denetim Prosedürleri	<b>BDS 505</b> BDS 505/11. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Onay İle İlgili İstisna	<b>BDS 505</b> BDS 505/13. Paragraf BDS 505/15. Paragraf
<b>3. Analitik Maddi Prosedürler</b>		
	<b>1.Vaka:</b> Analitik Maddi Prosedürlerde Tespit Edilen Eksiklikler	<b>BDS 520</b> BDS 520/4. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Analitik Maddi Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması	<b>BDS 520</b> BDS 520/6. Paragraf
<b>4. Belirli Alanların Denetlenmesi ve Test Edilmesi</b>		
	<b>1.Vaka:</b> Denetim Örneklemesinin Planlaması	<b>BDS 500</b> BDS 500/5. Paragraf <b>BDS 530</b> BDS 530/5. Paragraf BDS 530/6. Paragraf

	<b>2.Vaka:</b> Bir Toplulukta Seçilen Bazı Unsurların Test Edilmesi	<b>BDS 500</b> BDS 500/9. Paragraf BDS 500/A55. Paragraf
<b>5. İlişkili Taraflar</b>		
	<b>1.Vaka:</b> Denetlenen Şirketin İlişkili Taraf İlişkilerini ve İşlemlerini Tanıma	<b>BDS 550</b> BDS 550/24. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> İlişkili Taraf İşlemleriyle İlgili Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>BDS 550</b> BDS 550/10. Paragraf BDS 550/12. Paragraf BDS 550/17. Paragraf BDS 550/22. Paragraf
<b>6. Süreklilik</b>		
	<b>Vaka:</b> Denetlenen İşletmenin Sürekliliğinin Devamına Dair Önemli Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Koşulların Belirlenmesi	<b>BDS 570</b> BDS 570/9. Paragraf BDS 570/11. Paragraf
<b>7. Diğer</b>		
	<b>1.Vaka:</b> Sonraki Olaylar	<b>BDS 560</b> BDS 560/7. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Denetim Görüşünün Oluşturulması (Yanlılıkların Değerlendirilmesi)	<b>BDS 700</b> BDS 700/9. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Konsolidasyon	<b>BDS 330</b> BDS 330/6. Paragraf BDS 330/17. Paragraf BDS 330/25. Paragraf <b>BDS 500</b> BDS 500/10. Paragraf

<b>3. Muhasebe Tahminlerinin Denetimi</b>	<b>1. Muhasebe Tahminlerinin Denetlenmesinde Ortak Hususlar</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Yönetimin Varsayımlarının Makul Olması	<b>BDS 500</b> BDS 500/8. Paragraf BDS 500/10. Paragraf <b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf BDS 540/14. Paragraf BDS 540/20. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Muhasebe Tahminlerindeki Yöntemin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/7. Paragraf BDS 540/14. Paragraf
	<b>3. Vaka:</b> Önceki Dönem Muhasebe Tahminlerinin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/8. Paragraf BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf Muhasebe Sistemi Komite Beyanı No:14/Paragraf: 92
	<b>4.Vaka:</b> İş Planının Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf
	<b>2. Bağlı Şirket Hisselerinin Değerlendirilmesi</b>	
	<b>Vaka:</b> Net Değer ve Geri Kazanılabılır Değerin İncelenmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf
	<b>3. Alacakların Değerlemesi</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Tanıma ve Ölçümün Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Kredilerin Değerlemesi (Borçlu Kategorisinin Uygunluğu)	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf BDS 540/14. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Kredi Zarar Oranının Doğruluğu	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf

<b>4. Envanter Değerlemesi</b>	
<b>Vaka:</b> Muhasebe Tahminleri Yapma Yöntemlerinin ve Üretilen Bilgilerin İncelenmesi	<b>BDS 500</b> BDS 500/8. Paragraf <b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf BDS 540/14. Paragraf
<b>5. Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b>	
<b>1.Vaka:</b> Nakit Yaratan Birimlerin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf
<b>2.Vaka:</b> Değer Düşüklüğü Göstergelerinin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/7. Paragraf BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf
<b>3.Vaka:</b> Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi ve Ölçümü	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf
<b>6. Şerefiyenin Değerlemesi</b>	
<b>1.Vaka:</b> Şerefiyedeki Değer Düşüklüğünün ve İtfa Süresinin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf ASBJ Rehberi No:10/Paragraf 77
<b>2.Vaka:</b> Şerefiyede Değer Düşüklüğünün Göstergeleri	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf BDS 540/17. Paragraf
<b>7. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabirliği</b>	
<b>1.Vaka:</b> Şirket Sınıflandırmasının Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/7. Paragraf BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf BDS 540/17. Paragraf
<b>2.Vaka:</b> Vergiye Tabi Gelirin Hesaplanması	<b>BDS 540</b> BDS 540/11. Paragraf



		BDS 540/12. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Programlamanın Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/14. Paragraf
	<b>8. Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>	
	<b>Vaka:</b> Temel Verilerin Güvenilirliği	<b>BDS 540</b> BDS 540/12. Paragraf
	<b>9. Varlık Emeklilik Yükümlülükleri</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Muhasebe Tahmin Yöntemleri ve Önceki Dönem Muhasebe Tahminlerinin Gözden Geçirilmesi	<b>BDS 540</b> BDS 540/7. Paragraf BDS 540/8. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Makul Tahminler Yapılmadığında Uygunluk	<b>BDS 330</b> BDS 330/20. Paragraf <b>BDS 540</b> BDS 540/11. Paragraf BDS 540/12. Paragraf
<b>4. Grup Denetimi</b>	<b>1.Vaka:</b> Önemli Topluluklar	<b>BDS 600</b> BDS 600/8. Paragraf BDS 600/16. Paragraf BDS 600/17. Paragraf BDS 600/A5. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Önemlilik	<b>BDS 600</b> BDS 600/20. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Toplulukların Finansal Bilgilerine İlişkin Denetim Görevine Karar Verme	<b>BDS 600</b> BDS 600/17. Paragraf BDS 600/25. Paragraf BDS 600/26. Paragraf
	<b>4.Vaka:</b> Topluluk Denetçileri Tarafından Üstlenilen Görevlere Katılım	<b>BDS 600</b> BDS 600/30. Paragraf BDS 600/42. Paragraf
	<b>5.Vaka:</b> Topluluk	<b>BDS 600</b>

	Denetçileriyle İletişim	BDS 600/29. Paragraf BDS 600/39. Paragraf
	<b>6.Vaka:</b> Topluluk Denetçilerinden İletilen Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi	<b>BDS 265</b> BDS 265/7. Paragraf <b>BDS 450</b> BDS 450/13. Paragraf <b>BDS 600</b> BDS 600/41. Paragraf BDS 600/42. Paragraf BDS 600/45. Paragraf
	<b>7.Vaka:</b> Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Yeterliliği ve Uygunluğu	<b>BDS 600</b> BDS 600/43. Paragraf
	<b>8.Vaka:</b> Konsolidasyon Süreci (Muhasebe Politikaları)	<b>BDS 600</b> BDS 600/34. Paragraf
<b>5. Uzman Çalışmalarının Kullanılması</b>	<b>1.Vaka:</b> Denetçinin Uzmanla Anlaşması	<b>BDS 620</b> BDS 620/10. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Denetçi Tarafından Kullanılan Uzmanların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi	<b>BDS 620</b> BDS 620/11. Paragraf BDS 620/12. Paragraf
<b>6. Denetçinin Finansal Tablo Denetiminde Hileye İlişkin Sorumlulukları</b>	<b>1. Denetim Ekibi Tarafından Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetlerin Tartışılması</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Denetlenen Şirkette ve Sektörde Hile Durumlarının Anlaşılması	<b>BDS 240</b> BDS 240/11. Paragraf BDS 240/25. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Sözleşme Ekibi İçinde Tartışma	<b>BDS 240</b> BDS 240/14. Paragraf
	<b>2. Hileye İlişkin Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</b>	
	<b>Vaka:</b> Gelirlerin Muhasebeleştirilmesinde	<b>BDS 240</b> BDS 240/25. Paragraf

	Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 240/46. Paragraf
	<b>3. Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Risklerine Karşılık Verme</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Günlük Girişlerin Testi	<b>BDS 240</b> BDS 240/31. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Önemli İşlemlerin Oranı	<b>BDS 240</b> BDS 240/31. Paragraf
		<b>BDS 315</b> BDS 315/10. Paragraf
	<b>3.Vaka:</b> Gelirlerin Muhasebeleştirilmesinde Hile Riskine Verilen Karşılık	<b>BDS 240</b> BDS 240/22. Paragraf BDS 240/29. Paragraf BDS 240/31. Paragraf BDS 240/F35-2. Paragraf <b>BDS 330</b> BDS 330/5. Paragraf BDS 330/20. Paragraf
	<b>4.Vaka:</b> İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerde Hile Riskine Verilen Karşılık	<b>BDS 240</b> BDS 240/F11-2. Paragraf BDS 240/32-2. Paragraf BDS 240/F35-2. Paragraf <b>BDS 550</b> BDS 550/22. Paragraf
	<b>4. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka:</b> Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Risklerine Verilen Karşılık	<b>BDS 240</b> BDS 240/F11-2. Paragraf
	<b>2.Vaka:</b> Denetim Sırasında Tespit Edilen Hileden Doğan Yanlışlığın Değerlendirilmesi	<b>BDS 240</b> BDS 240/F35-2. Paragraf
<b>7. Finansal</b>	<b>1. İç Kontrol Değerlendirme Kapsamının Değerlendirilmesi</b>	

<b>Raporlamada İç Kontrolün Denetimi</b>	<b>1.Vaka: Önemli Hesapların Seçimi</b>	Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraflar: 98, 100
	<b>2.Vaka: Önemli İş Süreçlerini Belirleme</b>	Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraf: 112
	<b>2. İç Kontrol Değerlendirmesinin Değerlendirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka: Örneklem</b>	<b>BDS 500</b> BDS 500/9. Paragraf Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraflar: 153, 154, 158
	<b>2.Vaka: İç Kontrolün Tasarımı ve İşletiminin Değerlendirilmesi</b>	<b>BDS 315</b> BDS 315/8. Paragraf BDS 315/17. Paragraf BT Komitesi Uygulama Rehberi No:6/Paragraflar: 6, 31
	<b>3.Vaka: Prosedürlerin Zamanlamasının Değerlendirilmesi</b>	<b>BDS 300</b> BDS 300/8. Paragraf <b>BDS 330</b> BDS 330/5. Paragraf BDS 330/6. Paragraf BDS 330/10. Paragraf BDS 330/25. Paragraf Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraf: 27
	<b>4.Vaka: Yönetimin Geçmiş Yıllardaki Değerlendirme Sonuçlarının Kullanımı</b>	Finansal Raporlamada İç Kontrolle İlgili Yönetim Değerlendirmesi ve Denetimi İçin Uygulama Standartları İlgili Maddeleri
	<b>3. Eksikliklerin Değerlendirilmesi</b>	
	<b>1.Vaka: İç Kontrolün Tasarımı ve İşletilmesindeki Eksikliklerin Değerlendirilmesi</b>	<b>BDS 315</b> BDS 315/30. Paragraf <b>BDS 330</b> BDS 330/16. Paragraf Denetim ve Güvence Standardı

		No:82/Paragraf: 205 BT Komitesi Uygulama Rehberi No:6/Paragraf: 53
	<b>2.Vaka:</b> Maddi Zayıflıkların Belirlenmesi	Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraflar: 210, 211
	<b>3.Vaka:</b> İç Kontroldeki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	Denetim ve Güvence Standardı No:82/Paragraflar: 43, 44
	<b>4. Yönetim Değerlendirmelerinin Kullanılması</b>	
	<b>Vaka:</b> İç Denetçi Çalışmalarının Kullanımının Kapsamı	<b>BDS 610</b> BDS 610/11. Paragraf BDS 610/19. Paragraf

Kaynak: “CPAAOB Case Report from Audit Firm Inspection Results 2019 July” faydalanılarak oluşturulmuştur.

CPAAOB tarafından denetim şirketlerinin gözetimi sonucunda elde edilen bulgulardan faydalanılarak 2019 yılı için hazırlanan Vaka Raporu’nda ihlal edilen kalite kontrol standartları, denetim standartları, ilgili düzenlemeler bütün detaylarıyla tüm kamuoyuna sunulmuştur. Tablo-3.16’da ihlal edilen denetim standartlarının numarası belirtilirken ülkemizdeki (BDS) rumuzu (tarafımdan) kullanılmıştır. Sonuçların kamuoyuyla paylaşımında, eksiklik tespit edilen denetim alanlarında eksikliklerin detaylandırılmış sunumu, denetim kalitesinde ulaşılmak istenen noktaya etkin bir şekilde gelebilmeye hizmet etmektedir ve aynı zamanda finansal tablo kullanıcıları açısından temel bilgi kaynağı vazifesi görmektedir. Eksikliklerin detaylandırılmış sunumu, denetim şirketleri tarafından sadece bağımsız denetim sözleşmelerinde ya da kalite kontrol sistemindeki eksikliklerin tamamlanması ile yetinilmesi için değil, aynı zamanda bu eksikliklerin temel nedenlerinin analiz edilerek gerekli iyileştirmelerin yapılması içindir.

2019 yılı Vaka Raporu bulguları ile Tablo-3.14’te yer alan veriler esas alındığında en çok ihlal edilen denetim standartları aşağıda sıralanmıştır:

- BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- BDS 230 Denetimin Belgelendirilmesi

- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 315 İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- BDS 550 İlişkili Taraflar
- BDS 600 Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi

### **3.2.8. Çin**

Olumsuz denetim vakalarının önüne geçilmesi, finansal tablolara güvenin tesis edilmesi, denetimin kaliteli bir niteliğe haiz olması için küresel olarak yeniden yapılanma ihtiyacı ile kamu gözetim otoritesi başta ABD olmak üzere pek çok ülkede oluşturulmuştur. Çin’de de bu otoriteye FSC sahiptir. FSC’nin gözetim sonuçlarına yer verilmiştir.

#### **3.2.8.1. Çin’de Bağımsız Denetimin Kalitesi ve FSC’nin Gözetim Sonuçları**

Çin’de yüksek kaliteli denetimlerin yapılabilmesi için sadece denetim mesleğinin gelişmesine odaklanmak kâfi değildir; aksine iyi bir kurumsal yönetim temeli ile Çinli şirketlerin yüksek kaliteli finansal raporlama için el ele vermesiyle mümkün olabilir (Lui ve Wong, 2015). Çin’de yönetimin denetçi üzerindeki kurduğu baskı ile denetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmış ve yönetimin denetçiler üzerindeki etkisini sınırlayan yasal düzenlemeler yapıldıktan sonra denetim kalitesinin yükseldiği ortaya konulmuştur (Chi,

Lisic, Long ve Wang, 2013). Sonuç olarak, işletmelerin kurumsal yönetiminin sağlıklı işleyişi, denetim kalitesinde yükseliş olarak kendisini gösterecektir.

FSC, gözetim faaliyetlerini yerine getirirken kalite kontrol sistemleri ve denetim sözleşmelerinin incelenmesi olmak üzere iki temel noktaya odaklanmaktadır. 100'den fazla halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketlerini her 3 yılda bir, denetim müşteri sayısı 10 ilâ 100 arasında olanları her 6 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır. Bunların dışındakiler için belirlenmiş bir periyodik zaman dilimi yoktur.

FSC tarafından 2017 ve 2018 yıllarında gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin ölçekleri birbirinden farklılık gösterdiği gibi elde edilen bulguların sayısal ifadesi de (çokluğu da) birbirinden farklılık göstermektedir. FSC her iki yılda da denetim şirketlerinin gözetimini kalite kontrol incelemesi ve denetim dosyaları incelemesi şeklinde yapmıştır. FSC tarafından 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen gözetim verileri Tablo-3.17.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.17. FSC 2017-2018 Gözetim Verileri**

YILLAR	2017		2018	
	Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Şirketi	Büyük Ölçekli Denetim Şirketi	Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Şirketi	Büyük Ölçekli Denetim Şirketi
<b>GÖZETİM VERİLERİ</b>				
<b>CPA Şirketi</b>	-	3	4	-
<b>Kalite Kontrol Bulgusu</b>	-	7	45	-
<b>Denetim Dosyası</b>	-	6	7	-
<b>Denetim Sözleşmesi Bulgusu</b>	-	15	22	-

Kaynak: FSC, CPA Firm Inspection 2018 Raporu'nda yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

FSC, 2018 yılında 4 denetim şirketini (Joint CPA Firms) gözetime tabi tutmuş ve kalite kontrol incelemeleri sırasında 2018 yılı için 45 bulgu tespit etmiştir. 2017 yılında ise 3 denetim şirketini (CPA Firms) gözetime tabi tutmuş ve kalite kontrolünde 7 bulgu tespit etmiştir (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

2018 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketleri küçük-orta ölçekli denetim şirketleri sınıfında iken, 2017 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin hepsi büyük ölçekli denetim şirketleri sınıfındadır (FSC, CPA Firm Inspection 2018). 2017 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin hepsinin büyük ölçekli olmasının etkisi bulgu sonuçlarına da yansımıştır. 2017 yılında kalite kontrol alanında sadece 7 bulguya rastlanmıştır. Bu sonuç, büyük ölçekli denetim şirketlerinin kalite kontrol çalışmalarında özenli hareket ettiklerinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. 2018 yılında gözetimi yapılan denetim şirketlerinin ölçeklendirildiği sınıf küçük-orta ölçekli denetim şirketi olunca ve elde edilen bulgu sayısı 45'e çıkınca, bu durum küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinde kalite kontrol uygulamalarının aksadığını göstermektedir. Küçük-orta ölçekli denetim şirketlerinin büyük ölçekli denetim şirketlerine göre daha az kaynak ve çalışana sahip olması kalite kontrol uygulamalarında daha çok bulgu ile karşılaşılması sonucunu doğurmuştur (FSC, CPA Firm Inspection 2018). Bir başka deyişle küçük-orta ölçekli işletmelerdeki kaynak ve personel eksikliği kalite kontrol çalışmalarının da eksik ve istenilen nitelikte olmamasına neden olmuştur.

FSC, 2018 yılında 7 denetim dosyasını gözetime tabi tutmuş ve denetim sözleşmeleri incelemeleri sırasında 2018 yılı için 22 bulgu tespit etmiştir. 2017 yılında ise 6 denetim dosyasını gözetime tabi tutmuş ve denetim sözleşmeleri incelemeleri sırasında 15 bulgu tespit etmiştir. 2017 ve 2018 yılı karşılaştırıldığında denetim dosya sayısındaki bulgu sayısı (2017'de) 15 iken % 46 artışla 22'ye çıkmıştır. 2018 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin hepsinin küçük ve orta ölçekli olduğu ve kaynak ve personel eksikliği dikkate alındığında onların, iç kalite kontrolü uygulamalarını, büyük ölçekli şirketler kadar etkili yapmadığı sonucu ortaya çıkmıştır (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

FSC tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen gözetimlerde ihlal edilen denetim standartlarının listesi Tablo-3.18'de sunulmuştur:



**Tablo 3.18. FSC 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları**

<b>İhlal Edilen Denetim Standartlarının</b>		
<b>Numarası</b>	<b>Adı</b>	<b>BDS Karşılığı</b>
SAS No. 38	Dış Teyitler	BDS 505
SAS No. 45	Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
SAS No. 46	Şirketler İçin Kalite Kontrol Standardı	BDS 220
SAS No. 47	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması	BDS 300
SAS No. 51	Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik	BDS 320
SAS No. 52	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	BDS 450
SAS No. 58	Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi	BDS 701

Kaynak: FSC, CPA Firm Inspection 2018 Raporu'nda yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Standartların isimlerine "<http://www.ardf.org.tw/english/sas1.html>" sayfasından ulaşılmıştır.

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması denetim kalitesini artırdığı gibi, finansal piyasalara olan kamu güvenini de pekiştirmektedir.

FSC tarafından 2018 yılında bağımsız denetim şirketlerince ihmal edilen denetim standartlarına yönelik uygulamalar da, denetim şirketleri bulgulara yönelik olarak gerekli iyileştirici adımları atmalıdır, denetim kalitesini artırmalıdır ve iç kontrol sistemini kurmalıdır (FSC, CPA Firm Inspection 2018). Ayrıca FSC, denetim şirketlerine (CPA Firms) yabancı meslektaşları tarafından benimsenen ve uygulanan temel neden analizi yapmalarını önermelidir ve temel neden analizine yönelik bir çerçeve oluşturmaya teşvik etmelidir. Böylelikle düşük denetim kalitesinin nedenleri belirlenerek, mevcut iyileştirme durumları izlenir ve yüksek kaliteli denetimlerin yapılması için iyileştirici önlemlerin etkinliği gözden geçirilir (FSC, CPA Firm Inspection 2018).

### **3.2.9. Avustralya**

Avustralya'da yaşanan kurumsal başarısızlıkların temelinde denetimin bağımsızlığının muhafaza edilmemesi gelmektedir. ASIC, 1991 yılından beri Avustralya'da faaliyet göstermektedir ve ayrıca yaşanan bir dizi kurumsal başarısızlığın ardından yeni bir sistem kurmak yerine, 2001 yılında çıkarılan Şirketler Yasası ile kamu gözetim görevini de üstlenmiştir.

#### **3.2.9.1. Avustralya'da Bağımsız Denetimin Kalitesi ve ASIC'in Gözetim**

##### **Sonuçları**

Her ülkede olduğu gibi denetimdeki bağımlılık, finansal tabloların manipüle edilmiş veriler taşınmasına ve dolayısıyla denetimde kalitenin düşmesine neden olmaktadır. Yüksek profilli kurumsal başarısızlıkların ardından yapılan düzenlemeler, finansal raporlama sürecinde denetimin rolünü yatırımcıların, firmaların ve piyasaların denetimlerden elde edilen değer (yani kalite) üzerine yoğunlaştırmıştır (Li, Stokes, Taylor ve Wong, 2009).

2000'li yıllarda bağımsızlık alanında en çok tartışılan konu, denetim şirketinin denetlediği müşterisine aynı zaman dilimi içerisinde danışmanlık hizmeti de vermesidir. Danışmanlığını yapıp denetlediği bir müşteriye dair bağımsız davranılamayacağına pek de mümkün olmadığı Enron ve Andersen olayı ile ABD'de tecrübe edilmiştir. Avustralya'da 1990'larda denetim dışı hizmetlerden elde edilen ücretlerin denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup olmadığına dair yapılan bir araştırmada, denetim dışı hizmetlerden elde edilen ücretlerin denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Francis, 2006).

Denetçi bağımsızlığı açısından tartışılan bir diğer konu da denetçi rotasyonudur. Genel olarak denetçinin denetlediği müşteri ile ilişkisinin uzun süre devam etmesinin denetim kalitesine olumsuz yansıdığı gerçeği denetim skandallarıyla tecrübe edilmiştir. Avustralya'da 266 halka açık şirket üzerinde yapılan bir çalışmada denetçi süresine dair iki durum ortaya koyulmuştur. Birincisi, denetçinin görev süresi uzadıkça denetçi ve müşteri

işletme arasındaki ilişkilerden dolayı finansal tabloların kalitesi azaldığı için denetim kalitesinin de düştüğü yönünde; ikincisi, denetim firmasının görev süresi arttıkça, denetim firmasının denetim uzmanlığı da arttığı için denetim kalitesinin de yükseldiği yönündedir (Ball ve diğerleri, 2015). Avustralya’da denetçi rotasyonunun 5 yılda bir yapılması zorunluluğu (Avustralya Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Program Kanunu CLERP 9 ile 2004 yılında getirilmiştir) ve iki yıl geçmedikçe yeniden atanamayacağı (ASIC ile 2006 yılında getirilmiştir) hususundaki düzenlemelerin hayata geçirilmesinden hemen sonra yapılan bir çalışmada denetçi rotasyonu ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ortaya konulmuştur (Monroe ve Hossain, 2013). Denetçinin rotasyonu denetim kalitesini artırmaktadır.

Başka bir çalışmada kamu gözetimine sahip olan ve aynı zamanda IFIAR üyesi olan ülkelerde (ASIC’in de içinde yer aldığı 33 ülke) kamu gözetim sistemi ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir ve kamu gözetim sistemlerinin kurulmasından, denetimlerini gerçekleştirmesinden sonra, denetim kalitesinin arttığına dair kanıtlara ulaşılmıştır (Carson, Simnett ve Vanstraelen, 2013).

Avustralya’da yapılan akademik çalışmalara dair birkaç örnek hakkında bilgi verildikten sonra ülkenin kamu gözetiminden sorumlu olan ASIC’in gözetim sonuçlarına bakmakta fayda vardır.

ASIC, Avustralya’da bağımsız denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirdikten sonra denetimler ve kalite kontrol açısından eksiklik görülen ve iyileştirilmesi gereken alanlar hakkında “Denetim Gözetim Raporları” hazırlamaktadır ve bunları internet sayfası aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmaktadır.

ASIC, 6 büyük ulusal denetim şirketini her yıl gözetime tabi tutmaktadır. Diğerleri için periyodik bir süre belirlememiş olup, her dönemde farklı birini gözetime tabi tutmaktadır.

ASIC, denetim dosyalarını incelerken risk odaklı denetim yaklaşımından faydalanmaktadır. Yaptıkları incelemelerin, bir denetim sözleşmesinin bütün alanlarını ya da bir gruptaki bütün bağlı kuruluşları ve bölümleri kapsamadığını belirtmiştir (<https://asic.gov.au/>). İncelemelerini, seçilen denetim dosyalarının, seçilen kilit denetim alanları üzerinde gerçekleştirmektedir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19). ASIC’in

2017-2018 ve 2018-2019 dönemlerinde gerçekleştirdiği gözetim verileri Tablo-3.19’da sunulmuştur:

**Tablo 3.19. ASIC 2017-2018 ve 2018-2019 Gözetim Verileri**

<b>Gözetimler Verileri</b>	<b>YILLAR</b>	
	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
Gözetim İncelemesinin Yapıldığı Periyod	18 ay	12 ay
Avustralyalı Denetim Şirketleri	20	19
Kilit Denetim Alanı	347	207
Denetim Dosyası	98	58
Finansal Tabloların Önemli Yanlışlık İçermediğine Dair Denetçi Tarafından Makul Güvencenin Tesis Edilememe Oranı	% 24	% 26

Kaynak: ASIC Audit Inspection Report 2017-18, ASIC Audit Inspection Report 2018-19’da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo-3.19.’da yer alan bilgilere göre ASIC 2017-2018 (18 aylık periyotta) döneminde farklı büyüklüklere sahip 20 denetim şirketinin 98 denetim dosyasını denetime (gözetime) tabi tutmuş, 347 kilit denetim alanının % 24’ünde denetim şirketleri tarafından finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvenceyi tesis edemediğini ortaya çıkarmıştır. 2018-2019 (12 aylık periyotta) döneminde farklı büyüklüklere sahip 19 denetim şirketinin 58 denetim dosyasını denetime (gözetime) tabi tutmuş, 207 kilit denetim alanının % 26’sında denetim şirketleri tarafından finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvenceyi tesis edemediğini ortaya çıkarmıştır. Her iki dönemde de makul güvencenin tesis edilmemesine ilişkin oran % 24 ve üstüdür. ASIC, bu durumun finansal raporlama açısından önemli ölçüde yanlışlık olmadığını ancak denetçinin denetim görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarının yetersiz olduğunu bildirmiştir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19). 2018-2019’da (12 aylık periyotta) 58 dosya içerisinde 38’i ASIC tarafından ilk defa bu dönemde gözetime tabi tutulmuştur (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

ASIC, 6 en büyük denetim şirketinden denetim kalitesinin artırılmasına yönelik bir eylem planı hazırlamaları talebinde bulunmuş ve buna istinaden 2013 yılında denetim şirketleri denetim kalitesinin artırılmasına yönelik bir eylem planı hazırlamıştır. Bu eylem planı denetim kalitesinin iyileştirilmesinde etkili olmasına rağmen, yıllar geçtikçe denetim dosyalarının kilit denetim alanındaki denetim bulgularının azaltılmasında tek başına yetersiz kalmış ve bundan dolayı diğer düzenleyici girişimlerin izlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19). Yeni ASIC düzenleyici girişimleri şu şekilde özetlenebilir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19):

- Uygunsuz denetimler için yaptırım uygulamalarının artırmak.
- En büyük dört denetim şirketi (Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers) açısından denetim dosyalarındaki kilit denetim alanlarının incelenmesine dair şeffaf veriler sunmak.
- En büyük altı denetim şirketinde (Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Grant Thornton, BDO) çıkar çatışmalarının, kültürün, yeteneklerin, yönetim ve hesap verebilirliğin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini belirlemeye yönelik çalışmalar yapmak.
- Finansal raporlar ve denetim bulguları hakkında temel neden analizlerini yapmak ve bunun etkinliğini gözden geçirmek.
- Bulguları denetim komitesine raporlamak.
- Denetim kalitesi kriterleri, göstergeleri ve diğer bilgileri rapor halinde yayınlamak.

ASIC, tarafından 2018-2019 dönemine ait 12 aylık inceleme periyodunda Avustralyalı dört büyük denetim şirketinde incelenen kilit denetim alanları ve dosya sayıları Tablo-3.20'de sunulmuştur:

**Tablo 3.20. ASIC 2018-2019 Dönemine Ait Dört Büyük Denetim Şirketinin Gözetim Verileri**

Denetim Şirketleri	Dosya Sayıları	Kilit Denetim Alanları
Deloitte Touch Tohmatsu	6	19
Ernst & Young	12	45
KPMG	10	36
PricewaterhouseCoopers	10	34

Kaynak: ASIC Audit Inspection Report 2018-19:7.

ASIC, denetim şirketlerinin gözetiminde en çok olumsuzluk tespit edilen 2 tane bulgu alanını tespit etmiştir ve denetçilerin bu alana daha çok dikkat etmeleri gerekmektedir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19):

- Birinci bulgu alanı, varlık değerlemesi/varlıklarda değer düşüklüğü hakkındadır. Yapılan tahminlerin makul olup olmadığı, önemli varsayımlar ve değerlemede zorluklar yaşanmıştır. 2017-2018 (18 aylık periyotta) dönemi için incelenen 347 kilit denetim alanının 78'inde (% 23) ve 2018-2019 (12 aylık periyotta) dönemi için incelenen 207 kilit denetim alanının 47'sinde (% 23) bu bulguya rastlanmıştır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).
- İkinci bulgu alanı, gelirlerin denetimi hakkındadır. Bu alanda da muhasebe politikalarının seçimi, analitik prosedürler ve detay testleri ile ilgilidir. 2017-2018 (18 aylık periyotta) dönemi için incelenen 347 kilit denetim alanının 92'sinde (% 27) ve 2018-2019 (12 aylık periyotta) dönemi için incelenen 207 kilit denetim alanının 53'ünde (% 25) bu bulguya rastlanmıştır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

ASIC, denetçiler tarafından bu iki alana özellikle dikkat edilmesi gerekliliğini vurgulamakla birlikte, tespit edilen bütün bulguların önemli olduğunu, ele alınması gerektiğini ve ayrıca denetçilerin denetim standartlarının gerekliliklerine uygun hareket etmeleri gerektiğini bildirmiştir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19). ASIC, denetçilerin denetim kanıtları, mesleki şüphecilik düzeyi ve uzmanların/diğer denetçilerinin çalışmalarının kullanılması konularına da odaklanmaları gerektiğini bildirmiştir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19).

ASIC, "Denetim Gözetim Raporu"nda (ASIC Audit Inspection Report 2018-19), denetçinin/denetim şirketinin hangi denetim standartlarına uygunsuz hareket ettiğine dair bir bilgiye yer vermemiştir. Fakat Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu'na (CADB) sevk ettiği bir denetçi için açılan dava dosyasında (Matter No 03/VIC14, 2015) hangi denetim standartlarını ihlal ettiğini açıkça saymıştır (Matter No 03/VIC14, 2015:5) ve bu ihlal edilen standartlara ilişkin veriler Tablo-2.11'de (II.Bölümde) sunulmuştur.

ASIC'in disiplin cezaları hakkında verilen bilgiler (Tablo-2.10.) dikkate alındığında ve belirtilen dava dosyasındaki (Matter No 03/VIC14, 2015) veriler dikkate alındığında en çok ihlal edilen bağımsız denetim standartları hakkında şu çıkarımlar yapılabilir:

- Denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetimi gerçekleştirmemesi, aynı müşteriye denetim ve danışmalık hizmetini eş zamanlı vermesi →BDS 200,
- Bağımsız denetimin gereği gibi belgelendirilmemesi, belgelerin tahrif edilmesi →BDS 230 ve BDS 500,
- Denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmemesi → BDS 240,
- Denetim görevini yeterli ve düzgün bir şekilde yerine getirmeme → BDS 300,
- Denetimin planlaması ve gerçekleştirilmesinde önemliliğin dikkate alınmaması → BDS 320,
- İlişkili taraf işlemlerinin gereği gibi denetlenmemesi → BDS 550,
- İşletmenin sürekliliğine dair şüphelerin gereği gibi değerlendirilmemesi → BDS 570,
- Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşünün uygunsuz olması → BDS 700.

### 3.2.10. Türkiye

Gelişen bir ülke olarak, dünyada bağımsız denetim alanında da saygın bir yer edinmek, yüksek kaliteli denetim raporları aracılığıyla yatırımcımızın kazanılan güvenini muhafaza etmek ve finansal piyasalarımızın işlerliğini istenilen en ideal seviyeye taşımak adına her alanda olduğu gibi kamu gözetimi alanında da varlık sahnesinde yer edinmiş bir ülkeyiz. Varlık sahnesinde edindiğimiz yer bugün, AB ve İsviçre gibi mevkidaşlarımızın eşdeğerlik kararları ile yaptığımız uygulamaların ne kadar yerinde uygulamalar olduğunu onaylamaktadır.

Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, 2004 yılında AB'ye üye olması rağmen kamu gözetim sistemini 2017 yılında kurmuş, AB'ye üye olma süreci devam eden ülkemiz ise kamu gözetim sistemini 2011 yılında kurmuştur. Kamu gözetim sistemine Birlik'e üye olan bir ülkeden (Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) daha önce sahip olmamız, ülkemizin üzerine düşen sorumluluk bilinci ve gelecek hedefleri doğrultusunda istikrarlı bir şekilde hareket ettiğini, istenilen kurumları kendi içerisinde oluşturma becerisini ortaya koymaktadır.

2011 yılında kurulan KGK, ülkemizdeki bağımsız denetim alanındaki dağınık yapının tek bir otorite altında toplanması ile geleceğe yönelik istikrarlı adımlarını atmaya devam etmektedir. Kurum, 2014 yılından itibaren denetim şirketlerinin gözetimlerini yapmaya başlamıştır ve incele raporlarını ise internet sitesi aracılığıyla 2016 yılından itibaren kamuoyunun bilgisine sunmuştur.

KGK tarafından 2016 yılına ait inceleme raporu 16.06.2017 tarihinde; 2017 yılına ait inceleme raporu 22.10.2018 tarihinde ve 2018 yılına ait inceleme raporu 23.10.2019 tarihinde raporlanmıştır (/www.kgk.gov.tr). Bu çalışmanın yapılması sırasında 2019 yılına ait inceleme raporu KGK tarafından henüz yayınlanmamış olduğundan, en son yıl olarak 2018 yılı verileri incelenebilmiştir.

### **3.2.10.1. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kalitesi**

Bir ülkede bağımsız denetim, ne kadar bağımsızlık hükümlerine uygun hareket ederse bir başka deyişle etik ilkelere uyum ne kadar çok sağlanırsa, elde edilen sonuçların yüksek kaliteye hizmet edişi akademik alanda yapılan pek çok çalışmada ispat edilmiştir (Palmrose, 1988; Maijoor ve Vanstraelen, 2002; Coates, 2007; Clark ve diğerleri, 2007; Li ve diğerleri, 2009; Malsch ve Gendron, 2011; Chi ve diğerleri, 2013; Said ve Khasharmeh, 2014; Ball ve diğerleri, 2015; Reid ve diğerleri, 2015; Georgiou, 2018). Bununla birlikte kamu gözetim sistemlerinin varlığının, bağımsız denetimin etkinliğini artırdığına ve denetim kalitesini yükselttiğine dair önemli çalışmalar da mevcuttur (Carcello ve diğerleri, 2011; Monreo ve Hossein, 2013; DeFond ve Lennox, 2017). Hatta yapılan çalışmalardan biri hem kamu gözetim sistemine sahip olan hem de IFIAR üyesi olan ülkelerde bağımsız denetimin kalitesinin yükseldiğini ortaya koymuştur (Carson ve diğerleri, 2013).

KGK kurulmadan önce artık böyle bir sistemin ülkemizde de bağımsız denetimin yüksek kaliteye erişmesi için bir gereklilik olduğu ve böylece diğer ülke uygulamalarına yakınsama sağlanacağı yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur. KGK kurulduktan sonra yapılan çalışmalarda çeşitli sebeplerle (tek çatı altında toplama, çok fazla yetki ile donanma, denetçi sayısının yetersizliği, TÜRMOB’un saf dışı tutulması gibi) bir takım eleştiriler öne sürülse de, uygulamanın iyi bir şekilde hayata geçirilmesi halinde bağımsız denetim de kalitenin tesis edileceği ve yükseleceği ifade edilmiştir.



Ülkemizde bağımsız denetiminin geliştirilmesinden ve kalitesinin artırılmasından sorumlu olan otorite olarak KGK, 2016-2020 yılları stratejik planı kapsamında bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi hedefini koymuştur (KGK, Stratejik Plan 2016-2020).

Denetim kalitesinin yükseltilmesi hedefinin KGK tarafından belirlenmiş 5 temel stratejisi bulunmaktadır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020):

- 2018'in ilk çeyreğine kadar şirketlerin büyüklük durumları ve faaliyet gösterdikleri sektörler için asgari denetim sürelerinin saptanması ve bir bağımsız denetçinin bir faaliyet dönemi içerisinde denetim için ayırabileceği zaman dilimi göz önünde bulundurularak, denetim sözleşmesi açısından üstelenebileceği optimal sözleşme adedinin tespit edilmesi suretiyle kaliteli bağımsız denetimin yapılabilmesi için rekabet ortamının oluşturulması.
- Yıllık incelemeler sonucunda saptanan ve yaygınlık taşıyan ve de denetçiler tarafından yeterince kanıt toplanamamış temel alanların, hazırlanan yıllık raporlarla kamuoyuyla paylaşımının yapılması suretiyle, incelemelerin rehberlik odaklı gerçekleştirilmesi ve gözetim fonksiyonunun icra edilmesi.
- Denetim komitelerinin etkin hale getirilmesi için gerekli çalışmaların yapılması.
- Bağımsız denetim alanında mevcut kapasitenin artırılması için her yıl bağımsız denetçilik sınavının gerçekleştirilmesi.
- Öncelikli olarak sürekli eğitim mevzuatının oluşturulması, ardından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen kişilerin mesleki açıdan gelişimlerini devamlı kılmak için sürekli eğitim sistemlerinin oluşturulması.

Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetini yerine getirmek için KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilere ait bilgiler mesleki unvanları ve yetkilendirildikleri alanlar dikkate alınarak Tablo-3.21.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.21. Yıllar İtibariyle Kurul Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler**

Yıllar	Meslek Mensubiyeti			Yetki Alanları			
	SMMM	YMM	Toplam	Sadece Temel Alan	Temel Alan+ Bankacılık+ Sermaye Piyasası	Tüm Alanlar	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500	49	1.069	4.382	5.500
2014	4.430	1.070	5.500	82	546	4.872	5.500
2015	3.383	443	3.826	58	376	3.392	3.826
2016	1.505	85	1.590	13	45	1.532	1.590
2017	1.146	44	1.190	50	90	1.050	1.190
2018	479	27	506	68	73	365	506
<b>Toplam</b>	<b>15.067</b>	<b>3.045</b>	<b>18.112</b>	<b>320</b>	<b>2.199</b>	<b>15.593</b>	<b>18.112</b>

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2018:60.

Tablo-3.21.'de incelendiğinde ve Kurum'un 2016 yılında seçilen dosyalar üzerinden ilk kez kalite kontrol incelemelerini yapmaya başladığı bilgisi de göz önünde bulundurulduğunda 2013'ten 2016'ya kadar geçen süreçte yoğun eğitimler sonrasında yapılan sınavlar aracılığıyla bağımsız denetçi olan meslek mensuplarının sayısındaki artış dikkat çekmektedir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim faaliyetlerini icra etmek isteyen ve bu pastada pay sahibi olmak isteyen meslek mensuplarının (SMMM ve YMM) yetki sahibi olabilmek için bilgilerini artırmadaki ve güncellemedeki çabaları ortaya çıkmıştır. KGK açısından bakıldığında ise kalitenin artırılması hedefinin gerçekleştirilebilmesi için sektördeki kapasite artışına yönelik çalışmayı her yıl yaptığı sınavlar aracılığıyla istikrarlı bir biçimde gerçekleştirmiştir. 2013 yılında mevcut denetçi kapasitesi 5.500 kişi ile sınırlıyken 2018 yılı sonunda kapasitenin 18.112'ye çıkması bu hedefe uygun hareket edildiğini göstermektedir.

KGK tarafından yetkilendirilecek denetim şirketlerinin en az 2 sorumlu denetçisi olması gerekir (BDY, 13/1-ğ) ve bir denetim ekibinin en az 3 denetçiden oluşması (BDY, 27/1) gerekir. Buna göre bir denetim şirketinde en az 5 kişi bağımsız denetim faaliyeti ile yetkilendirilmiş olmalıdır. Ülkemizde 2018 yılı sonu itibariyle denetim şirketlerinde en az

kadro 5 kişiden, en çok kadro 62 kişiden oluşmaktadır. 23 ilde toplam 273 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır ve bağımsız denetim şirketlerinde 1.392'si sorumlu denetçi olmak üzere toplam 3.076 denetçi görev yapmaktadır (KGK, Faaliyet Raporu 2018). Kurum tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinin il bazındaki ve yetki alanları dâhilindeki dağılım verileri Tablo-3.22.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.22. KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Şirketlerinin İllere ve Yetki Alanlarına Göre Dağılımı**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin					
İllere Göre Dağılımı			Yetki Alanlarına Göre Dağılımı		
İller	Adet	Yüzde (%)	Alanlar	Adet	Yüzde (%)
İstanbul	148	54	Tüm Alanlar	57	21
Ankara	48	18	Temel Alan+ Bankacılık+ Sermaye Piyasası Alanları	71	26
İzmir	20	7			
Diğer	57	21	Temel Alan	145	53
<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>100</b>

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2018'de sunulan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo-3.22.'de göre bağımsız denetim şirketlerinin dağılımında en büyük payı İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere 3 büyük il % 79'luk bir oranla oluşturmaktadır. Bir başka deyişle, bağımsız denetimin kalbi bu üç ilde atmaktadır. Tüm ülke satında 273 bağımsız denetim şirketin en çok yetkilendirildiği alan ise % 53'lük oranla temel alan olmuştur.

Ülkemizde denetimin kalitesinin muhafaza edilmesi ve yükseltilmesi için kalite kontrol sistemine dair incelemeler KGK tarafından denetim şirketleri ve denetçiler (01.01.2019 tarihinden itibaren) nezdinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) dikkate

alınarak gerçekleştirilmektedir. KKS 1 uyarınca ülkemizdeki denetim şirketleri ve denetçiler aşağıda sıralanan kriterlerin hepsini içerecek politikalara ve prosedürlere sahip kalite kontrol sistemi oluşturmakla ve sistemin işlerliğini muhafaza etmekle sorumludur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017):

- Denetim şirketi içerisinde kaliteye yönelik liderlik vazifeleri,
- Etikle ilgili hükümler,
- Gerek müşteri ile ilişkiler gerekse bağımsız denetim sözleşmeleri açısından kabul ve devam işlemleri,
- İstihdam edilecek beşeri sermaye (insan kaynağı),
- Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi,
- İzleme.

KGK, KKS 1 ile oluşturulan bu çerçeveyi esas alarak, ülkemizde 2014 ve 2015 yıllarında denetim şirketleri bünyesinde meydana getirilen kalite kontrol sistemlerinin yeterli olup olmadığına dair değerlendirmeler yapmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). Bu kapsamda 2014 yılı için 63 denetim şirketi ve 2015 yılı için 48 denetim şirketi olmak üzere toplam 111 denetim şirketi değerlendirilmiş ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için iyileştirici önlemler almaları sağlanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). 2016 yılında seçilen dosyalar üzerinden ilk kez kalite kontrol incelemelerini yapmaya başlamıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). KGK incelemelerini 2017 ve 2018 yıllarında da devam ettirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

KGK, gerek 2017 gerekse 2018 yılında kurum bünyesinde istihdam ettiği meslek personeli aracılığıyla, dosya incelemelerine yönelik çalışmaların sistemli biçimde ve bir program dâhilinde gerçekleştirilmesini sağlayabilmek için ilgili kurumlara ve kuruluşlara fikirlerini sormuştur ve onların görüşlerini almayı ihmal etmemiştir. Sonra yıllık inceleme planı oluşturmuştur. Yetki alanı dâhilinde hangi yıl için, hangi denetim şirketlerinin, hangi denetçilerin ve hangi faaliyetlerin ve süreçlerin incelemeye tabi tutulacağını, risk odaklı bir yaklaşımla analiz ederek değerlendirmiş ve böylece belirlemiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017 ve KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

KGK tarafından 2014-2018 yıllarında “Yıllık İnceleme Planı” dâhilinde incelenen denetim şirketlerine dair veriler Tablo-3.23’te sunulmuştur:

**Tablo 3.23. KGK 2014-2018 Yılları İncelenen Denetim Şirketleri**

<b>Yıllar</b>	<b>İncelemeye Tabi Tutulan Denetim Şirketi Sayısı</b>	<b>Sicile Kayıtlı Olan Denetim Şirketi Sayısı</b>	<b>İnceleme Yüzdesi (%)</b>
2014	63	145	43
2015	52	196	27
2016	26	235	11
2017	61	249	24
2018	66	271	24

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017:4 ve KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018:2 sayfada yer alan grafik bilgilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo-3.23'te sunulan bilgilere göre, ülkemizde sicile kayıtlı denetim şirketlerinin sayısı yıldan yıla artış gösterdiği ve son iki yılda sicile kayıtlı şirketler de % 24'lük inceleme seviyesinin muhafaza edildiğini ortaya çıkmıştır.

KGK'nın gözetim sıklığı KAYİK'lerin denetim şirketleri için en az 3 yılda bir, diğerleri içinse en az 6 yılda bir olarak ilân edilmiştir. KGK bu planlanan gözetim faaliyetlerinin yanı sıra kendisine yapılan ihbar, şikâyet ve bildirimleri ve gerekli gördüğü diğer durumları göz önünde bulundurarak inceleme yapabilir ya da yaptırabilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016).

KGK'nın 2016-2018 yıllarına ait KAYİK ve KAYİK dışı olarak incelemeye tabi tuttuğu denetim şirketleri verisi Tablo-3.24.'te sunulmuştur:

**Tablo 3.24. 2016-2018 Yıllarında İncelenen Denetim Şirketlerinin KAYİK ve KAYİK Dışı Olarak Dağılımı**

Yıllar	Sicile Kayıtlı Olan Denetim Şirketi Sayısı	İncelenen Denetim Şirketi Sayısı	İncelenen Denetim Şirketlerinin Dağılımı	
			KAYİK	KAYİK Dışı
2016	235	26	26	-
2017	249	61	48	13
2018	271	66	11	55

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2017 ve Yıllık İnceleme Raporu 2018'de sunulan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Kurum, incelemeye başladığı ilk yıl (2016) KAYİK dışı alanda faaliyet gösteren herhangi bir denetim şirketini incelemeye tabi tutmamışken, 2018 yılına gelindiğinde ise KAYİK denetimi yapan denetim şirketinden daha fazla (5 katı kadar) KAYİK dışı denetim şirketini incelemeye tabi tutmuştur. Her ne kadar inceleme raporlarında tespit edilen bulgular açısından KAYİK ya da KAYİK dışı diye bir sınıflandırma bilgisine (Fransa böyle bir ayrıma yer vermiştir) yer verilmemiş olsa da Kurum'un KAYİK dışı alanda tespit ettiği bulgu sayısının çokluğu, bu duruma sebebiyet vermiş olabilir. 2017'yi dikkate aldığımızda KAYİK kapsamındaki denetim şirketlerinin 2016 (26 iken)'ya kıyasla neredeyse 2 katı kadar fazla sayıda (48'e çıkması) incelemeye tabi tutulduğu dikkat çekmekteyken, 2018 yılına gelindiğinde ise bu sayının 48'den 11'e düşmesi ve KAYİK dışının 13'ten 55'e çıkması bu düşüncüyü desteklemektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere KGK rutin denetim periyotlarının dışında ihbar, şikâyet ve bildirimleri esas alarak inceleme yapabilir. KGK için 2018 yılında Bilgi Edinme Kanunu kapsamında CİMER'e hiçbir ihbar bildiriminde bulunulmamışken, 14 şikâyet bildiriminde bulunulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2018). KGK 2018 yılında 92 rapor incelemiştir ve bunların 10 tanesi şikâyet kapsamındaki incelemelerden oluşur. Şikâyet kapsamındaki incelemelerin ise 2'si bağımsız denetçi ve 8'i ise bağımsız denetim şirketi nezdinde yapılmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). Şikâyet kapsamındaki incelemelere ilk kez 2018 yılında rastlanmıştır. Ayrıca bu 92 incelemenin 10 tanesi şikâyet kapsamında, 6 tanesi bilişim teknolojileri denetimi kapsamında (ilk defa 2018 yılında

yapılan iki yeni uygulamadır) ve 76 tanesi kalite güvence sistemi kapsamında yapılmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

KGK, sadece denetim şirketlerini değil, aynı zaman da denetçileri de “Yıllık İnceleme Planı” kapsamında incelemeye tabi tutmaktadır. KGK’nın 2016-2018 yılları arasında gözetime tabi tuttuğu denetçilere ilişkin veriler Tablo-3.25.’te sunulmuştur:

**Tablo 3.25. KGK 2016-2018 Yılları Bağımsız Denetçi İncelemesi**

Yıllar	İncelemeye Tabi Tutulan Denetçi Sayısı	Sözleşme İmzalayan Denetçi Sayısı	İnceleme Yüzdesi (%)
2016	6	200	3
2017	8	269	3
2018	10	298	3

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018:2 sayfada yer alan grafik bilgilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo-3.25.’te yer alan veriler dikkate alındığında, KGK’nın Yıllık İnceleme Planı dâhilinde her yıl sözleşme imzalayan bağımsız denetçilerin % 3’nü incelemeye tabi tutmayı benimsediğini söylenebilir.

Ülkemizde 2018 yılı sonu itibariyle 15.067’si SMMM ve 3.045’i YMM unvanına sahip toplam 18.112 bağımsız denetçi bulunmaktadır. 2018 yılı sonu itibariyle KGK tarafından yetkilendirilen denetim şirketlerinde görev alan 3.076 denetçi ile bireysel olarak bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 298 denetçi birlikte dikkate alındığında (toplam 3.374 denetçi), bağımsız denetçi unvanına sahip olanların  $(3.374/18.112 = 0,1862)$  % 19’nun aktif olarak bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirdiği söylenebilir. Bir başka deyişle, % 81’lik yetkilendirilmiş ve yetiştirilmiş iş gücüne hali hazırda sahip olmak ise bağımsız denetim alanında önemli bir beşeri sermaye kapasitesine sahip olduğumuzu ortaya koymuştur.

KGK, denetim şirketlerini ve denetçileri “dosya incelemeleri” ve “diğer incelemeler” adı altında incelemeye tabi tutmaktadır. Kurum’un bu kapsamda 2016-2018 yıllarında gerçekleştirdiği incelemelere ilişkin sayısal veriler Tablo-3.26.’da sunulmuştur:

**Tablo 3.26. KGK 2016-2018 Yıllarına Ait Dosya İncelemeleri ve Diğer İncelemeler**

Yıllar	Sicile Kayıtlı Olan Denetim Şirketi Sayısı	İncelenen Denetim Şirketi Sayısı	Denetime Tabi Tutulan Şirketler İçin Yapılan	
			Dosya İncelemeleri	Diğer İncelemeler
2016	235	26	25	1
2017	249	61	54	7
2018	271	66	66	-
Yıllar	Sözleşme İmzalayan Denetçi Sayısı	İncelemeye Tabi Tutulan Denetçi Sayısı	Denetime Tabi Tutulan Bağımsız Denetçiler İçin Yapılan	
			Dosya İncelemeleri	Diğer İncelemeler
2016	200	6	4	2
2017	269	8	4	4
2018	298	10	10	-
Yıllar	Toplam		Denetim Şirketi	Bağımsız Denetçi
2016	Dosya İncelemesi	29	25	4
	Diğer İncelemeler	3	1	2
2017	Dosya İncelemesi	58	54	4
	Diğer İncelemeler	11	7	4
2018	Dosya İncelemesi	76	66	10
	Diğer	0	-	-



	İncelemeler			
--	-------------	--	--	--

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017 ve Yıllık İnceleme Raporu 2018'de yer alan verilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK 2011 yılında kurulmuş ve denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemine yönelik ilk incelemesini 2016 yılında yapmıştır ve kalite kontrol incelemelerine yönelik en detaylı bilgiyi 2016 yılında yayınladığı Yıllık İnceleme Raporu'nda sunmuşken, diğer yıllarda (2017 ve 2018 kalite kontrol incelemeleri yapmış olmasına rağmen) bu bilgiye yer vermemiştir. KGK'nın incelemeye tabi tuttuğu denetim şirketlerinin kalite kontrol sisteminde en yaygın görülen eksiklikler aşağıda sıralanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016):

- Kalite kontrol sisteminin uygulanışı ve işleyişinde kaliteye yönelik liderlik vazifelerinin belirlenmesi için gerekli olan politikaların ve prosedürlerin oluşturulmamış olması.
- Bağımsızlığın sağlanması için hazırlanan politikalarda ve prosedürlerde BDY'nin (22. ve 26. md.) ve TTK'nın (400. md.) ilgili maddelerinde yer alan hükümlere ilişkin düzenlemeleri içermiyor olması.
- Denetçinin rotasyonu ile ilgili hazırlanan politikaların ve prosedürlerin BDY'nin ilgili hükümleriyle uygunluk taşıması.
- Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi hususunda yetkinlik taşıması, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan zamanın, kaynakların, becerinin ve kapasitenin var olması halinde denetimlerin üstleneceği ya da denetim ilişkisinin sürdürüleceği hususunda makul güvence tesis eden hem politikaların hem de prosedürlerin oluşturulmamış olması.
- Denetim kalitesini kontrol eden şahısların tarafsızlığını muhafaza etmeye ilişkin politika ve prosedürler hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken kriterlere yer verilmemiş olması.
- Denetime yön verilmesine ve denetimin gözetimine dair sorumluluk alanlarını belirleyen kalitenin kontrolü kapsamındaki politikaların ve prosedürlerin oluşturulmamış olması.

- Kalite kontrol politikalarının ve prosedürlerinin uygunluk ve yeterlilik taşıdığı, etkin bir biçimde işlediği hususunda makul güvenceyi tesis edecek bir izleme sürecinin oluşturulmamış olması.
- İzleme süreci bittikten sonra belirlenen eksikliklerin ne tür bir eksiklik olduğuna karar verilmemiş olması ve etkilerinin neler olabileceğinin değerlendirilmemiş olması.
- Kalite kontrol sistemine dair unsurların her birinin işleyiş biçimleri hakkında delil oluşturmak için uygun belgelendirme yapılması zorunluluğuna dair politikaların ve prosedürlerin oluşturulmamış olması.

KGK tarafından 2016 yılında gerçekleştirilen 29 dosya incelemesinin % 68'inde kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). Kalite kontrol sistemleri açısından en yaygın karşılaşılan 10 bulgu dikkate alındığında ülkemizdeki kalite kontrol sistemlerine yönelik politikalarda ve prosedürlerde liderlik vazifeleri, bağımsızlık, tarafsızlık, rotasyon, izleme, değerlendirme, belgelendirme gibi alanların ihlal edildiği görülmektedir. Denetim şirketleri kendi bünyelerinde kalite kontrol sistemlerini kurma zorunluluğu getirilmesine karşısında sistem kurma süreci yaşamıştır. Kurum tarafından 2014 (63 şirket) ve 2015 (48 şirket) yıllarında sistemlerinin yeterliliği açısından değerlendirilmeye tabi tutulmuş ve denetim şirketleri/denetçiler tespitler karşısında Kurum'un talebine istinaden savunma vermişlerdir. Kurum'un 2016 yılı sonuçları, ilk uygulama yılı olması sebebiyle bu eksikliklerin denetim şirketlerince yeterli düzeyde giderilmediğini ortaya koymuştur.

KGK 2016 yılında tespit edilen bu bulgular sonrasında kalite kontrol sistemindeki eksikliklerin giderilmesi için denetim şirketlerine iyileştirici tedbirler alması gerektiğini bildirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). KGK, bağımsız denetimin sonucuna ve kalitesine etki eden bulguları ve bunların mahiyetini dikkate alarak bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde uyarı cezası, para cezası ve faaliyet izinlerinin askıya alınması cezasını uyguladıklarını bildirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016). Kaç tane denetim şirketi/denetçi için, hangi türde cezaların verildiğine dair sayısal verileri paylaşmadığı gibi denetim şirketi ya da denetçi ismini ifşa edecek bilgi paylaşımını da ABD, Fransa, İngiltere, Avustralya'nın yaptığı gibi yapmamıştır. Bilgi paylaşımının şeffaflığa olan katkısı dikkate alındığında belki ilerleyen süreçlerde ülkemizde de usulsüz uygulamaları yapan denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde KGK bilgi ifşası yolunu

tercih edebilir ya da Kanada gibi gizliliğe saygı gösterdiğini dile getirerek bilgi ifşası yolunu tercih etmeyebilir.

KGK tarafından yapılan dosya incelemelerinin ise KAYİK ve KAYİK dışı dağılımı Tablo-3.27.'de verilmiştir:

**Tablo 3.27. KGK 2016-2018 Dosya İncelemelerinin Dağılımı**

Yıllar	Dosya İncelememeleri	Dosya İncelemelerinin Dağılımı	
		KAYİK	KAYİK Dışı
2016	29	16	13
2017	58	48	10
2018	76	11	55

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017 ve Yıllık İnceleme Raporu 2018'de yer alan verilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo-3.27.'de yer alan verilerden hareketle, KGK 2016 yılı ilk elde edilen kalite kontrol sonuçlarına dair iyileştirici adımların denetim şirketlerince atılıp atılmadığını değerlendirmek için 2017 (58 adet) yılında bir önceki yılın 2 katı kadar dosyayı incelemeye tabi tutmuştur. 2017 yılında KAYİK kapsamında incelenen dosya sayısı 2016 yılının 3 katıdır. Bu dosyaların çoğunluğunun KAYİK şirketlerine ait olması iki açıdan değerlendirilebilir. Birincisi KAYİK'lerde denetim bulgusuna çok sık rastlanmış olma olasılığıdır. İkincisi ise kamu güveninin muhafaza edilmesinde KAYİK'lerin taşıdığı önemin göz önünde bulundurulması olasılığıdır. 2017 ve 2018 yılları kıyaslandığında ise incelenen dosya sayısında % 31'lik artış meydana gelmiştir 58'den 76'ya çıkmıştır. KGK 2017 yılında KAYİK kapsamındaki dosya incelemelerine yoğunluk vermişken, 2018 yılında KAYİK dışı dosya incelemelerine yoğunluk vermiştir. 2018 yılında KAYİK dışı kapsamında incelenen dosya sayısı 2017 yılının 5 katından fazladır. 2018 yılında yapılan incelemelerin % 14'ü KAYİK'ler ve % 86'sını KAYİK dışı oluşturmaktadır. 2018 yılında KAYİK dışındakilere yoğunluk gösterilmesinin iki nedeni olabilir. Birincisi 2017 yılında KAYİK dışı dosyalarda çok fazla bulgu tespit edilmiş olabilme olasılığıdır. İkincisi, KAYİK dışı kapsamdakilerin KAYİK'ler kadar göz önünde bulundurulmadığına dair olumsuz algının önüne geçilmesi olabilir. 2017'de KAYİK'e, 2018'de KAYİK dışına

yoğunlaşmasının altında yatan neden bunların ötesinde, kamu gözetim sisteminin etkinliği için BDS'lere uyum açısından bağımsız denetim uyum ölçüleme metodu geliştirmeye yönelik de olabilir.

KGK, 2017 ve 2018 yıllarında da kalite kontrol incelemelerini devam ettirmiş (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018) olmasına rağmen, “Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri” başlığı altında 2016 yılındaki gibi bir bilgi paylaşımında bulunmamıştır. Çünkü inceleme faaliyetlerinin temel olarak, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları ile denetim raporlarının BDS ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk açısından kontrolü kapsadığını ve TTK uyarınca da riskin erken belirlenmesi sistemi ve komite uygulamalarını kapsadığını ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

KGK tarafından yayınlanan 2016 yılı Yıllık İnceleme Raporu şu açıdan çelişki taşımaktadır. 2016 yılında incelenen denetim şirketlerinin dağılımında hiç KAYİK dışı denetim şirketi incelemesi yapılmamış olduğu (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017) bilgisine yer verilmişken; 2016 yılında yapılan dosya incelemelerinin 13 tanesinin KAYİK dışı kapsamda değerlendirilmiş olması (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016) çelişki vericidir.

KGK tarafından yayınlanan 2018 yılı Yıllık İnceleme Raporu ve 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda sicile kayıtlı olan şirket sayısı açısından çelişki vardır. İnceleme raporunda bu sayı 271 (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018) olarak verilmişken, faaliyet raporunda 273 (KGK, Faaliyet Raporu, 2018) olarak verilmiştir.

Kalite ile bağımsız denetim arasındaki ilişki doğru orantılıdır. Bir denetim faaliyeti gerekli mesleki özen gösterilerek, bağımsızlık ve tarafsızlık hükümlerine uygun hareket edilerek, rotasyon koşullarına uyum sağlanarak ve ilgili BDS hükümlerine uygun olarak yerine getirildiğinde elde edilecek sonuç, denetim kalitesini yükseltecektir. Aksi durumda ise yetersiz denetim girdisi, kalitesiz denetim çıktısı sağlayacaktır. Bu yüzden bağımsız denetimde kaliteyi yakalayabilmek için denetim şirketlerin bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin atıl değil, aktif olması gerekmektedir.

Sonuç olarak, bağımsız denetimin kaliteli olabilmesi için mevcut kalite kontrol sistemlerinin işleyişinin etkin olması gerekmektedir ve bu yüzden KKS 1 ve BDS 220 hükümleri kapsamında istenilen kalite kontrol sistemlerinin kurulması ve kurulan

sistemlerin de devamlılık taşıması gerekmektedir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016:18).

### **3.2.10.2. KGK'nın Gözetim Sonuçları**

Ülkemizde bağımsız denetiminin gözetiminden sorumlu otorite KGK'dır. KGK'nın 2016-2020 yılları için belirlemiş olduğu stratejik amaçlarından biri bağımsız denetimin geliştirilmesi ve kalitesinin yükseltilmesidir. KGK'nın bu amacı gerçekleştirebilmesi için TDS'lerin oluşturulması ve geliştirilmesi, kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulması ve bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi hedefleri konulmuştur (KGK, Stratejik Plan 2016-2020).

Kamu gözetiminde etkin bir sistemin oluşturulması hedefinin KGK tarafından belirlenmiş 5 temel stratejisi bulunmaktadır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020):

- BDS'ler ve TMS'ler açısından inceleme rehberlerinin hazırlanması ve güncellenmesi.
- Uzaktan gözetim fonksiyonu aracılığıyla verinin toplanması ve analiz edilmesi, sözleşmelerin taranması, bağımsız denetime tabi olup, bağımsız denetim sözleşmesi yapılıp yapılmadığının araştırılması kapsamındaki işlemler gerçekleştirilebildiği için bu fonksiyonun sürekli gelişiminin sağlanması.
- İnceleme sistemi olarak belirlenen risk odaklı yaklaşımın geliştirilmesi.
- BDS'lere uyum düzeyinin ölçülmesini sağlayacak metotların geliştirilebilmesi için 2018 sonuna kadar yapılan dosya incelemelerinden faydalanılarak BDS'lere uyum düzeyini derecelendirecek sistemin (mekanizmanın) oluşturulması.
- Denetim kapsamında uluslararası işbirliğinin yapılması.

KGK'nın 2016-2018 yıllarında KAYİK ve KAYİK dışı kapsamında yapmış olduğu dosya incelemelerine dair bilgiler Tablo-53'te sunulmuştur. Buna göre Kurum, 2016 yılında 29, 2017 yılında 58 ve 2018 yılında 76 dosya incelemesi gerçekleştirmiştir. Bu incelemeleri kalite kontrol açısından ve BDS'lere uyum açısından değerlendirmiştir ve kamuoyunun bilgisine her yıl hazırladığı inceleme raporları aracılığıyla sunmuştur.

Kurum'un stratejik hedeflerine ulaşmak için belirlediği stratejilerden biri de 2018 yılı sonuna kadar yapılan dosya incelemelerinden faydalanarak BDS'lere uyum düzeyini derecelendirecek sistemi oluşturmaktır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020). Bir başka deyişle, KGK, kamu gözetim sisteminin etkinliği için BDS'lere uyum açısından bağımsız denetim uyum ölçümlene metodu geliştirmeye çalışmaktadır. KGK tarafından 2016-2018 yıllarında yapılan gözetim faaliyetleri sonucunda elde edilen gözetim verileri Tablo-3.28.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.28. KGK 2016-2018 Dönemlerine Ait Gözetim Verileri**

<b>İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
	<b>Sıklık Oranı (%)</b>	<b>Sıklık Oranı (%)</b>	<b>Sıklık Oranı (%)</b>
KKS 1	68	40	-*
BDS 220		-	-
BDS 230	52	43	-
BDS 240	80	72	38
BDS 250	-	33	-
BDS 315	84	64	29
BDS 320	40	38	-
BDS 330	60	60	26
BDS 501	24	55	53
BDS 505	28	-	33
BDS 530	32	-	-
BDS 550	-	50	32
BDS 570	-	48	34
BDS 600	16	-	-
BDS 700	-	-	24
<b>İhlal Edilen Muhasebe Alanları</b>	- (Raporda özel bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.)	Stoklar Amortisman Maddi Duran Varlıklar Hasılat Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Stoklar Maddi Duran Varlıklar Hasılat

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017 ve Yıllık İnceleme Raporu 2018'de yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

\* Tablo-3.28.'de “-“şeklinde gösterilen alanlar ilgili yıl için tespit edilen ilk 10 bulgu düzeyinde bir eksikliğe rastlanmamış olduğunun temsili için kullanılmıştır. Örneğin, 2016 yılında KKS 1 ve BDS 220 alanında karşılaşılan bir eksikliğin 2018 yılında “-“ gösterimi

ile ifade edilmesi bu alanda eksikliğin bittiği ya da eksiklikle karşılaşılmamış olduğunu temsil etmemektedir.

Tablo-3.28.'de gösterildiği üzere üç yılın raporunda ortak eksiklik tespit edilen alanlar, bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları (BDS 240), önemli yanlışlığa ilişkin risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (BDS 315), denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler (BDS 330) ve belirli kalemler açısından bağımsız denetim kanıtlarının toplanması (BDS 501) kapsamında karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde 2016 yılında yapılan ilk gözetim sonuçları dikkate alındığında kalite kontrolüne yönelik uygulamalarda, yapılan denetim işinin belgelendirilmesinde, denetçinin hileye dair görevlerini yerine getirmesinde, önemli yanlışlığa ilişkin risklerin tespit edilmesinde ve değerlendirilmesinde, denetçinin değerlendirilmiş riskler için yapacağı işlerde, denetim çalışmalarının planlanıp uygulanmasında önemliliğe, özellikle stoklar açısından gerekli çalışmaların yapılmasına yönelik kanıtların elde edilmesinde, dış teyitlere ilişkin prosedürlerin yerine getirilmesinde ve topluluk denetimlerinde ciddi eksikliklerle karşılaşmıştır.

KGK'nın gözetim faaliyetlerinin etkinliği ilerleyen yıllarda ortaya çıkmaya başlamıştır:

- Bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde KKS 1 ve BDS 220 kapsamında yapılan kalite kontrol incelemelerindeki eksiklikler 2016 yılında % 68 seviyesinde iken, 2017 yılında bu oran % 40 seviyesine gerilemiştir.
- Bağımsız denetçinin yapmış olduğu çalışmaların yeterli düzeyde belgelendirilmesi gerekliliğine (BDS 230) dair eksiklikler 2016 yılında % 52 seviyesinde iken, 2017 yılında bu oran % 43 seviyesine gerilemiştir.
- Denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesinde (BDS 240) karşılaşılan ihlaller 2016 yılında % 80 seviyesinde iken, bu oran 2017 yılında % 72 seviyesine ve 2018 yılında ise % 32 seviyesine gerilemiştir.
- Finansal tabloların denetiminde ilgili hukuki düzenlemelerin dikkate alınmasında (BDS 250) karşılaşılan eksiklikler 2017 yılında % 33 seviyesinde iken, 2018 yılında bu eksikliğe ilk 10 bulgu düzeyinde rastlanmamıştır.
- Denetçinin işletmeyi ve çevresini, tanımaya çalışarak önemli yanlışlığa neden olabilecek riskleri tespit etmesi ve tespit ettiği riskleri değerlendirmesi kapsamında (BDS 315) karşılaşılan eksiklikler 2016 yılında % 84 seviyesinde iken, bu oran 2017 yılında % 64 seviyesine ve 2018 yılında ise % 29 seviyesine gerilemiştir.



- Denetçi tarafından bağımsız denetim faaliyetlerinin hangi plan dâhilinde nasıl yürütülmesi gerektiği hususundaki önemliliğin (BDS 320) ihlali 2016 yılında % 40 seviyesinde iken, 2017 yılında bu oran % 38 seviyesine gerilemiştir.
- Değerlendirilmiş riskler karşısında denetçinin yapması gereken işler hususunda (BDS 330) karşılaşılan eksiklikler 2016 ve 2017 yılında aynı seviyede (% 60) kalırken, 2018 yılında bu oran % 26 seviyesine gerilemiştir.
- Denetçinin belirli hesap kalemleri için denetim kanıtı elde etmesine (BDS 501) yönelik bulgularda 2016 yılından 2017 yılına geçildiğinde önemli bir oranda yükseliş meydana gelmiş olmasına rağmen, 2017 yılında % 55 olan bulgu sıklığı, 2018 yılında % 53 seviyesine gerilemiştir.
- Denetçinin dış teyitlere (BDS 505) yönelik yapması gereken çalışmalarda karşılaşılan eksiklikler 2016 yılında % 28 seviyesinde iken, 2017 yılında bu eksikliğe ilk 10 bulgu düzeyinde rastlanmamıştır. 2016 ve 2017 yıllarında en çok KAYİK denetimlerinin gözetimini yapıldığı dikkate alındığında, 2017 yılında ilk on bulgu düzeyinde bu bulguya rastlanmaması KAYİK kapsamındaki denetimlerde iyileşme olduğunu göstermektedir. Ancak 2018 yılına gelindiğinde ise bu oranın ilk on bulgu içerisinde % 33 seviyesinde tekrar yer alması şu bakış açısıyla değerlendirilmelidir: 2018 yılı KAYİK dışı incelemelerin yoğun olarak gerçekleştirildiği bir yıl olduğu için, KAYİK dışı incelemelerde, denetçilerin bu alanda yeterli düzeyde çalışma yapmamış olduğu şeklinde değerlendirilmelidir.
- Denetçinin bağımsız denetim çalışmalarında örnekleme alanında (BDS 530) karşılaşılan eksiklikler 2016 yılında % 32 seviyesinde iken, 2017 ve 2018 yıllarında bu eksikliğe ilk 10 bulgu düzeyinde rastlanmamıştır.
- Denetçinin ilişkili taraf işlemlerinin denetiminde (BDS 550) karşılaşılan eksiklikler 2017 yılında % 50 düzeyinde iken, 2018 yılında bu oran % 32 seviyesine gerilemiştir.
- Denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin (BDS 570) yapması gereken çalışmalarda karşılaşılan ihlaller 2017 yılında % 48 seviyesinde iken 2018 yılında bu oran % 34 seviyesine gerilemiştir.
- Denetçinin topluluk finansal tablolarına ilişkin özel hususlara dair (BDS 600) yapması gereken çalışmalarda karşılaşılan eksiklikler 2016 yılında % 16 seviyesinde iken, 2017 ve 2018 yıllarında bu eksikliğe ilk 10 bulgu düzeyinde rastlanmamıştır.

- Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturması (BDS 700) kapsamında yapılan çalışmalarda 2016 ve 2017 yılları için ilk 10 bulgu düzeyinde bir veriye rastlanmamıştır. 2016 ve 2017 yılları KAYİK kapsamındaki denetimlerin yoğun olarak yapıldığı dönem olduğu için denetçilerin bu alanda gerekli özeni gösterdiğini ortaya koymaktayken, 2018 yılında % 24 seviyesinde karşılaşılan veri KAYİK dışı denetimin yoğun olarak yapıldığı bu dönem için denetçilerin gerekli özeni göstermediğini ortaya koymaktadır.

KGK tarafından yapılan gözetim faaliyetleri dikkate alındığında, ilk uygulama yılında karşılaşılan, ilgili BDS'lere uygunluk taşımayan uygulamalarda, önemli ölçüde iyileşme kaydedildiği görülmektedir. Bu önemli ölçüde yaşanan iyileşmelerde KGK'nın uygulamış olduğu disiplin cezalarının etkisi yadsınamaz. KGK önemli ölçüde mali ve mali olmayan disiplin cezalarını hayata geçirmiştir.

KGK, 2016 yılında bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler için idari para cezası uyguladığını (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016) ifade etmiş olmasına rağmen, ceza tutarına faaliyet raporunda rastlanılmamıştır. Ancak, KGK'nın 2017 ve 2018 yıllarındaki faaliyet raporlarında bu tutarlara yer verilmiştir. Buna göre KGK, 2017 yılında denetim şirketlerine hazırlanan inceleme raporu kapsamında 832.173 TL, kamu gözetimi fonksiyonu kapsamında 2.917.448 TL (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017) olmak üzere toplam 3.749.621 TL; 2018 yılında ise denetim şirketlerine inceleme raporları kapsamında 1.406.269 TL, kamu gözetimi fonksiyonu kapsamında 197.968 TL (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018) olmak üzere toplam 1.604.237 TL idari para cezası uygulamıştır. İdari para cezalarının bir başka deyişle mali disiplin cezalarının caydırıcılık seviyesinin oldukça yüksek olması, ülkemizde bağımsız denetim standartlarına uygun bir biçimde denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini ve böylece denetimde de kalitenin yıldan yıla yükselmesinde önemli rol oynamıştır. Uyum düzeyindeki artışı, sadece disiplin cezalarının caydırıcılık etkisinin yansması olarak değerlendirmemek gerekir. Bu süre zarfında alınan sürekli eğitimlerin olumlu katkılarının ve meslek mensuplarının yanlışlarını tekrarlamamalarının da etkisi göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu açıdan KGK'nın ülkemizdeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetim şirketleri üzerindeki gözetiminin etkili olduğu ortaya çıkmıştır. Denetçiler ve denetim şirketlerinin BDS'lere uygunluk taşıyan uygulamalarının seviyesi yükseldikçe bir başka deyişle BDS

ihlalleri azaldıkça ülkemizdeki bağımsız denetim kalitesi her geçen yıl 2016'dan 2018'e kadar geçen zaman diliminde de tecrübe edildiği üzere yükselecektir.

### **3.3. Gelişmiş Ülkelerin Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının Karşılaştırmalı Sunumu**

IFIAR'ın yargı bölgelerinden Kuzey Amerika bölgesinde yer alan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada; Avrupa bölgesinde yer alan ülkelere Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi; Asya bölgesinde yer alan ülkelere Japonya, Çin (Taipei), Avustralya; Orta Doğu bölgesinde yer alan ülkelere Türkiye olmak üzere toplam 10 ülkenin bağımsız denetimlerinin gözetimlerine ilişkin yıllık inceleme raporları, gözetim raporları ve kalite kontrol raporları incelenmiştir.

İncelenen ülkeler içerisinde Türkiye ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi dışındakiler kamu gözetim alanında 15 yılı aşkın bir süredir tecrübeye sahip bulunmaktadır. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi incelenen ülkeler içerisinde en genç kamu gözetim sistemine sahip olanıdır.

Araştırmada bir takım kısıtlamalarla karşılaşılmıştır. 2017 yılında kurulan CyPAOB'un resmi sitesinde gözetim verilerine ulaşılamamıştır. Ülkemizde KGK'nın 2011 yılında kurulup, 2016 yılında ilk gözetim sonuçlarını raporladığı dikkate alındığında Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nin veri setine ulaşamamış olması gözetim faaliyetlerini henüz gerçekleştirmemiş olmasından ya da gerçekleştirmiş olsa bile henüz yayınlamamış olmasından kaynaklanabilir.

Almanya'nın sunmuş olduğu raporlarda kalite kontrolüne yönelik bilgilere yer verilmişken, yaygın olarak hangi bağımsız denetim standartlarının ihlal edilmiş olduğu bilgisine yer verilmediği için bu kapsamda gözetim verilerine ulaşılamamıştır.

Kanada'nın raporlarında ise kalite kontrolüne ilişkin bilgilere yer verilmişken, bağımsız denetim standartlarının ihlali açısından net bir bilgi sunulmamıştır ancak raporlarında açıkladığı eksikler göz önünde bulundurularak ihlal edilen standartlar için (tarafımdan) çıkarımda bulunulmuştur.

Ülkelerin kamu gözetim kurumlarının her yıl incelediği dosya sayıları açısından bir kıyaslama yapılabilmesi amacıyla 2018 dönemi için incelenen ülkelerin, inceledikleri dosya verileri karşılaştırılmıştır:

- ABD 100'den fazla
- Kanada 139
- Almanya 710
- Fransa 273
- İngiltere 160
- Çin 7
- Avustralya 58
- Türkiye 76

İncelenen ülkelerin kamu gözetim sistemlerince 2018 yılı için gözetime tabi tutulan dosya sayıları dikkate alındığında ABD, Kanada, Almanya, Fransa, İngiltere,'nin 100'ün üzerinde inceleme gerçekleştirdiği gözlenmiştir. 2018 yılında Almanya en çok dosya inceleyen ülke iken, Çin en az dosya inceleyen ülke olmuştur. Ülkemiz açısından bir değerlendirme yapacak olursak dosya incelemelerimizin sayısında yıllar itibariyle bir artış yaşanmaktadır. 2016 yılında 29 dosya incelemesi, 2017 yılında % 100'lük bir artışla 58 dosya incelemesi gerçekleşmiş, 2018 yılında ise bir önceki yıla göre % 31 artışla 76 dosya incelemesi sayısına ulaşılmıştır. 2019 yılı için bir önceki yıldaki artış oranı muhafaza edilirse 100 dosya incelemesine yaklaşılır. Bu açıdan bakıldığında KGK, dosya incelemeleri açısından diğer ülke uygulamalarının gerisinde kalmış değildir. Japonya ise inceleme sonuçlarını denetim şirketi sayısı üzerinden paylaşmıştır.

İncelenen ülkelerin gözetim raporlarını kamuoyu ile paylaşım şekli birbirinden farklılık göstermektedir. Kimi ülkeler (Kanada, Almanya, Fransa, Japonya, Çin, Avustralya, Türkiye) gözetim raporlarını bir bütün halinde yayınlarken, kimi ülkeler (ABD ve İngiltere) bağımsız denetim şirketlerinin büyüklüklerini göz önünde bulundurarak denetim şirketi bazında bireysel gözetim sonuçlarını yayınlamıştır.

İncelenen ülkeler içerisinde bağımsız denetim standartlarının ihlaline yönelik en muazzam bilgi paylaşımını Vaka Raporları aracılığıyla Japonya gerçekleştirmiştir.

İncelenen ülkeler içerisinde bağımsız denetim standartlarının ihlali konusunda, ihlal edilen BDS'lerin sıklık oranı bilgisi ile birlikte BDS'lerin içeriğine dair konu açıklamasını

yapan tek ülke Türkiye olmuştur. Kamu gözetim sistemimizin etkinliği için BDS'lere uyum konusunda bağımsız denetim uyum ölçüleme metodu geliştirme çalışmalarından dolayı KGK'nın böyle bir sunum şeklini benimsenmiş olduğu söylenebilir.

İncelenen ülkeler arasında en sık bulgu tespit edilen muhasebe alanları birbirinden farklılıklar göstermektedir. Genel olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, muhasebe tahminleri, ilişkili taraf işlemleri, değer düşüklükleri, amortismanlar gibi alanlar, bulgu tespit edilen ortak alanlardır.

Ülkemizde, kalite kontrol sistemi açısından en yaygın karşılaşılan bulgular liderlik vazifeleri, bağımsızlık, tarafsızlık, rotasyon, izleme, değerlendirme, belgelendirme gibi alanlar da görülmektedir. Ancak bu sonuç, diğer ülkelerin kalite kontrol sistemlerindeki sonuçlardan çok da farklı değildir. IFIAR'ın 2015-2019 yıllarını kapsayan araştırması dikkate alındığında, 2018 yılında denetim şirketlerinde sözleşme performansında % 53, bağımsızlık ve etik ilkelerde % 32, insan kaynaklarında % 31, izlemede % 21, müşteri ve denetim işinin kabulü ve devamlılığında % 18 ve liderlik vazifelerinde % 14 oranında kalite kontrolüne yönelik bulgu tespit edilmiştir (IFIAR, Survey, 2019).

İncelenen ülkelerin çoğu, inceleme verilerini sayısal olarak KAYİK ve KAYİK dışı kapsamda ifade etmişken, sonuçlarını bir bütün olarak vermiş, KAYİK ve KAYİK dışı açısından ayrı bir sonuç bildiriminde bulunmamıştır. Ancak Fransa gözetim sonuçlarını hem KAYİK düzeyinde hem de KAYİK dışı kapsamda açıklamıştır.

IFIAR üyesi olan 10 ülkenin, kamu gözetim kurumlarının, inceleme raporlarındaki bağımsız denetim standartları ihlaline ilişkin bulgularının karşılaştırmalı sunumu Tablo-3.29.'da sunulmuştur:

**Tablo 3.29. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının Karşılaştırmalı Sunumu**

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
<b>En Çok İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları</b>	BDS 265 BDS 315 BDS 501 BDS 530 BDS 540 BDS 700	BDS 500 BDS 520 BDS 540	Gözetim verilerine bu kapsamda ulaşılamamıştır.	BDS 230 BDS 240 BDS 315 BDS 330 BDS 500 BDS 530 BDS 540 BDS 600	BDS 200 BDS 230 BDS 240 BDS 315 BDS 500
ÜLKELER	GÜNEY KIBRIS R.Y.	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE
<b>En Çok İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları</b>	Veri seti yoktur.	BDS 220 BDS 230 BDS 240 BDS 315 BDS 330 BDS 500 BDS 540 BDS 550 BDS 600	BDS 220 BDS 230 BDS 300 BDS 320 BDS 450 BDS 505 BDS 701	BDS 200 BDS 230 BDS 240 BDS 300 BDS 320 BDS 500 BDS 550 BDS 570 BDS 700	BDS 240 BDS 315 BDS 330 BDS 501 BDS 505 BDS 550 BDS 570 BDS 700

Kaynak: İlgili ülkelerin en son kamuoyu ile paylaştıkları yıllık inceleme raporları, gözetim raporları ve kalite kontrol raporları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

2000’li yıllar bağımsız denetimde istenilmeyen uygulamaların zirve yaptığı ve kurumsal yapıların çöküşüyle birlikte kamu gözetim sistemlerinin doğuşunun gerçekleştiği yıllardır. Kamu gözetim sisteminin ilk kurulma süreci 2002’de SOX ile ABD’de başlamıştır ve ardından dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkesinde de devam etmiştir ve edecektir.

İncelenen 10 ülkenin 2018 yılı itibariyle kamuoyu ile paylaştıkları yıllık inceleme raporları, gözetim raporları ve kalite kontrol raporları dikkate alınarak tespit edilen bağımsız denetim ihlallerine dair veriler bir bütün olarak Tablo-3.29.’da gösterilmiştir. 10 ülkenin 8’inde bağımsız denetim standartlarındaki eksik uygulamalara dair bulgulara

ulaşmışken, Almanya ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi açısından bu bulgulara ulaşmak mümkün olmamıştır.

ABD, Kanada, Fransa, İngiltere, Japonya, Çin, Avustralya ve Türkiye'nin kamu gözetim sistemleri tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin gözetiminde en sık ihlal edilen bağımsız denetim standartlarına dair tespitler aşağıda sıralanmıştır:

- 8 ülkenin 5'inde (% 62,5) bağımsız denetimin belgelendirilmesi kapsamında BDS 230, denetçinin hileye yönelik sorumlulukları kapsamında BDS 240, önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315 ve denetim kanıtlarının elde edilmesi kapsamında BDS 500'ün ihlal edildiği tespit edilmiştir.
- 8 ülkenin 4'ünde (% 50) muhasebe tahminlerinin denetimi kapsamında BDS 540'ın ihlal edildiği tespit edilmiştir.
- 8 ülkenin 3'ünde (% 37,5) değerlendirilmiş olan risklere karşı yapılacak işlemler açısından BDS 330, ilişkili taraf işlemleri açısından BDS 550 ve denetçinin olumlu görüşten farklı bir denetim görüşü vermesi kapsamında BDS 700'ün ihlal edildiği tespit edilmiştir.

Kamu gözetim kurumlarının kurulmasına neden olan en temel faktör, bağımsız denetim şirketlerinin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmekten ziyade yaptıkları uygulamalar ile hileye iştirak etmeleri sebebiyle yaşanan denetim skandalları ve karşılaşılan kurumsal başarısızlıklar olmuştur. Gün yüzüne çıkan skandallarda hileye iştirak edilmesi kadar belgelerin tahrif edilmesi, ortadan kaldırılması durumlarıyla da karşılaşılmıştır. Aynı zamanda bağımsız denetçilerin olumlu görüş vermemesini gerektirecek kadar usulsüzlükler içeren finansal tablolar için olumlu görüş bildirmeleri de söz konusu olmuştur. Bu kapsamda bir denetim şirketinin danışmanlığını yaptığı bir işletmeye denetçi olarak olumsuz görüş vermesi kendi kendini inkar etmesi olacağı için, danışmanlık hizmetinden alınan ücretlerin denetim hizmetinden alınan ücretlerden fazla olması sebebiyle kamu yararından ziyade kişisel menfaat ön plana çıktığı için hileli işlemler, usulsüz uygulamalar, perdelenmiş zararlar kurumsal çöküşlerle ifşa olmuştur.

Peki kamu gözetim sistemleri bu aksaklıkların dışarıdan bir göz olarak tekrar gözetlenmesi, kamu yararının korunması, bağımsız denetimde kalitenin artırılmasında etkili olmuş mudur? Sorusunu sorduğumuzda bağımsız denetim şirketlerinin ya da

bağımsız denetçilerin nezdinde yapılan gözetim faaliyetlerinde mali ve mali olmayan disiplin cezaları, kötü uygulayıcılar nezdinde yapılan ifşaların etkili olduğu söylenebilir.

Tablo-3.29.'da karşılaştırmalı olarak sunulan bağımsız denetim ihlallerini incelediğimizde, denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmediklerini, önemli yanlışlığa sebep olacak riskleri gereği gibi tespit edip değerlendirmediklerini, yaptıkları denetim çalışmalarının başka bir denetçi tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde belgelendirmediklerini, yaptıkları çalışmaları desteklemek için miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğini taşıyan denetim kanıtlarını elde etmediklerini, muhasebe tahminlerinin denetimlerini gereği gibi gerçekleştirmediklerini, ilişkili taraf işlemlerinin denetimindeki yetersizliklerini ve denetim çalışmalarının sonrasında görüş oluşturmada ve rapor hazırlamada sorunlar yaşadıklarını hâlâ görmekteyiz. Bu tür uygulamaların, yetersiz denetim girdisi ile kalitesiz (veya düşük kaliteli) denetim çıktısı elde etmeye sebep olacağı göz ardı edilmemelidir.

Bağımsız denetim şirketlerinin ya da bağımsız denetçilerin kamu gözetimi sistemine rağmen usulsüz ya da eksik uygulamalarda bulunmalarının sebebi etik ilkelere yeterince uygun hareket etmemelerinden ve gerekli mesleki özeni göstermemelerinden ve maalesef hâlâ çıkar çatışmaları içinde yer almalarından kaynaklanmaktadır. Kamu gözetim sistemine rağmen bunların yaşanıyor olması kamu gözetim sistemlerinin niçin gerekli olduğunu ortaya koymaktadır. Gözetimsiz denetimlerin yapıldığı yıllarda bu usulsüz uygulamaların ortaya çıkışı ancak şirketlerin batışı ile söz konusu olabiliyordu. Şirketlerin batışı ile birlikte yatırımcılar hem güven kaybına hem de birikim kaybına uğruyordu ve finansal piyasaların işleyişi bozuluyordu. Bir başka deyişle, gözetimsiz denetimlerde üst yönetimden veya çalışandan veya denetim ekibi üyesinden oluşan küçük bir kesim hileli raporlama aracılığıyla çok büyük maddi menfaatler elde ederken, devletten yani kamuoyundan oluşan büyük bir kesim istikrar ve istikbal açısından güven ve gelir kaybına uğruyordu. Şirketlerin batışının ardındaki ağır bilançoyu yatırımcılar yani kamuoyu ödüyordu. Güvensizlik ortamı yatırımcıların yatırımlarının da bir taraftan atıl kalmasına sebep oluyordu. Gözetimli denetimlerde ise yani günümüzde usulsüz uygulamalar kurumsal başarısızlıklarla (şirketin batışı yoluyla) öğrenilmiyor. Gözetimli denetimlerde yatırımcılar (kamu yararı) korunuyor. Gözetimli denetimlerde hileli raporlamaya göz yuman üst yönetimden, çalışandan veya denetim ekibi üyesinden oluşan küçük bir kesim çok büyük mali cezalar alırken, devletten yani kamuoyundan oluşan büyük bir kesim istikrar ve istikbal açısından güven ve gelir kaybına uğramıyor. Gözetimli denetimlerde



usulsüz uygulamalar mali ve mali olmayan yaptırımlarla cezalandırıldığı için finansal piyasalara güven zedelenmiyor. Gözetimli denetimlerde usulsüz uygulamaların ağır bedelini yatırımcı değil, buna karışan işletme yönetimi ve bağımsız denetim şirketleri ödüyor. Bu yüzden kamu gözetim sistemleri bağımsız denetimin denetiminde olmazsa olmaz bir mekanizma hükmünde oluyor.

### **3.4. Ülkemizde Yaygın Olarak İhlal Edilen BDS'ler Çerçevesinde Kamu Gözetim Kurumunun Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi**

Ülkemizde KGK tarafından ilk gözetim uygulamalarının 2016 yılında yapıldığı ve ilk üç yıllık inceleme sonuçları dikkate alındığında bağımsız denetim uygulamalarında önemli ölçüde ilerleme kaydedildiği görülmektedir. İhlal edilen bağımsız denetim standartları açısından ihlal edilme sıklıklarının her geçen yıl gerilemesi etkin bir kamu gözetim sistemine sahip olduğumuzu göstermektedir. Kamu gözetim sistemimizin etkinliği ülkemizdeki bağımsız denetimin kalitesinin yükselmesine her geçen yıl katkı sağlamaktadır.

KGK'nın 2016-2018 yıllarında gerçekleştirdiği gözetim verileri esas alındığında her üç yılda da bulgu tespit edilen ortak alanlar aşağıda sıralanmıştır:

- Bağımsız denetçinin hileye yönelik görevleri kapsamında BDS 240.
- Önemli yanlışlığa sebep olacak risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315.
- Değerlendirilmiş risklere nasıl karşılık verileceği kapsamında BDS 330.
- Denetim çalışmalarının kanıtlar yoluyla desteklenmesi kapsamında BDS 501.

### **3.4.1. BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi**

Denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları BDS 240 kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminde bu BDS kapsamında hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

#### **3.4.1.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi**

Gözetim verilerine ulaşılan 8 ülkenin 5'inde, Fransa, İngiltere, Japonya, Avustralya ve Türkiye'de BDS 240 kapsamında denetçinin finansal tabloların bağımsız denetiminde hilenin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamındaki sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmediği tespit edilmiştir.

KGK 2016-2018 yıllarında ülkemizde gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Bu gözetim faaliyetlerinin sonucunda tespit ettiği önemli ilk 10 bulguyu yıllık inceleme raporları aracılığıyla kullanıcıların bilgisine sunmuştur.

Buna göre, 2016-2018 yıllarının hepsinde BDS 240'ın ihlal edildiği ve önemli ilk 10 bulgu arasında raporlandığı tespit edilmiştir. Denetçiler tarafından bu standartta belirtilen hükümlerin yerine getirilmeme düzeyi 2016 yılında % 80, 2017 yılında % 72 ve 2018 yılında % 38 olmuştur (KGK, Yıllık Faaliyet Raporu 2016, Yıllık Faaliyet Raporu 2017, Yıllık Faaliyet Raporu 2018). Yıllar itibariyle standardın ihlal edilme seviyesinde önemli bir azalış meydana gelmiştir. Başka bir deyişle, KGK'nın etkili gözetimi, bağımsız denetçilerin bu standarda uyum seviyesini her geçen yıl artırmıştır. BDS'ye uyum seviyesindeki artış, bağımsız denetimin kalitesinde de yükseliş olarak kendini göstermektedir. Bu sonuçlara şu açıdan da bakılabilir. 2017 yılı KAYİK incelemelerinin, 2018 yılı ise KAYİK dışı incelemelerin yoğun olarak yapıldığı yıldır. 2017 ve 2018 yıllarındaki bulgu oranları kıyaslandığında, KAYİK denetçilerinin bu standarda uyumsuzluk düzeyi, KAYİK dışı denetçilerden daha fazladır. Bir başka deyişle BDS

240'ın uygulanmasında KAYİK dışı denetçiler, KAYİK denetçilerinden daha çok özen göstermişlerdir.

BDS 240 çerçevesinde karşılaşılan eksik uygulamalar KGK tarafından şöyle özetlenmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- Hileye ilişkin teşvik, baskı ve fırsat algısının var olup olmadığının değerlendirilmemesi.
- Mesleki şüphecilikten yeterince faydalanılmaması.
- Denetim ekibi ile hileye ilişkin gerekli müzakerelerin gerçekleştirilmemesi.
- Hileye ilişkin risklerin tespit edilmesi ve bunlara etkili bir biçimde karşılık verilmesi için yönetimin, üst yönetimden sorumluların, iç denetim fonksiyonunda görev alanların ya da işletme içindeki diğer kişilerin hile kapsamında sorgulanmaması.
- Hasılat ve hile arasındaki ilişkinin yeterince değerlendirilmemesi.

#### **3.4.1.2. Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısının Değerlendirilmesi**

Hile, işletme yönetimi, işletmenin üst yönetiminden sorumluları, işletme çalışanları ya da üçüncü taraflar diye sınıflandırılan kesimlerde yer alan bir ya da birkaç kişi tarafından, haksız bir biçimde veya yasalara aykırılık taşıyacak bir biçimde çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştirilen, aldatma unsurunu barındıran kasıtlı eylemlerdir (BDS 240, 11/a).

Finansal tablolarda yanlışlığa sebebiyet veren bir eylemin hile olarak değerlendirilebilmesi için kasıt niyetinin olup olmadığının yani bilinçli olarak bu eylemin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin irdelenmesi lazımdır. Bu açıdan kasıt, hatayı ve hileyi birbirinden ayıran temel unsurdur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). Kasıtlı ve bilinçli olarak gerçekleştirilen eylemler finansal tablolardaki yanlışlığın hile olduğunu ortaya koyarken, kasıtsız ve bilinçsiz olarak gerçekleştirilen eylemler finansal tablolardaki yanlışlığın hata olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca hileden doğan önemli yanlışlıkların belirlenememe riski, hatadan doğan önemli yanlışlıkların belirlenememe riskinden daha yüksektir (BDS 240, 6.md.). Çünkü hilenin gizlenmesi profesyonel bir çabayı beraberinde

getirir. 2000'li yıllarda yaşanan olaylar finansal tablolardaki yanlışlıkların kazara değil, kasıtlı yapıldığını ortaya koymuştur.

Kasıtlı yanlışlık ise hileli finansal raporlamadan doğan yanlışlıklar ve varlıkların suiistimal edilmesinden (kötüye kullanılmasından) doğan yanlışlıklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (BDS 240, 3.md.). Finansal tabloların oluşturulması ve ilgililerine sunulması, işletme yöneticilerinin sorumluluk alanında olduğu için hileli finansal raporlamaya yönetim hilesi ismi de verilmektedir (Uzay ve Kaya, 2018). İşletme varlıklarının işletme çalışanlarınca kasıtlı olarak kötüye kullanılması da varlık suiistimali olarak ifade edilmektedir. Ayrıca yönetim hilesinden doğan önemli yanlışlıkların belirlenememe riski, çalışanların hilesinden doğan yanlışlıkların belirlenememe riskinden daha yüksektir (BDS 240, 7.md.). Çünkü finansal tabloların hileye hizmet edecek biçimde oluşturulmasında ve sunulmasında yetki, işletme yönetiminin elindedir. Bu açıdan 2000'li yıllar yönetim hilesinin bolca yapıldığı, bağımsız denetimin de buna göz yumduğu yıllardır.

Hile, teşvik ya da baskı, fırsat ve rasyonelleştirme olmak üzere üç temel unsuru içerir (BDS 240, A1). İşletme yönetimi ya da çalışanları, üzerinde oluşan teşvik ya da baskı unsurunun etkisiyle, işletme içerisinde hile yapmaya kapı aralayan bir fırsatın varlığını sezdiklerinde ve bunu (hile yapılmasını) normal bir tutum olarak algılayarak zihinlerinde rasyonelleştirdiklerinde hileyi yaparlar. Teşvik (ya da baskı), fırsat ve rasyonelleştirme hile üçgenini oluştururken, buna yetkinlik unsurunun eklenmesi hile üçgenini hile karosuna dönüştürür (Özçelik, 2018).

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürütürken iki çeşit hileyi dikkate alır: Hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması (BDS 240, EK 1).

Finansal raporlama açısından, işletme yönetiminin performansına ya da hedeflerine yönelik yaptığı değerlendirmeler kimi zaman işletme yönetimi üzerinde kimi zaman işletme çalışanı üzerinde tehdit ve baskı oluşturmaktadır. Tehdit ve baskılar hileye sebep olabileceği gibi, hile yapmaya ilişkin fırsatları değerlendirme düşüncesi de hileye sebep olabilmektedir. İşletme faaliyetlerinin niteliği ya da faaliyet gösterilen sektörün fırsatları değerlendirecek yatkınlıkta bir çevreye sahip olması, yönetimin izlenmesi hususundaki etkinsizlik hali, organizasyon yapısındaki karmaşıklık ya da istikrarın olmayışı, iç kontroldeki yetersizlik fırsat algısı oluşturmaktadır. Bu algı hem finansal raporlamada hile yapılmasına hem de varlıkların suiistimal edilmesine sebebiyet vermektedir (BDS 240, EK 1).

Varlıkların suiistimali açısından, işletmenin sahip olduğu varlıklar, gerek yönetenler gerekse çalışanlar açısından üzerlerinde baskı hissettirebilir. Bu bir, kötüye kullanılma nedeni oluşturabileceği gibi, bu varlıklara erişim imkânının kolaylığı ve kolay nakde çevrilebilir özellik taşımaları da hile yapma fırsatını oluşturabilir. Ayrıca bir işletmede iç kontrol sisteminin yetersizliğinden söz ediliyorsa bu yetersizlikten faydalanılarak idari ya da genel personel tarafından varlıkların kötüye kullanımının da söz konusu olacağı göz ardı edilmemelidir. Denetçi, iç kontrol sisteminin zaaflarından faydalanma ihtimalini düşünerek, denetimlerde hile riski faktörünü iyi değerlendirmelidir. Denetçi, iç kontrol sisteminin yetersizliğini fark ettiğinde, varlıkların kötüye kullanımına sebebiyet verecek, fırsat oluşturacak halleri göz önünde bulundurmalıdır. Hile yapmaya yönelik tutumların varlığı ve bunların normal kabul ediliyor olması hile yapılmasına neden olmaktadır. Yönetimin tutumu da varlıkların kötüye kullanımını çalışanlar zihninde rasyonel kılabilir. (BDS 240, EK 1).

Bu iki alanda işletme yönetiminin ya da çalışanlarının, hileye yönelik nasıl bir teşvik (ya da baskı), fırsat algısı ve rasyonel tutum sergilediklerinin denetçi tarafından hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında mutlaka değerlendirilmesi gerekmektedir. KGK, 2016-2018 raporlarında bağımsız denetçilerin bu alandaki çalışmalarında eksiklik tespit etmiştir.

### **3.4.1.3. Mesleki Şüphencilik**

Yatırımcıların finansal tablo verilerine güvenerek yatırımlarını gerçekleştirme kararlarının temelinde bağımsız denetim ile tesis edilmiş makul güvencenin varlığı yatmaktadır. Bağımsız denetim tarafından tesis edilen bu güvence ile yatırımlar atıl kalmayarak, finansal sistem içerisinde yerini almaktadır, bir başka deyişle ülke ekonomisine kazandırılmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarının sistem içerisinde güvenli hareket etmesini sağlayan yegâne faktör bağımsız denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilmiş olmasıdır. Bağımsız denetimin etkinliği hilelin ya da hatanın gerçekleştikten sonra tespit edilmesinde değil, gerçekleşmeden önce tespit edilmesinde ve gerekli müdahalenin bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken yapılabilmesi için üst yönetimden sorumlulara bildirilerek gerekli önlemlerin alınmasında yatmaktadır. Bu yüzden bağımsız denetim alanında proaktif

yaklaşım önem kazanmıştır. Denetçinin meydana gelebilecek her türlü usulsüz uygulamaya yönelik olarak mesleki bilgisi kadar uyanıklık seviyesinin yani mesleki şüpheciliğini kullanma becerisinin önemi her geçen gün artmaktadır.

Mesleki şüphecilik, denetçinin denetim faaliyetlerini icra ederken sergilediği tutumu göstermektedir. Mesleki şüphecilik, denetçinin sorgulayıcı bir biçimde olaylara yaklaşmasını, hatadan ya da hileden doğan yanlışlığa karşı uyanık olmasını ve denetim kanıtlarını değerlendirirken titiz bir biçimde hareket etmesini gerektirir (BDS 200, 13/g.). Denetçi bütün denetim faaliyetleri boyunca mesleki şüpheciliği elinden bırakmamalıdır.

ABD’de Enron olayı bir dış denetim başarısızlığıydı ve bu başarısızlığın temelinde ise yeterli düzeyde mesleki şüphecilikten yararlanılmaması yatmaktaydı (Benston ve Hartgraves, 2002). Enron ve peşi sıra gelen kurumsal başarısızlıkların sonucunda ilk kamu gözetim sistemi ABD’de kurulmuş olsa da, PCAOB tarafından kamuoyu ile paylaşılan dava sonuçları incelendiğinde hâlâ denetçilerin mesleki şüphecilikten yeterince faydalanmadıkları görülmektedir. Örneğin CPA, W.Trainor’ın 2019 yılında kınama ve 25.000\$ ile cezalandırılmasının sebeplerinden biri mesleki şüphecilikten yeterince faydalanmamış olmasıdır (Tablo-2.3.’te gösterildiği üzere). İngiltere’de KPMG’nin ve denetim ortağının 2019 yılında kınama ve yüklü miktarda idari para cezası ile cezalandırılmasının sebeplerinden biri mesleki şüpheciliği etkili bir biçimde kullanmaması olarak belirtilmiştir (Tablo-2.6.’da gösterildiği üzere). Mesleki şüphecilikten gereği gibi yararlanılmamış olması ülkemizde de, gelişmiş ülkelerde de denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bağımsız denetimin yüksek kaliteli olması için profesyonel şüphecilikten uygun düzeyde yararlanılması gerekmektedir (Nolder ve Kadous, 2018).

Denetçi hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında şu şekilde hareket etmelidir (BDS 240, 12-14.md.):

- İşletme yönetimi ya da üst yönetimden sorumlular ne kadar dürüst olursa olsun, mesleki şüpheciliği denetim boyunca elinden bırakmamalıdır.
- Gerçek dışı belge ya da tahrif edilmiş bir belgenin varlığından şüphe duyması halinde araştırmalarını derinleştirebilir.
- Gerek yönetimin gerekse üst yönetimden sorumluların sorgulamaları sonucunda elde edilen yanıtların birbiriyle tutarlı olmaması halinde mesleki şüphecilikle hareket edip bu tutarsızlıkları araştırmalıdır.

#### 3.4.1.4. Denetim Ekibi İle Müzakereler

Ülkemizde bağımsız denetim şirketinde bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek ekip için BDY’de belirlenen asgari kişi sayısı, en az 2’si sorumlu denetçi olmak koşuluyla toplam beş kişidir. 2018 yılı sonu itibariyle denetim şirketlerindeki denetim ekibi kadrosunun en az 5 kişiden, en çok 62 kişiden oluştuğu KGK tarafından ifade edilmiştir. (KGK, Faaliyet Raporu, 2018).

Denetim ekibinde yer alan denetçiler ve sorumlu denetçiler arasında müzakere yapılması bir zorunluluktur ve müzakerede bulunamamış üyelere hangi konuların iletileceğine sorumlu denetçinin karar vermesi de bu zorunluluk kapsamında yer almaktadır (BDS 315, 10.md.).

BDS 240 kapsamında denetçilerin yönetime/üst yönetimden sorumlulara dair edindikleri olumlu izlenimlerinden bağımsız bir biçimde hileye yönelik olarak müzakerelerde bulunması gerekir. Denetim ekibi üyelerinin, finansal tablolarda hileden doğan ve önemli yanlışlığa neden olabilecek uygulamaların nasıl ve nerede yapılabileceği konusunda ve hilenin nasıl oluşabileceği hususunda gerekli müzakereleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir (BDS 240, 15.md.). Müzakerelerin yapılması, bir taraftan finansal tablolarda hile yapılabilme tehdidi (hile riski) konusunda denetim ekibi üyeleri arasında bilgi paylaşımında bulunulmasını sağlarken, diğer taraftan hangi denetim ekibi üyesinin hile riskine nasıl ve hangi prosedürler uygulayarak karşılık vermesi gerektiğinin kararlaştırılmasını sağlar (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2017).

Ancak 2016-2018 yıllarında gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri sonucunda bağımsız denetim ekibi üyeleri arasında hilenin değerlendirilmesine ilişkin olarak müzakere yapılması zorunluluğuna yeterince ihtimam gösterilmediği ortaya çıkmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018).

### 3.4.1.5. İlgili Kişilerin veya Birimlerin Sorgulanması

Denetçi hileye yönelik riskleri tespit edebilmek ve tespit edilen risklere gereken karşılığı etkili bir biçimde verebilmek için işletme yönetimini, üst yönetimden sorumluları ve varsa diğer kişileri ve iç denetim fonksiyonunda görev alanları sorgulamalıdır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017).

Denetçi işletme yönetimini şu konularda sorgulamalıdır (BDS 240, 17.md.):

- Yönetimin hileye yönelik olarak değerlendirmeler yapıp yapmadığı; yaptıysa da bunların niteliğinin, içeriğinin ve ne sıklıkta gerçekleştirildiğinin öğrenilmesi.
- Yönetimin kendisinin tespit ettiği ya da kendisine bildirilen hileye dair hususlar konusunda nasıl bir süreç izlediğinin öğrenilmesi.
- Yönetimin hile konusuna üst yönetimde yer alan kişilerle bilgi paylaşımı yapıp yapmadığının öğrenilmesi.
- Yönetim tarafından nasıl etik davranışlar sergilenmesi gerektiği ya da ne tür uygulamalar yapılması gerektiği hususunda çalışanlarla iletişim kurup kurmadığının (çalışanları yönlendirip yönlendirmediğinin) öğrenilmesi.

Denetçi işletme üst yönetimini sorgulamasının kapsamında, (BDS 240, 20.md.)

- Üst yönetimden sorumluların bir kısmı işletme yönetiminde görev almışsa, denetçi üst yönetim tarafından işletme yönetiminin gözetiminin ne suretle gerçekleştirildiğini denetçinin anlaması gerekir.
- Üst yönetimden sorumluların bir kısmı işletme yönetiminde görev almışsa, üst yönetimden sorumluların işletmede gerçekleşen hileler, şüphelenilen hileler ve iddia edilen hileler konusunda bilgisinin olup olmadığının sorgulanması suretiyle öğrenilmesi gerekir.
- Üst yönetimden sorumluların sorgulanması suretiyle edilen cevaplar, yönetimin sorgulamalara verdiği cevapların teyit edilmesinde dikkate alınır.

Denetçi, işletmede gerçekleşen hileler, şüphelenilen hileler ve iddia edilen hileler konusunda diğer kişileri ve varsa iç denetim fonksiyonunda görev alan kişileri sorgulayarak hileye dair bir bilgiye sahip olup olmadıkları ve hile riskine dair görüşlerinin ne olduğunu öğrenmelidir (BDS 240, 18-19.md.).



KGK, 2016-2018 yıllarına ilişkin gözetim sonuçlarında ülkemizdeki bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin hileye yönelik sorumlulukları kapsamında gereken sorgulamaları yeterli düzeyde gerçekleştirmediklerini ve bu alanda eksikliklerin mevcut olduğunu ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018).

#### **3.4.1.6. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Hile Riski**

Üst yönetimden sorumluların işletme yönetimi üzerindeki gözetiminin yetersizliğinden hareketle, işletme yönetimleri sahip oldukları yetkilerini ulaştıkları istedikleri hedef doğrultusunda kullanmaktadır. İşletme yönetimleri finansal tablolarda makyajlama yapmak suretiyle durumunu olduğundan çok farklı gösterebilmekte yani yönetim hilesi yapabilmektedir. Yönetim finansal tablolardaki hileleri gizlemek için profesyonelce tasarlanmış sistemler dahi kullanabilmektedir.

İşletme yöneticilerinin finansal tablo kalemlerini kârı olduğundan farklı göstermek üzere kullanmaları 1960'lerden beri var olan bir olgudur (Küçüksözen, 2005). Finansal tablolarda hilenin en çok yapıldığı alan gelirin muhasebeleştirilmesi ya da gereği gibi muhasebeleştirilmemesi alanında karşımıza çıkmaktadır. Gelir kalemi üzerinde oynanmasının altında yatan gerekçeler birbirinden oldukça farklı olmaktadır. İşletme yönetimleri vergi kaçırma, kâr dağıtımını yapmama veya az kâr dağıtımını yapma, hisselerinin borsadaki değerini düşürmek için spekülasyon yapma niyetiyle olumsuz yönde maskeleyebilecekleri gibi; daha çok kredi kullanma, çok ortaklı işletmelerde ortak memnuniyetini sağlamak için çok kâr dağıtma, işletmenin kamuoyu nazarındaki imajını yükseltme, vergi ödeme, borsada hisselerinin fiyatını artırma, işletmeye yeni ortakların katılmasını sağlama niyetiyle olumlu yönde maskeleyen de yapabilmektedirler (Yardımcıoğlu, Koca, Günay ve Kocamaz, 2014).

Başta faaliyet kârı olmak üzere bir işletmede temel finansal göstergeleri belirleyen ana unsur hasılattır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). Hasılat bir işletmenin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan gelirlerden oluşmaktadır ve finansal performansa yönelik olarak yapılan değerlendirmelerde en önemli kriterlerden biridir (Alıcı ve Yanık, 2020). Hasılat, bir işletmenin olağan faaliyetleri sırasında oluşan gelirler, gelir ise ortaklar

tarafından yapılan katkılar ile ilgili olanların dışında kalan, hesap dönemi süresince özkaynakta bir yükselişe (artışa) neden olan varlık girişleri ya da varlıklarda meydana gelen artışlar ya da yükümlülüklerde meydana gelen azalışlar biçiminde iktisadi faydada oluşan artışlardır (TFRS 15, Ek A). Finansal tablolarda hilenin yapılageldiği en önemli alanlardan biri hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu için denetçilerin bu alandaki çalışmaları titizlikle değerlendirmeleri gerekmektedir.

ABD (PCAOB), 2018 yılı gözetimlerinde finansal raporlama üzerinde iç kontrol eksiklikleri kapsamında karşılaşılan unsurlardan birinin gelir işlemlerinin önemli yanlışlık riski açısından değerlendirilmesinde olduğunu belirtmiştir (PCAOB, Staff Preview, 2018). İngiltere (FRC), soruşturmalara konu olan alanlardan birinin gelirin muhasebeleştirilmesinde olduğu ifade etmiştir (FRC, Annual Enforcement Review, 2019). Bu kapsamda İngiltere’de KPMG’nin ve denetim ortağının 2019 yılında kınama ve yüklü miktarda idari para cezası ile cezalandırılmasının sebeplerinden biri de gelirin muhasebeleştirilmesinde yapılan usulsüzlüklerdir (Tablo-2.6.’da gösterildiği üzere). Japonya’nın (CPAAOB) 2019 yılı vaka raporunda gelirin muhasebeleştirilmesinde hile riskine verilen karşılıkların yetersiz olduğu örneklendirilmiştir (CPAAOB, Case Report 2019). Japonya’nın en önemli kurumsal markalarından biri olan Toshiba 2015 yılında kârını olduğundan yüksek göstererek, skandala imza atmıştır. Avustralya’da (ASIC) denetim şirketlerinin gözetiminde en çok olumsuz bulgu tespit edilen alanlardan birinin gelirlerin denetiminde yaşandığını, 2017-2018’de incelenen dosyaların % 27’sinde, 2018-2019’da incelenen dosyaların % 25’inde bu bulgunun tespit edildiği ifade edilmiştir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19). İncelenen bu ülkelerde de görüldüğü üzere bağımsız denetçiler, gelirin muhasebeleştirilmesinin hile riski açısından değerlendirilmesinde (BDS 240 kapsamında) yetersiz uygulamalar sergilediği gibi, değerlendirilmiş risklere karşılık yapılması gereken işlerde de (BDS 330 kapsamında) yetersiz uygulamalar sergilemiştir.

KGK 2017 yılında 58 dosya incelemesinin % 10’nunda; 2018 yılında 76 dosya incelemesinin % 36’sında bağımsız denetçiler tarafından hasılat ve tahsilat kapsamındaki risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışmalarda ve satışların geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeveye uygun yansıtılıp yansıtılmadığı hususundaki denetim prosedürleri uygulamalarında eksiklik tespit etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018). 2017 yılı KAYİK kapsamındaki incelemelerin yoğun olarak yapıldığı bir yıl iken, 2018 yılı KAYİK dışı kapsamındaki incelemelerin yoğun olarak yapıldığı bir yıldır. Bu açıdan, hasılatın muhasebeleştirilmesi kapsamındaki denetim

eksikliklerinin KAYİK dışı çalışmalarda daha yoğun olarak gerçekleştiği dikkat çekmektedir. Bir başka deyişle, KAYİK denetçilerinin hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik riskleri tespit etmesi, değerlendirmesi ve değerlendirilen risklere karşılık verilmesi hususunda BDS 240 ve BDS 330 kapsamındaki hükümlere uyum düzeyi, KAYİK dışı denetçilerden daha yüksektir.

Bağımsız denetçiler denetim standartlarına göre, hasılatta hile riskinin var olduğunu dikkate alarak denetim çalışmalarını planlamalı ve yürütmelidirler (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2018). Hasılat riskinin olmadığı istisnai durumlarla karşılaştıkları takdirde ise bunun için gerekli belgelendirmeyi yapmak durumundadırlar (BDS 240, 27.md.).

Bağımsız denetçiler, hasılatın muhasebeleştirilmesindeki hile risklerini değerlendirirken (BDS 240) ve değerlendirilen risklere karşılık verirken (BDS 330) aşağıda sıralanan unsurları göz önünde bulundurmalıdır:

- Denetçi, analitik prosedürleri uygularken hasılat da dâhil olmak üzere normal iş akışının dışında ya da beklenmeyen ilişkiler belirlemişse, bunları hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risk kapsamında değerlendirmelidir (BDS 240, 22.md).
- Hasılatın olduğundan daha çok gösterilmesi için, hasılatın gerçekleşmeden kaydedilmesi veya gerçek dışı hasılatların muhasebeleştirilmesi durumlarını belirlemişse, bunu hileli finansal raporlama kapsamında değerlendirmelidir (BDS 240, A28).
- Hasılatın olduğundan daha az gösterilmesi için, hasılatın sonraki dönemin gelirleri içerisinde gösterimini belirlemişse, bunu hileli finansal raporlama kapsamında değerlendirmelidir (BDS 240, A28).
- Borsada işlem gören işletmelerde performans ölçümlerinin yıldan yıla kâr artışı esas alınarak yapılmasının işletme yönetimi üzerinde baskı oluşturup oluşturmadığını, bu açıdan yönetimin hasılatın muhasebeleştirilmesinde hileye meylinin olup olmadığını değerlendirmelidir (BDS 240, A29).

KGK'nın, 2017 ve 2018 yılında dosya incelemelerinde, denetçilerin çalışma kâğıtlarında hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik tespit ettiği eksiklikler aşağıda sunulmuştur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- Hasılatın geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeveye uygun bir biçimde kaydedilip kaydedilmediğinin yeterli düzeyde test edilmemiş olması ya da yapıldığı ifade edilen testlere yönelik belgelendirmenin yapılmamış olması.
- İşletmeye özgü olarak, hasılatla ilişkin önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemiş olması ya da hile riskinin ele alınmamış olması.
- Satış faturalarının muhasebeleştirilmesi üzerinde yoğunluk verilmesi sebebiyle hasılatla ilişkin tespit edilen diğer risklerin yeterli düzeyde denetiminin yapılmamış olması.
- Hasılatı oluşturan alt gruplardan birine yoğunluk verilmesi sebebiyle, önemli olan diğer alt gruplardaki testlerin yeterli düzeyde yapılmamış olması.
- İlgili kontrollere yönelik bir anlayışın elde edilmemiş olması ya da sözü edilen kontrollerin etkinliğine dair gerekli testler yapılmadan iç kontrole güvenerek denetimin gerçekleştirilmiş olması.
- Dönemselliğe ilişkin testlerin yeterli düzeyde yapılmamış olması ya da vade farkı ayrıştırmasının yapılıp yapılmadığının test edilmemiş olması.
- Uygunluk taşımayan bir biçimde denetim örnekleme yönteminin kullanılmış olması, örneklem büyüklüğünün yetersiz belirlenmiş olması.

Bağımsız denetçilerin KAYİK ve KAYİK dışı kapsamda denetimlerini gerçekleştirirken, hileye yönelik sorumlulukları çerçevesinde ve hile riskine karşılık verilmesi çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi alanındaki denetim faaliyetlerine ilişkin eksikliklerini gidermeleri ve bağımsız denetim standartlarının gereğini yapmaları gerekmektedir. Bu açıdan yapılması gerekenler şu şekilde özetlenebilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde, işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması, ölçümünün güvenilir olması, maliyetlerin tanımlanabilir olması ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi şeklindeki kriterlere uyumun sağlanıp sağlanmadığının denetlenmelidir.
- Denetçi, muhasebeleştirme kriterleri açısından, sahiplikten doğan ciddi risk açısından, getirilerin alıcıya devredilmesi açısından, yönetimin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü olup olmadığı açısından güvence elde etmelidir.
- Denetçi, işletmenin satışlarını olduğundan yüksek gösterme riskine karşılık verebilmek için dış denetim prosedürlerini uygun bir şekilde tasarlamalıdır.

- Denetçi, hasılat tutarının finansal tablolara TMS 18 (yeni uygulamalarda TFRS 15'i) hükümlerine uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı açısından güvence elde edebilmek için miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları elde etmelidir.
- Denetçi, geçerli sayılan finansal raporlama çerçevesince açıklanması zorunluluk taşıyan konuların dipnotlarda açıklanmış olup olmadığını denetlemelidir ve makul güvence elde etmelidir.
- Denetçi, önemli yanlışlığa ilişkin risklerin tespit edilmesinin, değerlendirilmesinin ardından bunlara karşılık verebilmek için kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan uygun bir denetim prosedürü tasarlamalıdır ve uygulamalıdır.
- Denetçi, hasılat muhasebeleştirilmesinde hileden doğan önemli yanlışlık riskinin olduğunu varsayar ve çalışmalarında da bunu ortaya koyamazsa, ulaştığı bu sonuca dair gerekçelerini çalışma kâğıtlarıyla belgelendirmelidir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesindeki denetim riskinin bağımsız denetçiler tarafından bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmemesi sadece ülkemiz açısından değil, incelenen diğer ülkeler açısından da denetim kalitesini yükseltmeye yönelik bir adım değildir. Bağımsız denetimin gereği yapılarak, istenilmeyen bu uygulama örneklerinin mümkün mertebe azaltılarak, başta bireysel (ülke bazında), sonra küresel (dünya çapında) düzeyde denetim kalitesinin yükselmesine hizmet edilmelidir.

#### **3.4.1.7. Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Riskleri İçin Yapılması Gerekenler**

Denetçi, finansal tablolarda hileden doğan önemli yanlışlık risklerini değerlendirdikten sonra bu risklere nasıl karşılık verilmesi gerektiği konusunda yapılması gereken işlere yönelik olarak,

- Denetim ekibi üyelerini bilgi, beceri ve tecrübeleri doğrultusunda görevlendirir, yönlendirir ve gözetir (BDS 240, 29/a.md.).

- Seçilen muhasebe politikaları ve bunların uygulanmasının altında işletme yönetiminin kazanç yönetimi yapma gibi hileye meylinin olup olmadığını değerlendirir (BDS 240, 29/b.md.).
- Öngörülemezlik unsurunu da içerecek biçimde denetim prosedürlerinin niteliği zamanını ve kapsamını belirler (BDS 240, 29/c.md.).

Denetçilerin işletmelerin aşına olduğu denetim çalışmalarını yapmaya devam etmesi, işletme yönetimi tarafından hilenin ustaca gizlenmesine zemin hazırlayabilir. Çünkü işletme yönetimi denetçinin nasıl bir çalışma yapacağı konusunda bir öngörüye sahiptir. Ancak denetçinin işletmenin aşına olduğu denetim çalışmalarında farklılığa gitmesi yönetim hilesinin ortaya çıkarılmasında etkin olur. Denetçinin rutin uygulama dışına çıkarak, yaptığı uygulama farklılıklarıyla hileyi tespit edebilme unsuruna öngörülemezlik unsuru denir. Denetçinin uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına bu unsuru dâhil etmesi önem arz eder (BDS 240, A36).

KGK tarafından 2016-2018 yılları incelemelerinde BDS 240 uygulamaları kapsamında özellikle vurgulanan alanlardan biri yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi riskinin değerlendirilmesi ve bu risklere karşılık verilebilmesi için uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesi gelmektedir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

İşletme yönetiminin gözetiminden üst yönetimden sorumlular sorumludur ve onlar işletme yönetimi tarafından kontrollerin ihlal edilebileceğini ya da finansal raporlama sürecinde manipülasyona gidebileceğini göz önünde bulundururlar (BDS 240, 4.md.). Çünkü işletme yönetimi kontrolleri normal bir şekilde işliyor gibi göstererek hile uygulamasına başvurabilmede uygun bir pozisyona sahiptir. Yönetim hilesi risktir ve bu risk her işletmede farklı seviyelerde varlık gösteren hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin bir risktir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017).

Denetçi, BDS 240 kapsamında büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan düzeltmelerin uygunluğunu araştırmak; yönetimce ortaya konulan muhasebe tahminlerinde taraflı davranılıp davranılmadığını belirlemek ve taraflılığın varlığı mevcut ise bunların kasıtlı ve bilinçli yapılp yapılmadığını değerlendirmek; denetim faaliyetlerini yürütürken ve işletme çevresini tanımaya çalışırken edindiği bilgiler ışığında karşılaştığı sıra dışı işlemlerle işletme faaliyetleri arasında nedensellik bağının olup olmadığını değerlendirmek, böyle bir bağın

olmaması halinde ise finansal raporlamada hile yapılabileceğini ya da varlıkların kötüye kullanımına açık olduğuna dair gerekli değerlendirmeleri yapmak amacıyla denetim prosedürlerini tasarlamalıdır ve uygulamalıdır. Ayrıca risklere cevap vermek adına başkaca denetim prosedürlerinin uygulanmasına gereksinim olup olmadığını da değerlendirmelidir. (BDS 240, 32.-33.md.).

#### **3.4.1.8. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi hileden doğan önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi için, ayrıca bu risklere gereken karşılığı verebilmek için miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğine sahip denetim kanıtlarını toplamalıdır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2018).

Denetçi hile ihtimaline işaret eden, muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar, noksan ya da çelişkili kanıtlar, kendisi (denetçi) ve yönetim arasında sorunlu olan ya da olağandışı ilişkiler ve diğer durumlar açısından topladığı denetim kanıtlarını değerlendirmeye tabi tutmalıdır (BDS 240, EK-3).

Denetçi, topladığı denetim kanıtlarını şu açılardan değerlendirmelidir (BDS 240, 34-37.md.):

- Denetçi finansal tabloların tutarlılığı hakkında genel bir kanıya ulaşırken, denetimin son aşamalarında uygulanan analitik prosedürlerin hileden doğan önemli yanlışlık riskine dikkat çekip çekmediğini değerlendirmelidir.
- Denetçi, bir yanlışlığı tespit etmesi halinde, öncelikle bunun hileye işaret edip etmediğini değerlendirmeli ve değerlendirmeye istinaden yanlışlığın hileye işaret ettiğini düşünmesi halinde ise bunun denetimin bütün aşamalarındaki etkisinin ne düzeyde olduğunu değerlendirmelidir.
- Denetçi, ister önemli ister önemsiz kabul edilecek bir yanlışlığın yapıldığını ve buna yönetimin de iştirak ettiğini gerekçelendirmesi halinde hileden doğan önemli yanlışlık risklerine dair yaptığı değerlendirmeleri ve denetim prosedürlerine olan etkilerini yeniden değerlendirmelidir.

- Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlık riskleri açısından finansal tablolar hakkında bir sonuca ulaşamazsa ya da hileden doğan önemli bir yanlışlığın varlığını doğrularsa, bu durumun denetim üzerindeki etkilerini değerlendirmelidir.

İşletmenin yönetiminden ve üst yönetiminden sorumluların temel sorumluluk alanı hilenin önlenmesi ve hilenin saptanması iken, bağımsız denetçilerin temel sorumluluk alanı bütünüyle finansal tabloların hatadan ya da hileden doğan önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvenceyi tesis etmesidir (BDS 240, 4-5md.).

Denetçi gerekli değerlendirmeleri yaptıktan sonra yönetimden ilgili konularda gereken yazılı açıklamaları alır. Hile konusundaki değerlendirmelerinin sonuçlarını üst yönetimden sorumlulara zamanında bildirerek onların hileye karşı önlem almasını sağlar. Üst yönetimden sorumluların hilede parmağının olduğunu düşünmesi halinde ise bunu ilgili makamlara bildirir. Denetim boyunca yapmış olduğu çalışmaları, çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirir ve denetim raporu aracılığıyla da finansal tablolar hakkında makul güvencenin tesis edilip edilmediğini ilgililerin bilgisine sunar.

#### **3.4.1.9. BDS 240 Kapsamında Örnek Soru Seti**

Örnek soru seti, BDS 240 hükümleri esas alınarak tarafımdan oluşturulmuştur. BDS 240'a ilişkin örnek soru seti ilgili başlıklar altında verilmiştir.

##### **3.4.1.9.1. Hileli Finansal Raporlamada Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısı Kapsamında Örnek Sorular**

Hileli finansal raporlamada hilenin üç unsuru açısından örnek sorular verilmiştir.



### 3.4.1.9.1.1. Hileli Finansal Raporlama-Teşvik/Baskı Algısına Yönelik Örnek

#### Sorular

- Denetçi denetimini yaparken, gerek hileli finansal raporlama gerekse varlıkların kötü niyetle kullanılması suretiyle hile tespitinde bulunduysa hileye neden olan unsurların teşvik edilmek, baskıya maruz kalmak ya da fırsatı değerlendirmek ya da fiilin normal görülmesinden mi kaynaklandığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken, mesleki şüpheciliğini her aşamada kullanma yükümlülüğü kapsamında hileli raporlamaya sebep olacak riskleri değerlendirirken işletmenin finansal istikrarını ya da kârlılığını tehdit eden aşağıda sıralanan unsurları göz önünde bulundurmuş mudur? Yani hileli finansal raporlamaya sebep olan tehditleri belirlemiş midir?
  - Rekabetin yoğun olduğu veya piyasanın doyuma ulaştığı hallerde işletme kârının düşmesi tehdidi ile karşı karşıya kalmış mıdır?
  - İşletme teknolojinin hızlı ve sürekli değişmesi karşısında ürünlerinin modellerinin değişmesi yani modasının çabuk geçmesi tehdidi ile karşı karşıya kalmış mıdır?
  - İşletme faiz değişimi karşısında büyük ve olumsuz etkilenme tehdidinde açık mıdır?
  - Genel ekonomik göstergeler veya faaliyette bulunulan sektörde çoğalan şirket iflasları veyahut yüksek oranda müşteri taleplerindeki azalış işletmeyi tehdit etmekte midir?
  - İşletmenin faaliyetlerinde zarar etmiş olması onu icra, iflas ya da bir başkası tarafından devralınma tehdidi altına sokmuş mudur?
  - İşletme bir taraftan faaliyetlerinden istenilen ölçüde nakit girişi sağlayamazken, diğer taraftan faaliyetleri sebebi ile nakit çıkışına maruz kalma tehdidi ile karşılaşmış mıdır?
  - İşletme aynı sektörde faaliyet gösteren rakip işletme ile mukayese edildiğinde normal bir büyüme seyri ve kârlılık düzeyine mi sahiptir? Yoksa olağanüstü bir büyüme seyri ve kârlılık düzeyine mi sahiptir?
  - Gerek muhasebe gerekse yasal mevzuattaki yeni yükümlülükler işletme üzerinde bir tehdit oluşturuyor mu?
- Denetçi yönetimin üzerinde oluşabilecek baskıları değerlendirmiş midir?

- Yöneticiler de kimi zaman yaptıkları basın açıklamalarında aşırı iyimser davranma suretiyle ya da yıllık olarak yayınladıkları faaliyet raporları aracılığı ile bir takım beklentiler oluşturma suretiyle kendi üzerlerinde baskı oluşturmuş mudur?
- Ar-ge ve yatırımlar ya da sürdürülebilir bir rekabet gücüne sahip olmak amacıyla yabancı ya da öz kaynak finansmanına duyulan ihtiyaç yönetimi baskı altına almış mıdır?
- Yönetim gerek borsaya kota olurken taşınması gereken şartları sağlamada, gerekse borcunu ifa aşamasında ya da başka borç sözleşmelerindeki esasları yerine getirmede karşılaştığı sorunlar için baskı hissedip hileye yönelme meyline sahip midir?
- Yönetim finansal performans ve durum açısından kötü sonuçlar elde edilmesi, işletme birleşmesi gibi bir önemli olayda olumsuzlukla karşılaşma beklentisine sahip olunması ya da tamamlanmamış bir ihale alım işleminde başarısızlığa uğrayacağı hissine kapılması gibi baskılara maruz kaldığını hissettiğinde hileye karşı nasıl bir tutum sergileyecektir?

#### **3.4.1.9.1.2. Hileli Finansal Raporlama-Fırsat Algısına Yönelik Örnek Sorular**

- İşletmenin ilişkili taraf işlemleri varsa bunlar işin normal akışında gerçekleştirilmemişse bu durumda ilişkili işletmelerin denetlenip denetlenmediği ya da başka bir denetim şirketince denetime tabi tutuluyor olması halinde hile riskini değerlendirmiş midir?
- İşletme sahip olduğu finansal güç ya da sektörü etkileyebilme becerisi ile tedarikçilerine ya da müşterilerine belirli şartları dayatarak uygunsuz veya piyasa koşulları dışında işlemler gerçekleştirme fırsatını değerlendirmek suretiyle hileye başvurmuş mudur?
- İşletmede sübjektif yargıların doğrulanabilirliğinin güç olması ya da varlık-kaynak, gelir-gider tahminlerindeki belirsizliklerin oluşturduğu fırsatları değerlendirmek suretiyle finansal raporlamada hile yapılmış mıdır?
- İşletme bir takım önemli faaliyetlerini başka iş ortamı ve kültürü taşıyan ülkeler ile yapabileceği gibi, bu faaliyetlerini o ülkelerde de yapabilir. Bu farklılıktan

doğabilecek fırsatların işletmece değerlendirilip finansal raporlamaya hile karıştırılıp karıştırılmadığı değerlendirilmiş midir?

- İşletme ticari araçlar kullanmak suretiyle iş yapıyor ise bu araçların kullanılma gerekçesinin açık bir ticari sebebe dayandırılması gerekir. Aksi takdirde açık bir ticari gerekçe olmaksızın kullanılan ticari araçların varlığı hileye sebebiyet vermesi kapsamında değerlendirilmiş midir?
- İşletmenin vergi cenneti olarak nitelendirilen yerlerde banka hesaplarının var olması, bağlı ortaklıklarının bulunması ya da şube gibi faaliyet göstermesi söz konusu ise bunun açık bir ticari gerekçesi olmalıdır. Aksi takdirde, böyle bir gerekçe olmaksızın yapılan işlemler hileye zemin hazırlama kapsamında değerlendirilmiş midir?
- Denetçi, işletme yönetiminin tek bir elden yürüttüğü ya da işletme yönetiminin küçük bir grubun egemenliğinde olduğunu tespit etti ise yönetimin gözetimindeki etkinsizliği hileye fırsat oluşturma imkânı açısından değerlendirmiş midir?
- Denetçi, gerek finansal raporlama süreci gerekse iç kontrol sisteminin işleyişinde yönetimin gözetimindeki etkinsizliğin hileye zemin oluşturma halini değerlendirmiş midir?
- Denetçi, denetlenen işletmede, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklı olarak kontrollerin gereken biçimde izlenemiyor olması halinde, gerek muhasebe-iç denetim-bilişim teknolojileri birimlerinde verimli personelin istihdam edilmemesi gerekse bu birimlerde etkinliğini yitirmiş muhasebe ve bilgi sistemlerinin kullanılıyor olması durumları ile karşılaştıysa bunların hileli finansal raporlamaya etkilerini değerlendirmiş midir?

#### **3.4.1.9.1.3. Hileli Finansal Raporlama-Rasyonelleştirme Algısına Yönelik Örnek Sorular**

- Denetçi, yönetim tarafından işletme değerlerine ya da iş ahlâkına uygun olmayan bir takım unsurların iletildiği, uygulandığı ya da desteklendiğini tespit etmiş midir?
- Denetçi, finansal işlemler hususunda yetkilendirilmemiş yöneticilerin muhasebe politikası seçiminde ve önemli tahminler belirlemede birçok kez rol aldığını belirlemiş midir?

- Denetçi, denetlenen işletmenin geçmişinde sermaye piyasası mevzuatına ya da farklı bir mevzuata aykırı işlem yapıp yapmadığını tespit etmiş midir?
- Denetçi, denetlenen işletmenin, yönetim pozisyonlarında görev alanlarının mevzuat ihlali yapma durumunu ya da hileye karışma ihtimal ve iddialarını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, denetlenen işletmenin yönetiminin menfaati için hisse senetlerinin fiyatlarını yükseltmek ve yükseliş eğilimini sürdürmek maksadıyla yaptığı bir durumu tespit etmiş midir?
- Denetçi, yönetimde rol alanların gerek analiz yapanlara gerekse kredi sağlayanlara gerçek dışı tahminleri yerine getirme hususunda söz verip vermediğini değerlendirmiş midir?
- Denetçi, önceden bilinmekle birlikte, hâlâ düzeltilmemiş bulunan iç kontroldeki eksiklikler için yönetimin tavrını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, yönetimin vergi ödememek için gelirini olduğundan daha düşük raporlama yoluna gittiğini tespit etmiş midir?
- Denetçi, işletmenin kasası ile yöneticilerin kesesi için işletmeyi ilgilendiren işlemler ile şahsi işlemleri ayrıştırılıp ayrıştırılmadığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, denetlediği işletmenin kıdemli yöneticilerinde moral bozukluğu olup olmadığını gözlemlemiş midir?
- Denetçi, denetlenen işletmenin yöneticilerinin önceki denetimleri ya da mevcut denetçileri arasında,
  - Muhasebe uygulamaları açısından
  - Denetimin tamamlanmasına mani zaman kısıtı getirilmesi açısından
  - Denetçiden makul olmayan isteklerin yerine getirilmesi açısından
  - Denetçinin kişi ve bilgiye erişiminin kısıtlanması açısından
  - Denetçinin üst yönetimden sorumlular ile etkin bir iletişimi kurmasına mani olması açısından
  - Denetçiyi baskı altına alması açısından
- Denetçi, yönetimin önemlilik kavramı ile perdelemeye çalıştığı, tekrar eden nitelikteki usulsüz ya da marjinal muhasebe uygulamalarını haklı çıkarma çabasını hile riski açısından değerlendirmiş midir?

### **3.4.1.9.2. Varlıkların Suiistimalinde Teşvik/Baskı, Fırsat ve Rasyonelleştirme Algısı Kapsamında Örnek Sorular**

Varlıkların suiistimalinde hilenin üç unsuru açısından örnek sorular verilmiştir.

#### **3.4.1.9.2.1. Varlıkların Suiistimali-Teşvik/Baskı Algısına Yönelik Örnek Sorular**

- Denetçi, işletme içerisinde şahsi finansal yükümlülükler ile sorumlu tutulmuş bulunan yöneticiler ve çalışanların kimler olduğunu ve sorumluluk alanlarının onların üzerinde nakit ya da çalınabilir nitelikteki varlıklara ulaşım haklarının kötüye kullanılması yönünde baskı oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, işletmenin şahsi finansal yükümlülük vererek nakit ya da çalınabilir nitelikteki varlıklara ulaşım imkânı tanıdığı çalışanları ile kendi arasında işten çıkarmalar, ücret ve fayda planlarındaki değişiklikler, beklenti dışı terfiler, ücret artışları, ödül uygulamaları konusunda anlaşmazlık olup olmadığını değerlendirmiş midir? ve Bu tür unsurların çalışanlar üzerinde varlığın kötüye kullanılmasına yönelik baskı oluşturduğunu gözlemlemiş midir?

#### **3.4.1.9.2.2. Varlıkların Suiistimali- Fırsat Algısına Yönelik Örnek Sorular**

- Denetlenen işletmenin kasasında yüksek nakit fazlalığı, stokları arasında yükte hafif pahada ağır yoğun talep gören mal varlığının bulunması, maddi duran varlıkları arasında küçük ebatlı ve pazarlanabilme özelliği ile mülkiyetinin kime ait olduğunun kolaylıkla ispatlanamayacağı durumdaki varlıklarının mevcudiyeti gibi kalemler dikkat çekiyorsa, denetçi bu unsurların kötüye kullanım için hileye fırsat oluşturup oluşturmadığını değerlendirmeye tabi tutmuş mudur?
- Bir işletmede görev ayrılığı ilkesi yerine getirilmiyorsa ya da bir takım kontrollerin bağımsız uygulanışı istenilen düzeyde değilse denetçi, bu durumların varlığın

kötüye kullanılmasına (varlığın suiistimaline) fırsat oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiş midir?

- Bir işletmede kıdemli yönetici pozisyonunda görev alan şahısların seyahat ve geri ödenebilir harcamaları üzerinde keyfiyet varsa başka bir deyişle, bu harcama kalemleri üzerindeki gözetim yeterli düzeyde değilse denetçi, bu halin varlığın suiistimaline imkân sağlayıp sağlamadığını değerlendirmiş midir?
- Bir işletmede varlıklardan sorumlu olan personelin yönetim tarafından gözetimi, uzaklık gibi sebeplerle yeterli düzeyde değilse denetçi, personelin bunu fırsat görenek sorumlu oldukları varlıklar açısından suiistimal ihtimalini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Bir işletmede varlıklardan sorumlu olan personel işe alınırken, onun hakkındaki gerekli soruşturmalar yetersiz yapılmışsa denetçi, bu personelin varlıkları suiistimal ihtimalini değerlendirmiş midir?
- Denetçi, bir işletmede varlıklara ilişkin işlemlerin zamanında ve gerçeği yansıtır biçimde belgelendirilmediği, yapılan kayıtların yetersizliği, varlıkların fiziki muhafazasına ilişkin gerekli önlemlerin alınmadığı, mutabakatların zamanında ve eksiksiz yapılmadığı gibi iç kontrol yetersizliği ile karşılaştıysa bu unsurların varlıkların suiistimali açısından ortaya çıkardığı fırsatların personel tarafından kullanılıp kullanılmadığını göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, bilgi teknolojilerinde çalışan personellerin yönetimin yeterli bilgisinin olmayışından faydalanarak varlıkları suiistimal etme ihtimalini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin sistem kayıtlarına aktarılışında ya da kayıtlara ulaşım aşamasında yaşanan aksaklıklar da, kontrollerin istenilen düzeyde olmayışının varlığını tespit ederse, bu durumun varlıkların suiistimaline fırsat oluşturabileceğini göz önünde bulundurmuş mudur?

### **3.4.1.9.2.3. Varlıkların Suiistimali-Rasyonelleştirme Algısına Yönelik Örnek Sorular**

- Denetçi, bir işletmede yönetimin tavır ve tutumunda, varlık suiistimaline sebep olacak risklerin takibi ya da azaltılması yönünde gereken tedbirlerin alınmaması, hırsızlıklara göz yumulması, çalışanların yaşam biçimlerinde büyük farklılıkların baş göstermesi, belirlenen iç kontrol aksaklıklarının ortadan kaldırılması yönünde adım atılmaması gibi hususları tespit etmiş midir? Bu tür durumların varlıkların suiistimal edilmesinde rasyonelleştirme etkisi oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiş midir?

### **3.4.1.9.3. Denetçinin Amaçları Kapsamında Örnek Sorular**

- Risklerin tespit edilememesinde hile kaynaklı olanlar, hata kaynaklı olanlardan; yönetim kaynaklı olanlar, çalışan kaynaklı olanlardan, daha yüksek riske sahip olduğu için makul güvenceyi tesis edebilmek için denetçi,
  - Hileden doğan önemli yanlışlıklara ilişkin riskleri belirlemiş midir?
  - Hileden doğan önemli yanlışlıklara ilişkin risklerini değerlendirmiş midir?
  - Değerlendirilen riskler için uygun iş tasarımı yapmış mıdır?
  - Değerlendirilen riskler için yapılan çalışmalar sonucunda miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtı toplamış mıdır?
  - Denetim esnasında ortaya çıkan hileye karşı da gereken işleri yapmış mıdır?

### **3.4.1.9.4. Mesleki Şüphencilik Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, mesleki şüphenciliklerinin bir gerekliliği olarak hileden doğan önemli yanlışlıklara ilişkin risklerin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin bilgi ve denetim kanıtı toplama faaliyetlerinin her bir sürecinde gerekli sorgulamaları yapmış mıdır?

- Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlıklara ilişkin risklerin tespiti ve değerlendirilmeleri aşamalarında işletme yönetiminin ve üst yönetimin doğruluğuna ve dürüstlüğüne ilişkin geçmiş tecrübeleri ile mi yetinmiştir? Yoksa mesleki şüpheciliği ile geçmiş tecrübelerini de göz önüne almakla birlikte meydana gelen değişiklikleri de irdeleme sorumluluğunu yerine getirmiş midir?
- Denetçi, denetim esnasında bir belgenin gerçek olmadığı ya da belge üzerinde tahrifat yapıp yapılamadığı bir durumla karşılaşmış mıdır?
- Gerçek dışı belge ya da tahrif edilmiş bir belgenin varlığı hususunda, derinlemesine araştırma yapabilmek için denetçi, aşağıdaki prosedürlerin hangisini uygulamıştır?
  - Direkt olarak üçüncü bir taraftan doğrulama almış mıdır?
  - Konu ile ilgili uzman çalışması kullanmış mıdır?

#### **3.4.1.9.5. Hileye İlişkin Müzakereler Kapsamında Örnek Sorular**

- Hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskin tespiti için denetim ekibi içerisinde gerekli müzakereler yapılmış mıdır?
- Müzakereler esnasında finansal tabloların hangi kalemlerinde ve nasıl bir hileye maruz kalabileceğine dair fikir paylaşımı yapılabilmiş midir?
- Müzakereler esnasında hileye meyilli olma durumu karşısında uygulanacak işlerin neler olduğu ve denetim prosedürünün hangi denetçiler tarafından uygulanacağına karar verilmiş midir?
- Müzakereler esnasında hileye meyilli olma durumu değerlendirilirken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmuş mudur?
  - İşletmenin finansal tablolarının hileden doğan önemli yanlışlığa sebebiyet verebilecek hesap kalemleri var mıdır?
  - Hileli finansal raporlama hususunda yönetim nasıl hareket etmiş, durumu nasıl ört bas etmiş ve işletme varlıklarını nasıl kötüye kullanmıştır?
  - Yönetim elde edilen kazançları, hileli finansal raporlamaya neden olacak şekilde nasıl yönetmiştir?
  - Hileye sebebiyet verecek teşvik, baskı, fırsat ve rasyonellik unsurlarının varlığına işaret eden işletme içi ve işletme dışı kriterleri değerlendirmiş midir?



- Çalışanlara tanınan yetkilerin ve imkânların varlıkların kötüye kullanılmasına sebebiyet verip vermediğinin tespitinde yönetim tarafından gözetim görevinin gereğince uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilmiş midir?
- Gerek işletme yönetimi gerekse çalışanların yaşam standartları ve davranış biçimlerinde sebebi açıklanamayan, olağanüstü değişikliklerin varlığına ilişkin değerlendirmeler yapılmış mıdır?
- Müzakereler esnasında denetim prosedürlerine ilişkin sonuçların denetim ekibi üyeleri arasında ne şekilde paylaşıldığı ve her çeşit hile iddiasının ne şekilde ele alınması gerektiği açıklığa kavuşturulmuş mudur?
- Müzakereler, yönetim ya da üst yönetimin doğru ve dürüst olduğu kanaatine bağımlı kalmaksızın gerçekleştirilmiş midir?

#### **3.4.1.9.6. Hileye İlişkin Sorgulamalar Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, yönetimin sorgulanması kapsamında, yönetimin gerek iç kontrol sistemine ilişkin sorumlulukları gerekse finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumlulukları kapsamında hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskine yönelik değerlendirmelerinin niteliğini, kapsamını ve sıklığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, yönetimin sorgulanması kapsamında, hile riski içerebilecek hesap kalemi, hesap bakiyesi ve açıklamalar hususunda yönetimce saptanan ya da yönetimin dikkatine sunulan risk değerlendirmelerinde, yönetimin hileye yönelik tavrını ve izlediği süreci değerlendirmiş midir?
- Denetçi, yönetimin sorgulanması kapsamında, yönetimin hile risklerinin belirlenmesi ve önlenmesi hususunda üst yönetimden sorumlu olanlarla nasıl bir iletişim yapısına sahip olduğunu değerlendirmiş midir?
- Denetçi, yönetimin sorgulanması kapsamında, gerek işletme uygulamaları gerekse etik davranış hususları gibi konularda yönetim ile çalışanlar arasındaki iletişimin nasıl olduğunu değerlendirmiş midir?
- Denetçi, işletmede meydana gelmiş, meydana gelme ihtimali olan veya şüphe uyandıran hile iddiaları karşısında mesleki şüpheciliği ile yönetimin yanı sıra işletme ile ilgililer kapsamında,

- Finansal raporlama sürecinde dolaylı yer alan ve işletme faaliyetlerini sürdüren kişileri,
- Yetki düzeyleri farklılık gösteren çalışanları,
- Karışık ya da işletmede sıklıkla gözükmeyen olağan üstü işlemleri başlatıp, yürütüp, kayıt altına alan çalışanlar ile bunları yönetip gözetenleri,
- İşletme ile bağımlı çalışan hukuk müşavirini,
- Etikten üst düzeyde sorumlu olan ya da ona eş değer bulunan çalışanı,
- Hileye yönelik iddialarla vazifeli olan çalışanları, doğrudan sorgulamış mıdır?
- Denetçi, işletmede meydana gelmiş, meydana gelme ihtimali olan veya şüphe uyandıran hile iddiaları karşısında mesleki şüpheciliği ile işletmede iç denetim fonksiyonu var ise bunlarca yıl boyunca uygulanan süreçleri ve süreç sonunda yönetimin bulgulara yönelik davranış biçimini sorgulamış mıdır?
- Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların hile gözetimine yönelik yaptığı müzakereler olup olmadığını tespit etmiş midir?
- Denetçi, üst yönetimin hile gözetimine ilişkin olarak, yaptığı müzakerelere katılma, toplantının sonundaki tutanakları okuma ya da üst yönetimi sorgulama ile üst yönetimin hile gözetimini nasıl gerçekleştirdiğini anlamış mıdır? Kavramış mıdır?

#### **3.4.1.9.7. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Hile Riski Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riski belirleme ve değerlendirme faaliyetleri kapsamında hasılatla ilişkin riskleri göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, gerçekleşmemiş hasılatın kaydedilerek gereğinden fazla hasılat beyanı yanlışlığı veya gerçekleşen bir hasılatın ait olduğu döneme kaydedilmeyerek gereğinden az hasılat beyanı yanlışlığı gibi önemli hile riskine sebebiyet veren finansal raporlama yanlışlıkları ile karşılaşmış mıdır?
- Denetçi, borsada işlem gören işletmelerde performansın hasılat veya kâr artışına dayanılarak ölçülmesi durumunun yönetimin üzerinde baskı oluşturabileceğini ve

yönetiminde bu tehdit sebebiyle yanlış hasılat kayıtları ile finansal raporlamaya hile karıştırabilme ihtimalini değerlendirmeye tabi tutmuş mudur?

- Denetçi, hasılatın kayıt altına alınmasında hile riskinin bulunduğu ihtimalini göz önüne alarak risk faktörlerini değerlendirirken, kimi zamanda böyle bir risk faktörünün bulunma ihtimalinin olmadığı hasılat işlemleri ile de karşılaşabilir. Denetçi, denetim esnasında basit ve tek tip hasılat meydana getiren bir işlemin varlığı için hasılat riski olmadığı sonucuna ulaşmış mıdır? Hasılat riskinin olmadığına dair gerekli belgelendirmeyi çalışma kâğıtları aracılığıyla ortaya koymuş mudur?
- Denetçi, yönetimin hileyi önleme ve belirleme kapsamında tasarladığı kontrol sistemini, sistemin işleyiş biçimini ve sistemin sürdürülebilirliğini kavramak için gerekli çalışmaları yapmış mıdır? Bu süreci kavrama aşamasında elde edilen bilgi, denetçiye finansal raporlamaya etki edecek önemli yanlışlık riskine yönelik hile unsurunun belirlenmesine katkı sağlamış mıdır?

#### **3.4.1.9.8. Hileden Doğan Önemli Yanlışlık Riskleri İçin Yapılması Gerekenler Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risklerin finansal raporlamalar üzerinde etkili olduğunu değerlendirdiğinde,
  - Denetim ekibi üyelerini, bilgi ve beceri düzeylerini esas alarak görevlendirme, yönlendirme, gözetme faaliyetlerini yerine getirmiş midir?
  - Yönetim tarafından seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının, herhangi bir yönetsel kazanç sağlama usulünü, perdelemeye yönelik bir hareket olup olmadığını değerlendirmiş midir?
  - Nitelik-zaman-kapsam açısından uygulanacak denetim prosedürlerini seçerken öngörülemezlik unsurunu göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskleri yönetim beyanı açısından değerlendirerek, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğine, içeriğine ve süresine ilişkin değişikliklere gerek duymuş mudur?

- Denetçi, güvenilirliği yüksek ve gereksinimlere cevap verecek denetim kanıtları ya da doğrulayıcı ek veriler temin etmek maksadıyla denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesini gerekli görmüş müdür? Bu kapsamda,
  - Denetçi, günümüz koşullarında artan dijital platform işlemlerine yönelik denetim kanıtı elde etmek maksadıyla bilgisayar desteği sağlayan denetim teknikleri uygulamayı tercih etmiş midir?
  - Denetçi, yönetimin kazanca yönelik hissettiği baskıların etkisiyle hasılatın muhasebeleştirilmesinde manipülasyona gidebileceğini öngörmüşse, hasıllata ilişkin doğrulayıcı ek veri temini kapsamında yeni prosedürler tasarlama durumu söz konusu olmuş mudur?
  - Maddi doğrulama prosedürlerinin ara bir tarihte uygulanması ya da dönem sonuna taşınması hususunda zamanın değiştiriliyor olması değerlendirilmiş bilinçli hatalar ya da manipülasyon riskine karşı sonuç almada olumlu ya da olumsuz etki edebilir. Bu açıdan denetçi, zaman değişiminin risk açısından etkisini değerlendirmiş midir?
  - Denetçi, örneklem sayısını çoğaltmak, analitik prosedürlerin ayrıntılı uygulanmasını sağlamak veya dijital işlemlerin de test edilmesi için bilgisayar desteği içeren denetim teknikleri uygulamak suretiyle denetim prosedürünün kapsamında değişim yapma yoluna gitmiş midir?

Denetçinin bu standart kapsamında yapması gereken işler yönetim beyanı düzeyinde, hileli finansal raporlama kaynaklı hatalar düzeyinde ve varlıkların suiistimal edilmesi düzeyinde Tablo-3.30.'da örneklendirilerek sunulmuştur:

**Tablo 3.30. BDS 240 Açısından Denetçinin Yapması Gereken İşlere İlişkin Örnek**

<b>Yönetim Beyanı Düzeyinde</b>	<b>Hileli Finansal Raporlama Kaynaklı Hatalar Düzeyinde</b>	<b>Varlıkların Kötüye Kullanılmasından Kaynaklı Hatalar Düzeyinde</b>
<p>Denetçi, stok sayımının gözleminde veya kasa sayımında haber vermeksizin bulunmuş mudur?</p> <p>Denetçi, stoklara ilişkin sayım ve raporlama zamanı arasında meydana gelebilecek manipülasyon riskini indirmek için stok sayımının raporlama tarihinde ya da raporlama tarihine yakın bir zamanda yapılmasını istemiş midir?</p> <p>Denetçi, cari yıl içerisinde uyguladığı denetim yaklaşımlarında değişiklik yapma gereksinimi duymuş mudur?</p> <p>Denetçi, üçer aylık dönemlerin sonunda veya yıl sonunda işletme tarafından yapılmış bulunan</p>	<p>Hasılatın Kaydedilmesi Açısından</p> <p>Denetçi, hasıllara ilişkin verileri dönem, ürün ya da iş kolu düzeyinde araştırarak analitik maddi doğrulama prosedürlerini uygulamış mıdır?</p> <p>Denetçi, olağanüstü ya da beklenmeyen hasılat ilişkilerinin meydana çıkarılmasında bilgisayar desteği sağlayan denetim teknikleri uygulama yoluna gitmiş midir?</p> <p>Denetçi, işletmeler ile müşteriler arasında yapılmış bulunan,</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- kabul ölçütleri</li><li>- teslimat ve ödeme koşulları</li><li>- gelecek ya da devam eden satıcı yükümlülükleri</li><li>- ürün iade şartı</li><li>- geri ödeme koşullarını içeren sözleşmeler</li></ul>	<p>Denetçi, dönem sonunda ya da dönem sonuna doğru bir tarihte kasa ya da menkul kıymet sayımında bulunmuş mudur?</p> <p>Denetçi, denetlenen dönem içinde meydana gelen hesap hareketleri konusunda direkt olarak müşterilerden teyit alma yoluna gitmiş midir?</p> <p>Denetçi, eksik olduğu belirlenen stoklar için gerek faaliyet yeri açısından gerekse ürün açısından gereken analizleri yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, kilit stoklara ilişkin oranları, sektör oranları ile mukayese etmiş midir?</p> <p>Denetçi, stoklarını sürekli envanter yöntemine göre izleyen bir işletmede, stok çıkışlarına ilişkin kayıtları</p>

<p>düzeltilme kayıtlarını ayrıntılı bir biçimde gözden geçirmiş midir?</p> <p>Denetçi, dönem sonunda vukuu bulan önemli ve olağanüstü nitelik taşıyan işlemlerin işletme tarafından yapıldığını tespit ettiğinde, bunların ilişkili tarafları ilgilendirip ilgilendirmediği; finansmanında hangi kaynakların kullanıldığını araştırmış mıdır?</p> <p>Denetçi, analitik maddi doğrulama prosedürünü uygularken verileri bölümlere ayırarak temin ettiği bilgileri kullanmış mıdır?</p> <p>Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riski tespit ettiğinde, risk tespit edilen yerde çalışan personel ile görüşmeler yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, işletmenin bağlı ortaklık, bölüm veya şubelerinin başka denetçiler tarafından denetlendiği durumlarda, bu denetçilerle hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risk için</p>	<p>için gereken teyitleşmeyi müşteriler ile yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, yıl sonunda yapılan satışlar ve sevkiyatlara ilişkin ortaya çıkan olağandışı hallerin pazarlama ve satış yetkililerinin ya da bağımlı çalışan hukuk müşavirinin bilgileri dâhilinde olup olmadığını soruşturmuş mudur?</p> <p>Denetçi, dijital ortamda yapılan hasılat işlemlerinin düzgün bir biçimde kaydedilip kaydedilmediğine ya da kaydedilen hasılatın gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik kontrolleri test etmiş midir?</p> <div data-bbox="624 1424 991 1480" style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;"> <p>Stok Miktarı Açısından</p> </div> <p>Denetçi, gerek fiziki stok sayımında gerekse sayım sonunda özel bir önem gerektiren yer ya da kalem tespiti için stoklara ilişkin yapılan kayıtları incelemiş midir?</p> <p>Denetçi, belirli yerlerde yapılan stok sayımlarına</p>	<p>destekleyen dokümanları incelemiş midir?</p> <p>Denetçi, tedarikçilere ve çalışanlara ilişkin listeleri bilgisayarda eşleştirerek adreslerinin ya da telefonlarının çakışıp çakışmadığını belirlemiş midir?</p> <p>Denetçi, bilgisayarda yer alan bordro kayıtlarını tarayarak, çalışanların sicil numaralarını, mükerrer adreslerinin olup olmadığını, vergi ve banka hesap numaralarını tespit etmiş midir?</p> <p>Denetçi, personel dosyalarını gözden geçirmiş midir?</p> <p>Denetçi, satış indirimlerini ya da satış iadelerini analiz ederek, olağanüstü eğilim ya da hareket tarzı tespit etmiş midir?</p> <p>Denetçi, sözleşmelerde yer alan özel şartların varlığı halinde üçüncü taraflarla gereken teyitleri yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, sözleşme şartlarına</p>
---	---	--

<p>yapılacak çalışmaların kapsamı hakkında görüşmelerde bulunmuş mudur?</p> <p>Denetçi, hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskin yüksek olduğu durumlarda uzman çalışması yapılmasını gerekli görmüş müdür?</p> <p>Denetçi, denetlenmiş finansal tabloların açılış bilançosu hesaplarını analiz etmek için gereken denetim prosedürünü uygulamış mıdır?</p> <p>Denetçi, mutabakata yönelik gereken denetim prosedürlerini uygulamış mıdır?</p> <p>Denetçi, ana kitledeki farklılıkların test edilmesi için bilgisayar desteği sağlayan denetim teknikleri kullanma yoluna gitmiş midir?</p> <p>Denetçi, dijital ortamda oluşturulan kayıtları ve işlemleri doğruluk ve bütünlük açısından analiz etmiş midir?</p>	<p>haber vermeksizin katılmış mıdır?</p> <p>Denetçi, aynı tarihte ve tüm yerlerde stok sayımının yapılması talebinde bulunmuş mudur?</p> <p>Denetçi, stok sayımında ambalajlı bulunan ürünler için içerik, dizilim, etiketleme biçimlerini özenle incelemiş midir?</p> <p>Denetçi, işletmenin stokları arasında yer alan parfüm ya da özel kimyasal sıvılar için incelemelerini özenle yapıp, uzman çalışmasının da yapılmasını gerekli görmüş müdür?</p> <p>Denetçi, önceki ve cari dönem stokları arasında tür, kategori, yer ve başka kriterlerle kıyaslama yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, sürekli envanter yöntemini uygulayan işletmelerde kayıtlı stok ile sayılan stoku karşılaştırmış mıdır?</p> <p>Denetçi, bilgisayar desteği sağlayan denetim tekniklerinden faydalanarak fiziki stok sayım</p>	<p>uygun hareket edildiğine yönelik kanıt toplamış mıdır?</p> <p>Denetçi, tutarları yüksek harcamalar ile olağanüstü harcamaların işletme faaliyetleri ile uygun olup olmadığını gözden geçirmiş midir?</p> <p>Denetçi, kıdemli yöneticilerce yapılan harcamaların uygunluğunu ve düzeyini gözden geçirmiş midir?</p> <p>Denetçi, kıdemli denetçilere sağlanan krediler ile ilişkili taraflara sağlanan kredilerin onayına ilişkin prosedürleri ve kayıt altına alınan değerlerini incelemiş midir?</p>
---	---	---

<p>Denetçi, denetime tabi tutulan işletme dışındaki kaynaklardan da denetim kanıtı toplama yoluna gereksinim duymuş mudur?</p>	<p>dökümlerini ileri düzey testlere tabi tutmuş mudur?</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Yönetim Tahminleri Açısından</p> </div> <p>Denetçi, bir uzmandan bağımsız tahminler geliştirmesini isteyerek, geliştirilen tahminler ile yönetim tahminleri arasında karşılaştırma yapmış mıdır?</p> <p>Denetçi, yönetimin tahmin planı uygulama becerisini ve niyetini teyit etmek maksadıyla muhasebe ve yönetim bölümleri dışında görev alan kişilerin de sorgulanmalarını kapsayacak biçimde hareket etmiş midir?</p>	
--	--	--

Kaynak: BDS 240, EK-2'deki bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

#### 3.4.1.9.9. Yönetimin Kontrolleri İhlal Riskine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri Kapsamında Örnek Sorular

- Denetçi, büyük deftere aktarılan yevmiye defteri kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu araştırırken,
- Uygunsuz ya da sıra dışı işlemler hakkında finansal raporlama aşamasında görevli bulunan kişileri sorgulamış mıdır?
- Kayıtlardaki hileler ve diğer düzeltmeler genellikle finansal raporlama dönemi sonunda yapıldığı bilgisinden hareketle dönem sonu kayıtlarını ve düzeltmelerini incelemiş midir?



- Dönem boyunca hileden doğan önemli yanlışlıklara ilişkin riskler yapılabileceği gibi, yapılan hilelerin de gizlenmesi için gösterilen uğraşları dikkate alarak bunların kayıtlara ve düzeltmelere ne şekilde yansıtıldığına ilişkin testlerin gerekliliğini ortaya koymuş mudur?
- Denetçi, yönetimce ortaya konulan muhasebe tahminlerinde taraflı davranılıp davranılmadığını belirlemek ve taraflılığın varlığı mevcut ise bunların kasıtlı ve bilinçli yapılıp yapılmadığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, yönetimin istikrarlı bir kazancı varmış gibi gösterme ya da önceden saptanan kazanç hedefine ulaşma konusunda yedek ya da karşılıklardan yararlanarak hareket ettiği ihtimali karşısında muhasebe tahminlerini bir bütün olarak yeniden değerlendirmiş midir?
- Denetçi, geçmiş yılın finansal tablolarına yansıtılmış önemli muhasebe tahminleri için, geriye dönük gözden geçirmeleri yapmış mıdır?
- Denetçi, hem denetim faaliyetlerini yürütürken hem de işletme çevresini tanıırken edindiği bilgiler ışığında karşılaştığı sıra dışı işlemler ile işletme faaliyetleri arasında nedensellik-mantıklılık bağının olup olmadığını, böyle bir bağın olmaması halinde ise finansal raporlamada hile yapılabileceğine ya da varlıkların suiistimale açık olduğuna dair gerekli değerlendirmeleri yapmış mıdır?

#### **3.4.1.9.10. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi Kapsamında Örnek Sorular**

Denetçi hile ihtimalini gösteren durumlara ilişkin aşağıda gruplandırılan hususlar hakkında denetim kanıtı elde etmiş midir?

Denetçinin bu standart kapsamında elde etmesi gereken denetim kanıtlarına ilişkin örnekler muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar düzeyinde, noksan ya da çelişkili kayıtlar düzeyinde, denetçi ve yönetim arasındaki ilişki düzeyinde ve diğer durumlar açısından Tablo-3.31.'de örneklendirilerek sunulmuştur:

**Tablo 3.31. BDS 240 Açısından Denetçinin Hile İhtimalini Gösteren Durumlar Açısından Denetim Kanıtı Toplamasına İlişkin Örnek**

<b>Muhasebe Kayıtlarındaki Tutarsızlıklar Hakkında</b>	<b>Noksan ya da Çelişkili Kanıtlar Hakkında</b>	<b>Denetçi ve Yönetim Arasında Sorunlu ve Olağanüstü İlişkiler Hakkında</b>	<b>Diğer Durumlar Hakkında</b>
Denetçi, tam ve zamanında kayıt altına alınmamış işlem ya da tutarlar ile karşılaşmış mıdır?	Denetçi, belgelerde eksiklik olduğunu tespit etmiş midir?	Denetçinin, denetim kanıtı toplaması sırasında (kayıt, tesis, belirli çalışanlar, müşteriler, satıcılar vb.) erişim imkânı kısıtlanmış mıdır?	Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla özel görüşmede bulunmak istediğinde, yönetimin izin verme hususundaki isteksizliği ile karşılaşmış mıdır?
Denetçi, muhasebe dönemi veya işletmece belirlenen politikalara uygunluk taşımayan kayıtları tespit etmiş midir?	Denetçi, dokümanların asıllarının bulunmadığına ilişkin tespitte bulunmuş mudur?	Denetçi, ihtilafı ya da karmaşık konuların çözüme kavuşturulması esnasında yönetimin süreye yönelik aşırı baskılarına maruz kalmış mıdır?	Denetçi, faaliyet gösterilen sektörde normal kabul edilen muhasebe politikalarına ilişkin farklılıklar ile karşılaşmış mıdır?
Denetçi, belgelendirilmemiş ya da onaylanmamış işlemler, tutarlar tespit etmiş midir?	Denetçi, mutabakat taşıyan farklarla karşılaşmış mıdır?	Denetçi, yönetim tarafından denetimin sürdürülmesine yönelik şikâyet baskılara maruz kalmış mıdır?	Denetçi, iş ahlâkına yönelik kuralların göz ardı edildiği durumlarda, işletmenin göz yumması hali ile karşılaşmış mıdır?
Denetçi, son dakikada yapılan düzeltmelerin, finansal sonuçlara etkisinin, çok önemli	Denetçi, finansal tablolara ilişkin rasyolarda ya da ilişkilerinde sıra dışı, önemli, farklı değişikliklerle karşılaşmış mıdır?	Denetçi, talep ettiği	

<p>olduğu kanısında varmış mıdır?</p> <p>Denetçi, çalışanların yetkilerini aşarak sisteme ve kayıtlara ulaşım sağladığını kanıtlamış mıdır?</p> <p>Denetçi, şikâyetleri ve hileye yönelik verilen ipuçlarını dikkate almış mıdır?</p>	<p>Denetçi, yönetime ve personele yönelik yaptığı soruşturmalar ve uyguladığı analitik prosedürler neticesinde belirsizlik, mantıksızlık, tutarsızlık içeren bilgi ya da cevaplarla karşılaşmış mıdır?</p> <p>Denetçi, doğrulamalara karşılık aldığı cevaplar ile yapılan kayıtlar arasında önemli ölçüde tutarlı olmayan hususlarla karşılaşmış mıdır?</p> <p>Denetçi, alacak hesaplarında çok miktarda düzeltme ya da alacak kaydıyla karşılaşmış mıdır?</p> <p>Denetçi, alacak hesabının yardımcı defteri ile kontrol hesabı arasından</p>	<p>bilgilerin temini için işletme tarafından sıra dışı sayılacak kadar çok bekletilmiş midir?</p> <p>Denetçi, denetimi bilgisayar destekli teknikleri kullanarak yapmak istediği zaman, işletme, kilit dijital dosyalara erişimi isteksiz bir biçimde mi karşılamıştır?</p> <p>Denetçinin, bilişim teknolojilerinde kilit rol oynayan personel veya tesislere ulaşımı yasaklanmış mıdır?</p> <p>Denetçi, işletmenin finansal tabloların tam ve daha anlaşılır olması yönündeki ilave açıklamalarda bulunma ya da açıklamaları gözden geçirme hususunda isteksiz davrandığını gözlemlemiş midir?</p>	
---	---	---	--

	<p>sebebi</p> <p>açıklanamayan ya da yeterli düzeyde açıklamanın yapılmamış olduğuna ilişkin farklar tespit etmiş midir?</p> <p>Denetçi, alacak hesabının yardımcı defteri ile müşteri hesap özetleri arasında sebebi açıklanamayan ya da yeterli düzeyde açıklamanın yapılmamış olduğuna ilişkin farklar tespit etmiş midir?</p>	<p>Denetçi, işletmenin belirlenmiş iç kontrole yönelik önemli noksanlıkların zamanında giderilmesi hususunda isteksiz hareket ettiğini görmüş müdür?</p>	
--	---	--	--

Kaynak: BDS 240, EK-3'teki bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

- Denetçi, raporlama döneminin sonuna doğru raporlamaya dâhil edilmemiş bulunan, olağandışı işlemler ya da aşırı yüksek tutara sahip gelirler veyahut işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit hareketleri ile tutarlılığı bulunmayan gelir kalemleri tespit etti ise bunları hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risk faktörü (unsuru) olabilme ihtimali açısından değerlendirmiş midir?
- Denetçi, toplam etkisi önemsiz olsa dahi bir yerde çok sayıda yanlışlık yapıldığını tespit etti ise bunların hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risk açısından bir gösterge olabilme özelliğini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, ister önemli ister önemsiz kabul edilecek bir yanlışlığa üst yönetimden sorumlu olanların dâhil olduğunu belirlemişse, hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin olup olmadığını değerlendirmiş midir? Bunların denetimin nitelik-kapsam-

zaman gibi prosedürlerine olan etkilerini göz önünde bulundurmuş mudur? Daha önceden toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliğini yeniden gözden geçirmiş midir?

- Denetçi, işletme tarafından hazırlanan finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin bulunup bulunmadığı konusunda bir neticeye varamadıysa bu durumun denetimi nasıl etkileyebileceğini göz önünde bulundurmuş mudur?

#### **3.4.1.9.11. Denetçinin Denetime Devam Edememesi Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, gerek yönetim gerekse üst yönetimden sorumluların yeterlilik ya da dürüstlükleri hakkında önemli kaygılar taşıyorsa,
  - Yapılan yanlışlıkların hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin risk kapsamında değerlendirmeleri sonucunda yaygın ve önemli derecede hile riski taşıdığını tespit etmişse,
  - İşletmeye hileye yönelik atması gereken adımları ya da yapması gereken girişimleri bildirmiş olmasına rağmen işletme harekete geçmiyorsa,
    - bu durumu düzenleyici kurumlara ya da denetçi seçimini yapanlara raporlama zorunluluğunun bulunup bulunmaması hususunu da göz önünde bulundurarak, mesleki ve yasal sorumluluklarını belirlemiş midir?
    - denetimden çekilmesinin yürürlükte bulunan mevzuat açısından da uygun olup olmadığını değerlendirmiş midir?
    - denetimden çekilme sebeplerini uygun pozisyondaki idareciler ve üst yönetimden sorumlular ile görüşmüş müdür ve çekilme halinde gerekçeli raporunu denetçi seçimi yapanlara ya da düzenleyici kurumlara verme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığını belirlemiş midir?

#### **3.4.1.9.12. Yazılı Açıklamalar Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, işletme yönetiminden ve uygun hallerin varlığı halinde üst yönetimden sorumlu olan kişilerde,

- Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin iç kontrol tasarımı, uygulaması ve sürdürülebilirliği hakkındaki yükümlülüklerini kabul ettiklerine dair,
- Hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskin finansal tablolardaki etkisinin yönetimce değerlendirilmiş sonuçlarının denetçiye izah edildiğine dair,
- Yönetimdekiler, iç kontrolde önemli pozisyona sahip çalışanlar, finansal tablolarda yaptığı hile önemli etki meydana getirecek diğer kişiler gerek gerçekleşmiş gerekse şüphe duydukları hilelere ilişkin bilgilerini denetçiye aktardıklarına dair,
- Mevcut ya da eski çalışanlarca, analist yapan kişilerce, düzenleyici otoritelerce ya da başkalarınca hileye ilişkin bilgilerini denetçiye açıkladıklarına dair, yazılı açıklama almış mıdır?
- Denetçi, hile tespiti yaptığında ya da hilenin yapılabileceğine ilişkin bilgileri edindiğinde, bu duruma uygun kademedeki yöneticileri haberdar etmiş midir?

#### **3.4.1.9.13. Diğer Hususlara Yönelik Örnek Sorular**

- Üst yönetim kademesindekilerin hileye karışmış olmasını düşünmesi halinde ilgili makamlara gerekli bildirimler yapılmış mıdır?
- Denetim çalışmaları çalışma kâğıtları hazırlanarak belgelendirilmiş midir?

#### **3.4.2. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi**

Denetçinin önemli yanlışlığa neden olabilecek riskleri, işletmeyi ve işletmenin içinde yer aldığı çevreyi anlamak suretiyle tespit etmesi ve değerlendirmesi kapsamındaki sorumlulukları BDS 315 kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminde bu BDS kapsamında hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

### 3.4.2.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi

Gözetim verilerine ulaşılan 8 ülkenin 5'inde, ABD, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye'de BDS 315 kapsamında denetçinin hem işletmeyi hem de işletmenin çevresini tanıyarak önemli yanlışlığa sebep olacak risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamındaki sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmediği tespit edilmiştir.

KGK 2016-2018 yıllarında ülkemizde gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Bu gözetim faaliyetlerinin sonucunda tespit ettiği önemli ilk 10 bulguyu yıllık inceleme raporları aracılığıyla kullanıcıların bilgisine sunmuştur.

Buna göre, 2016-2018 yıllarının hepsinde BDS 315'in ihlal edildiği ve önemli ilk 10 bulgu arasında raporlandığı tespit edilmiştir. Denetçiler tarafından bu standartta belirtilen hükümlerin yerine getirilmeme düzeyi 2016 yılında % 84, 2017 yılında % 64 ve 2018 yılında % 29 olmuştur (KGK, Yıllık Faaliyet Raporu 2016, Yıllık Faaliyet Raporu 2017, Yıllık Faaliyet Raporu 2018). BDS 315'in ihlali 2016 yılında birinci sırada yer alırken, 2017 yılında ikinci sırada yer almıştır. 2016 ve 2017 yıllarında KAYİK incelemelerinin yoğun olarak yapıldığı dikkate alındığında, BDS 315'in gerekliliklerinin bağımsız denetçilerce KAYİK kapsamındaki denetim çalışmalarında yeterince yerine getirilmediği tespit edilmiştir. 2018 yılının KAYİK dışı incelemelerin yoğun olarak gerçekleştirildiği bir yıl olduğu dikkate alındığında ise, bağımsız denetçilerin BDS 315 kapsamındaki eksik uygulamalarının KAYİK'lere göre daha az olduğu söylenebilir. 2018 yılındaki bulgu oranı (% 29) bu durumu desteklemektedir. Yıllar itibariyle standardın ihlal edilme seviyesinde önemli bir azalış meydana geldiği görülmektedir. Başka bir deyişle, KGK'nın etkili gözetimi, bağımsız denetçilerin bu standarda uyum seviyesini her geçen yıl artırmıştır. BDS'ye uyum seviyesindeki artış, bağımsız denetimin kalitesinde de yükseliş olarak kendini göstermektedir.

KGK yıllık inceleme raporları aracılığıyla BDS 315 çerçevesinde karşılaşılan eksik uygulamalar açısından şu hususlara dikkat çekmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018):

- İç kontrollerin yeterli şekilde anlaşılabilmesi.
- İç kontrollerin anlaşılmasına yönelik çalışmaların yeterli düzeyde olmaması.
- İşletme ve çevresinin anlaşılmasına dair çalışmaların yeterli düzeyde olmaması.

- Kontrollerin yeterli düzeyde test edilmemesi ve değerlendirilmemesi.
- Kontrol çevresi unsurlarının yeterli düzeyde anlaşılabilmesi ve değerlendirilmemesi.
- Hem finansal tablo düzeyinde hem yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamında yapılan çalışmaların yeterli düzeyde olmaması.
- Bir takım hususların çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmemesi.

#### 3.4.2.2. Yanlışlık ve Önemli Yanlışlık Riski

Yanlış kelime anlamıyla bir gerçeğe, bir ilkeye, bir kurala uymama durumu olarak ifade edilir (<https://kelimeler.net/>). Finansal tablolardaki yanlışlık ise, bir finansal tablo kaleminin geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçevede belirtilen tutara, sınıflandırmaya, sunuma veya açıklamaya uygunluk göstermemesi olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle finansal tablolardaki yanlışlık, bir finansal tablo kalemi için, geçerli sayılan finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutar, sınıflandırma, sunum ve açıklama ile raporlanan tutar, sınıflandırma, sunum ve açıklama arasındaki farktır, farklılıktır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Finansal tablolarda yanlışlığın olmaması için raporlanan ile olması gerekenin aynı olması, farklılaşmaması gerekir. KGK tarafından 2017 yılında, finansal tablolara ilişkin açıklamaların yeterlilik düzeyi ile geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygunluk düzeyi açısından 58 dosya incelemesinin % 22'sinde eksiklik tespit etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Bu tespite istinaden finansal tablolarda yanlışlık olduğu söylenebilir.

Yanlışlıklar iki şekilde ortaya çıkabilir: hata ve hile (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Finansal tablolardaki bir yanlışlığın hata ya da hile olduğunun belirlenmesini sağlayan tek unsur kasıt unsurudur. Kasıt varsa hile vardır; kasıt yoksa hata vardır.

Önemli yanlışlık riski, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarının bunlardan faydalanarak verecekleri ekonomik kararları etkilemesi beklenen yanlışlık içermesi, taşınması riskidir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Önemli yanlışlık riski denetçinin muhakemesine göre, denetimde bilhassa dikkat edilmesi



gereken tespit edilmiş ve değerlendirilmiş risklerdir (BDS 315, 4/a). Önemli yanlışlık riskine ciddi risk ya da önemli risk de denilmektedir (BDS 315, 4/a).

### **3.4.2.3. Denetçinin Amacı**

Denetçi, bir işletmeyi denetleyebilmek için öncelikle işletme hakkında, işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin durumu hakkında ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevresi hakkında bilgi edinir.

İç kontrol sisteminin etkinliği finansal tabloların hatalı veri içerme ya da önemli yanlışlık taşıma riskini azaltır ve bu da denetim çalışmalarının kapsamını daraltır (Güredin, 2014). Bir başka deyişle, iç kontrol sisteminin etkinliği ya da zayıflığı denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamını farklılaştırdığı gibi işletmenin faaliyet gösterdiği çevrenin de anlaşılması ya da anlaşılmaması denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamını farklılaştırır.

Denetçi, edindiği bu bilgilerden hareket ederek finansal tabloların ya da yönetim tarafından ifade edilen hususların hata veya hileye zemin oluşturup oluşturmadığını değerlendirir. Bir başka deyişle hataların veya hilelerin önemli kabul edilebilecek bir risk taşıyıp taşımadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeleri yaptıktan sonra BDS 315'e göre önemli yanlışlığa neden olan risklere karşılık verebilmek için yapılması gereken işleri tasarlar ve bu işlerin uygulanması sağlar (BDS 315, 3.md.). BDS 315'e göre denetçinin amacı önemli yanlışlık risklerine cevap verebilmek için uygun iş tasarımının yapılması ve yapılan tasarımın uygulanmasıdır.

### **3.4.2.4. Risklerin Değerlendirilmesine Yönelik Prosedürler**

Denetçinin gerek finansal tablolar düzeyinde gerekse yönetim beyanı düzeyinde, hatadan ya da hileden doğan önemli yanlışlığa ilişkin riskleri tespit edebilmesi ve

değerlendirmesi için işletmenin iç kontrolünü ve çevresini anlamak amacıyla uyguladığı prosedürlere, risk değerlendirme prosedürleri denir (BDS 315, 4/ç).

İncelenen 10 ülkenin kamu gözetim sistemlerince bağımsız denetim ve kalite kontrol incelemelerinde risk odaklı yaklaşımı kullanmaları hepsini ortak paydada birleştirmektedir. Bu ortak paydadan hareketle bağımsız denetçilerin de bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirirken risk odaklı yaklaşımı esas almaları önem arz eder. Çünkü denetimin etkin olması ve bağımsız denetçilerce verilen denetim görüşünün uygun olması önemli yanlışığa sebep olan risklerin doğru bir biçimde tespit edilmesine ve değerlendirilmesine bağlıdır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

İşletme, dinamik bir yapı içerisinde bilgi üreten, değişiklikler karşısından kendisini güncelleyen, bir takım analizleri gerçekleştiren hayat döngüsüne sahiptir. Denetçi, işletmenin bu hayat döngüsü içerisindeki halini, hayat döngüsünü devam ettirdiği çevreyi tanımak zorundadır. Çünkü denetçi tüm denetim boyunca mesleki yargısı ve mesleki şüphecilikle hareket etmek (BDS 240, 8.md.), denetlediği işletmenin iç kontrol sistemini ve çevresini incelemek, denetim çalışmalarını planlamak ve yürütmek, önemli yanlışıklık açısından denetim kanıtı elde etmek ve bir denetim görüşüne ulaşmakla sorumludur (BDS 200).

Denetçi, risklerin değerlendirilmesine yönelik prosedürler ve ilgili faaliyetler kapsamında şu şekilde hareket etmelidir (BDS 315, 5-10):

- Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamını kullanarak, gerek finansal tablo düzeyinde gerekse yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışığa neden olan risklerin tespitine ve değerlendirilmesine dayanak oluşturmalıdır. Ancak bu prosedürlerin kullanımının denetim görüşünü desteklemek açısından tek başına yeterli olmadığını hatırlanmalıdır.
- Denetçi, riskleri tespit etmek ve değerlendirmek için sorgulamalar, analitik prosedürler, gözlem ve tetkikten oluşan risk değerlendirme prosedürlerinin tamamını kullanmalıdır.
- Denetçi, gerek müşteri kabulü esnasında gerekse müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi hususunda edindiği bilgileri değerlendirerek, bunlar ile önemli yanlışıklık riski arasında bir bağın olup olmadığını ortaya koymalıdır.

- Sorumlu denetçi, işletme açısından farklı denetim çalışmaları gerçekleştirmişse, bu çalışmalardan elde edilen bilgiler ile önemli yanlışlık riski arasında bir bağın olup olmadığını değerlendirmelidir.
- Denetçi, önceki denetim çalışmalarındaki bilgileri kullanmayı planlamışsa, çalışmanın yapıldığı dönemden kullanılacağı döneme kadar geçen süreçte, bu bilgilerdeki değişimin etkisini değerlendirmelidir.
- İşletme tarafından hazırlanan finansal tabloların önemli yanlışlığa açık olması durumu ile geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerinin işletmenin içinde bulunduğu koşullara ve durumlara uygulanması durumu sorumlu denetçiler ve denetim ekibindeki kilit denetçiler arasında müzakere edilmelidir. Ayrıca müzakereye iştirak edemeyen denetim ekibi üyelerine hangi konuların bildirileceğine sorumlu denetçi karar vermelidir.
- Müzakerelerde, finansal tablolara ilişkin açıklamaların, geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçevedeki açıklama hükümleri göz önünde bulundurularak, açıklama eksikliklerinin önemli yanlışlık taşıma riski mutlaka değerlendirilmelidir. Çünkü açıklamaların kasıtlı olarak ihmali, yanlış sunumu veya anlaşılmasının zorlaştırılması hileli finansal raporlamaya sebeptir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017).

#### **3.4.2.5. İşletmenin ve Faaliyet Gösterdiği Çevrenin Tanınması ve Anlaşılması**

Denetçinin önemli yanlışlığa ilişkin riskleri tespit edebilmesi ve tespit edilen riskleri değerlendirebilmesi için işletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi tanıması ve anlaması gerekmektedir.

Denetçi, işletmeyi ve faaliyette bulunduğu çevreyi tanıyabilmek için aşağıda sıralanan 5 hususu anlamalıdır (BDS 315, 11.md.):

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörü müşteri talepleri, üretim-büyüme kapasitesi, fiyat-rekabet koşulları, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, mevsimlik faaliyetler, ürün teknolojisi gibi unsurlar açısından; işletmedeki mevzuat uygulamalarını muhasebe ilkeleri, endüstriye özgü mevzuat düzenlemeleri, tabi

olunan vergi mevzuatları gibi unsurlar açısından; işletmenin maruz kaldığı diğer dış faktörleri ise ülkenin genel ekonomik göstergeleri, faiz oranları, enflasyon gibi unsurlar açısından değerlendirerek anlamalıdır.

- Denetçi, finansal tablolarda olmasını beklediği işlemlere ait sınıfları, hesaplara ilişkin bakiyeleri, yapılan açıklamaları anlamak amacıyla işletmenin yatırım-yönetim-finance faaliyetlerini, sahip olduğu ortaklık yapısını ve üst yönetim yapısını, işletmece yapılan ve yapılması planlanan yatırım çeşitlerini, işletmenin nasıl yapılandığı ve nasıl finanse edildiğine dair niteliği hakkında bilgi edinmelidir. Bu anlamda da işletmeyi tanımalıdır.
- Denetçi, işletmenin seçip uyguladığı muhasebe politikalarında bir değişikliğin varlığını; değişiklik yapılmışsa gerekçelerini; bu politikaların işletme faaliyetlerine uygunluğunu; bu politikaların işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeveye ve muhasebe politikalarına tutarlılığını değerlendirmelidir.
- Denetçi, işletmenin amaçlarına yönelik genel planı, bu planı gerçekleştirmek için benimsediği stratejileri ve önemli yanlışlık riski meydana getirebilecek iş hayatından kaynaklanan riskleri değerlendirmelidir.
- Denetçi, işletmenin finansal performansına ilişkin sonuçları incelemelidir ve gözden geçirmelidir.

Denetçi sıralanan hususlar açısından işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi tanımak için gerekli bilgileri toplayıp değerlendirdiği zaman önemli yanlışlığa ilişkin riskleri doğru bir şekilde tespit edip, değerlendirebilir. Ayrıca denetçi, işletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi tanıma kapsamında işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde geçerli sayılan hukuki düzenlemeler (mevzuat) hakkında tam bir bilgi sahibi olmalı, bu düzenlemelere uygunluğun nasıl sağlandığı, süreçlerin nasıl uygulandığı, geliştirilen politikaların ve prosedürlerin neler olduğunu hakkında bilgi edinmeli, söz konusu mevzuata aykırılık olup olmadığının değerlendirilmesi için sorgulamalar yapmalı ve ilgili dokümanları tetkik etmelidir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Ancak 2017 yılı 58 dosya incelemesinin % 33'ünde ilgili mevzuata uygunluk düzeyiyle ilgili denetim çalışmalarının eksik gerçekleştirildiği ortaya çıkmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Bir başka deyişle işletme ve çevresini tanımaya yönelik çalışmaların mevzuata uyum ayağında istenen kalite sağlanamamıştır.

Bu açıdan riske dair yapılacak doğru tespit ve yerinde değerlendirmeler bağımsız denetimin kalitesine olumlu bir sonuç olarak yansıtacaktır. KGK hazırladığı inceleme raporunda özellikle bu alana vurgu yaparak, ülkemizde bağımsız denetçilerin bu alandaki uygulama eksikliklerini düzeltmelerine işaret etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). KGK aynı zamanda, sıralanan bu unsurlar hakkında denetçilerin gerçekleştirdiği çalışmalara ilişkin bilgilerin, çalışma kâğıtlarına dâhil edilmediğinin de eksikliğini ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). Oysaki denetimin bütün aşamalarının belgelendirilmesi denetçinin sorumluluğundadır (Çetinkaya, 2016). 2017 yılında yapılan 58 dosya incelemesinin % 43'ünde denetimin belgelendirilmesine yönelik hükümlere uyulmadığı ve çalışma kâğıtlarının denetimle bağlantısı olmayan başka bir tecrübeli denetçi tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin ve toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesine imkân vermediği belirtilmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). 2017 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında raporlanacak kadar büyük olan (belgelendirmeye ilişkin) eksiklik, 2018 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında sayılmamış olması, eksikliğin azaldığını ve fakat devam ettiğini göstermektedir.

PCAOB tarafından Deloitte Anjin'ne (Tablo-2.3.) ve FRC tarafından KPMG'ye (Tablo-2.6.) verilen yüklü miktarda idari para cezası ile kınama cezasının sebeplerinden biri de denetimin belgelendirilmesi standardına ve finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvencenin tesis edilmesi için denetim kanıtı elde edilmesi gerekliliğine uygun hareket edilmemesidir. Denetimin belgelendirilmemesi ve denetim kanıtlarının miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğine haiz olmaması ülkemizde ve gelişmiş ülkelerde de denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir.

#### **3.4.2.6. İşletmenin İç Kontrolünün ve İç Kontrol Bileşenlerinin Tanınması ve Anlaşılması**

İç kontrol, işletmenin amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmesi için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ve işletme yönetimince uygulanan usul ve yöntemlerden meydana gelen süreçtir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). Aynı zamanda iç kontrol, yönetim kurulu tarafından, yönetici tarafından ve de diğer personel

tarafından etkilenen bir süreçtir (Doyrangöl, 2001). Bu etkilenme olumlu ya da olumsuz olabilir. İşletmenin hedefleri doğrultusunda sistemin etkin bir şekilde işlemesi ve finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtır bir biçimde hazırlanması olumlu etkilenmedir. Ancak, işletme yönetiminin hileli arka plan hedefleri doğrultusunda sistemi işletmesi, bu konuda farkındalığı olan çalışanları baskılaması ya da çalışanları buna teşvik edip hizmet eder hale getirmesi ve finansal tabloların işletmenin gerçek dışı durumunu gerçekmiş gibi sunması da olumsuz etkilenmedir. Oysaki hileye karşı tedbir alınması ve hilenin tespit edilmesi hususundaki ana sorumluluk işletme yönetimine ve işletme yönetiminin gözetiminden sorumlu olan üst yönetimden sorumlulara aittir (BDS 240, 4.md.).

İşletme yönetiminin bağımsız denetim standardında sayılan sorumlulukları arasında işletmenin hatalı ve hileli finansal raporlamanın önlenmesi için etkin iç kontrol sistemine sahip olması ve finansal tabloların geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması yer almaktadır (BDS 210, 6.md.). Bir başka deyişle işletme yönetimi, finansal raporların güvenilirliğini sağlama, işletme faaliyetlerinin etkililiğini ve verimliliğini artırma, kanun ve diğer düzenlemelere uygun olma amacını gerçekleştirmede yeterli düzeyde güvence sağlamakla sorumludur (Doyrangöl, 2001) ve bunu etkin bir iç kontrol sistemi ile gerçekleştirebilir.

Etkin bir iç kontrol sistemi ile finansal tabloların önemli yanlışlık taşıma riski arasında ters yönlü bir ilişki vardır. İç kontrol sistemindeki etkinsizlik finansal tabloların hileden ya da hatadan doğan önemli yanlışlık taşıma riskini artırır. İç kontrol sisteminin etkinliği ise finansal tabloların hatalı/hileli veri içerme ya da önemli yanlışlık taşıma riskini azaltır ve bu da denetim çalışmalarının kapsamını daraltır (Güredin, 2014). Ayrıca iç kontrolün iyi tasarlandığı ve uygulandığı işletmelerde, finansal tabloların önemli yanlışlık taşıma riski olasılığı, böyle bir sisteme sahip olmayan işletmelerle mukayese edildiğinde daha düşüktür (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016).

İşletme tarafından hazırlanan finansal tablolara ve raporlara ilişkin güvenin tesis edilemediği, işletme faaliyetlerinin etkinsiz yürütüldüğü ve verimliliğinin sağlanamadığını, faaliyetlerin düzenleyici otoritelerce hazırlanan ilgili mevzuata uygunluk göstermediği şeklindeki etkinsiz bir iç kontrol sisteminin varlığı denetçinin önemli yanlışlık riskine yönelik pek çok bulgu ile karşılaşmasına neden olacaktır.

İç kontrol sisteminin etkinliği ya da zayıflığı denetçinin hazırlayacağı denetim programına da farklı şekilde yansiyacaktır. Bu açıdan iç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından anlaşılması önem arz eder. İç kontrolün denetçi tarafından anlaşılması, önemli yanlışlık taşıma riski açısından finansal tabloların değerlendirilmesine, yanlışlığa işaret eden alanların tespit edilebilmesine, nitelik-zamanlama-kapsam açısından uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin belirlenmesine yardımcı olur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016).

Unutulmaması gereken bir husus vardır ki o da; bir işletmedeki iç kontrolün etkinliği ne kadar çok olursa olsun, sadece finansal raporlamaya ilişkin amaçların gerçekleştiğine yönelik makul bir güvencenin tesis edebilir olmasıdır (BDS 315, A53).

KGK, tarafından ülkemizde 2016 yılında gerçekleştirilen ilk gözetim faaliyeti sonucuna göre, önemli ilk 10 bulgunun birinci sırasını, iç kontrol sisteminin anlaşılmaması oluşturmaktadır ve % 84'lük bir paya sahiptir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016). BDS 315 kapsamında denetçi hem işletmenin iç kontrolünü anlamalıdır. Hem de iç kontrolün değişik yanlarını ve bunların denetime olan yansımalarını kontrol çevresi, işletmeye ait risk değerlendirme süreçleri, finansal raporlamayla alakalı iş süreçleri, kontrole yönelik faaliyetler ve kontrollerin gözetiminden oluşan iç kontrol bileşenleri kapsamında da tanımakla ve anlamakla sorumludur (BDS 315, A58).

Denetçi iç kontrol bileşenlerinin tanınması ve anlaşılması kapsamında aşağıda sıralanan çalışmaları yapmalıdır (BDS 315, 14-24.md.):

- *1.Bileşen: Kontrol Çevresi:* İç kontrol bileşenlerinden biri olan kontrol çevresi, yönetim ve üst yönetimden sorumluların iç kontrole yönelik verdikleri/vermedikleri önem aracılığıyla çalışanlar üzerinde oluşturdukları bilinç düzeyinin örgütsel davranışlarda hayat bulmuş halidir. Denetçi, işletme kültürünün dürüstlük ve etik ilkelere uyum düzeyini incelemelidir ve bu bileşende bir aksaklık, eksiklik olma halinin diğer bileşenler üzerindeki etkilerini değerlendirmelidir.
- *2.Bileşen: İşletmeye Ait Riskleri Değerlendirme Süreci:* Denetçi, iç kontrol çevresini tanımaya çalışırken, işletmenin, iş hayatına yönelik risklerin finansal raporlamaya olan etkilerini, önemlilik düzeyini, gerçekleşme olasılığını, bunlara karşılık verebilmek için izlenecek yolu risk değerlendirme süreci kapsamında değerlendirmelidir. İşletmenin böyle bir risk değerlendirme süreci varsa bu sürecin etkin olup olmadığını değerlendirmelidir. İşletmenin böyle bir risk değerlendirme

süreci yoksa işletmenin iş hayatına ilişkin risklerin finansal raporlama açısından belirlenip belirlenemediğini ve risklerin nasıl ele alındığına ilişkin olarak işletme yönetimi ile müzakere bulunur ve bu durumun iç kontrol eksikliği olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğine karar vermelidir.

- *3.Bileşen: Finansal Raporlamayla Alakalı İş Süreçleri, Bilgi Sistem ve İletişim:* Denetçi, işletmenin faaliyetleri kapsamında, finansal tablolar boyutunda önemli etki oluşturacak işlem sınıflarının varlığını, muhasebe işlemlerinin bilgi teknolojilerine ve manuel prosedürlere uygunluğunu, işlemlerin hatalı işlenmesini önlemeye yönelik ya da hatalı bilgilerin düzeltilmesine yönelik dijital ve manuel uygulamaların varlığını, finansal tabloların oluşturulması için dikkate alınan önemli muhasebe tahminlerinin ve açıklamalarının neler olduğunu, finansal raporlama sürecinin nasıl işlediğini, gerek olağan gerekse olağandışı işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik kontroller ve işletmenin finansal raporlamaya ilişkin görev, sorumluluk ve önemli hususlar için iletişim kurma şekli hakkında bilgi edinir.
- *4.Bileşen: Kontrole Yönelik Faaliyetler:* Kontrol faaliyetleri, yönetim tarafından verilen talimatların yerine getirilmesine yardım eden politika ile prosedürlerdir (BDS 315, A/94). Denetçi, yönetim tarafından beyan edilen önemli yanlışlığa ilişkin riskleri değerlendirmek amacıyla, anlaşılması konusunda karar aldığı denetimle alakalı kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmelidir ve değerlendirilmiş risklere cevaben denetim prosedürleri tasarlamalıdır. Ayrıca denetçi, kontrol faaliyetlerinin anlaşılmasına yönelik çalışmaları yaparken bilgi teknolojilerinden doğan risklere işletmenin ne şekilde karşılık verdiğini öğrenmelidir.
- *5.Bileşen: Kontrollerin Gözetimi (İzlenmesi):* Denetçi, gerek denetimle alakalı kontrol faaliyetlerini gerekse finansal raporlarla ilgili işletmenin kullandığı temel faaliyetleri işletmenin iç kontrol sistemini izleyerek anlamaya çalışır. Kontrol eksikliğinin mevcudiyetine karşı işletmenin düzeltici eylemlerini anlamaya çalışır. İşletmenin iç denetim fonksiyonuna sahip olması halinde ise bu fonksiyon ve bu fonksiyonun yaptığı/yapacağı faaliyetlere ilişkin bilgiler edinir.

Denetçi sıralanan iç kontrol bileşenleri açısından işletmeyi tanımak için gerekli bilgileri toplayıp değerlendirdiği zaman önemli yanlışlığa ilişkin riskleri doğru bir şekilde tespit edip, değerlendirebilir. Bu açıdan yapılacak doğru tespit ve yerinde değerlendirmeler bağımsız denetimin kalitesine olumlu bir sonuç olarak yansiyacaktır. KGK hazırladığı



inceleme raporunda özellikle bu alana vurgu yaparak, bir başka deyişle iç kontrollerin yeterli düzeyde anlaşılmadığını, anlaşılması yönündeki çalışmaların yetersizliğini, kontrollere yönelik testlerin yeterli seviyede olmayışını, kontrol çevresi unsurlarının yeterli düzeyde anlaşılamadığını ve değerlendirilmediğini ifade ederek, ülkemizde bağımsız denetçilerin bu alandaki uygulama eksikliklerini düzeltmelerine işaret etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). KGK aynı zamanda, sıralanan bu unsurlar hakkında denetçilerin gerçekleştirdiği çalışmalara ilişkin bilgilerin, çalışma kâğıtlarına dâhil edilmediğinin de eksikliğini ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). 2017 yılında yapılan dosya incelemelerinin % 43'ünde denetimin belgelendirilmesine yönelik hükümlere uyulmadığı ve çalışma kâğıtlarının denetimle bağlantısı olmayan başka bir tecrübeli denetçi tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin ve toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesine imkân vermediği belirtilmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Belgelendirmeye yönelik eksiklik 2017 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında yer almışken, 2018 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında sayılmamış olması, bu alandaki eksikliğin azalarak devam ettiğini göstermektedir.

#### **3.4.2.7. Önemli Yanlışlığa İlişkin Risklerin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetçiler tarafından hem finansal tablo düzeyinde hem de yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamında yapılan çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı KGK tarafından 2017 ve 2018 yıllarındaki inceleme raporlarında özellikle vurgulanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

Denetçi, denetim prosedürlerinin tasarlanabilmesi ve tasarlanan prosedürlerin uygulanmasına temel oluşturması için hem finansal tablo düzeyinde hem de yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlığa ilişkin riskleri tespit etmelidir ve değerlendirmelidir (BDS 315, 25.md.). Denetçi bu alandaki uygulama eksiklerini gidermek için aşağıda sayılan çalışmaları yapmalıdır (BDS 315, 25.md.):

- Risklere ilişkin kontrolleri anlamalıdır.

- İşletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi tanımaya yönelik süreç boyunca finansal tablolarındaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar doğrultusunda riskleri saptamalıdır.
- Saptanan riskleri dikkate alarak, bunların finansal tablolarındaki yaygınlığını ya da yönetim beyanı düzeyindeki potansiyel etkisini değerlendirmelidir.
- Denetçi, kontrolleri teste tabi tutmak istediğinde, yönetim beyanı açısından yanlışlığa sebebiyet verecek hususlar ile tespit edilen riskler arasındaki ilişkiyi kurmalıdır.
- Yanlışlığın birden çok olması olasılığını ve potansiyel bir yanlışlığın ise önemli yanlışlığa neden olabilecek bir öneme (büyüklüğe) sahipliğini değerlendirmelidir.

KGK sıralanan bu unsurlar hakkında denetçilerin gerçekleştirdiği çalışmalara ilişkin bilgilerin, çalışma kâğıtlarına dâhil edilmediğinin de eksikliğini ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). 2017 yılında yapılan dosya incelemelerinin % 43'ünde denetimin belgelendirilmesine yönelik hükümlere uyulmadığı belirtilmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Rapor, 2017). 2017 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında raporlanacak kadar büyük olan (belgelendirmeye ilişkin) eksiklik, 2018 yılında önemli ilk 10 bulgu arasında sayılmamış olması, eksikliğin azaldığını ve fakat devam ettiğini göstermektedir. Gerek vurgulanan eksiklikler açısından gerekse denetim kâğıtlarında çalışmaların belgelendirilmesi açısından denetçiler üzerlerine düşen sorumluluğu gereği gibi yerine getirirlerse ülkemizin denetim kalitesinin yükselişine hizmet etmiş olurlar.

#### **3.4.2.8. BDS 315 Kapsamında Örnek Soru Seti**

Örnek soru seti, BDS 315 hükümleri esas alınarak tarafımdan oluşturulmuştur. BDS 315'e ilişkin örnek soru seti ilgili başlıklar altında verilmiştir.

### 3.4.2.8.1. Risklerin Değerlendirilmesine Yönelik Prosedürler Kapsamında Örnek Sorular

- Mesleki muhakeme yeteneğini kullanan bir denetçi, işletmenin hayat döngüsü (kendisi ve çevresi) hakkında bir bakış açısı ya da referans niteliğinde bir çerçeve oluşturmak amacıyla,
  - Finansal tablolarda sunulan bilgilerin önemli yanlışlık riski taşıyıp taşımadığını değerlendirmiş midir?
  - Önemlilik kavramının ilgili BDS hükümleri (BDS 320) dikkate alınarak belirlenip belirlenmediğini ortaya koymuş mudur?
  - İşletme tarafından seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluk durumunu değerlendirmiş midir?
  - İşletme tarafından yapılan finansal tablolara ilişkin açıklamaların yeterli düzeyde olup olmadığını değerlendirmiş midir?
  - Özellikle dikkat edilmesi gereken denetim alanlarını belirlemiş midir?
  - Beklenti geliştirme ve geliştirilen beklentilerin analitik prosedürlerin uygulanma safhasındaki durumunu göz önünde bulundurmuş mudur?
  - Değerlendirilmiş olan önemli yanlışlık risklerine cevap verebilmek maksadıyla miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtı sağlamak için denetim prosedürü tasarlamış ve uygulamış mıdır?
  - Toplanan kanıtları yeterlilik ve uygunluk açısından da değerlendirmiş midir?
- Denetçi, gerek finansal tablolar açısından gerekse yönetim tarafından yapılan beyanlar açısından işletme ve çevresini tanıyarak önemli yanlışlığa ilişkin riskleri saptama ve değerlendirme süreci olan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken edindiği bilgileri denetim kanıtı olarak kullanmış mıdır? Etkinliği artırmak maksadıyla, risk değerlendirme prosedürleri ile eş zamanlı olarak maddi doğrulama prosedürlerinden ya da kontrol testlerinden faydalanmış mıdır?
- Denetçi, işletmeyi ve çevresini tanıyabilmek için gereksinim duyduğu bilgileri edinirken,
  - Yönetimi, iç denetimde görev alan uygun kişileri ya da işletmenin içinde istihdam edilen uygun kişileri sorgulama,
  - Analitik prosedürleri uygulama,
  - Gözlem yapma ve tetkik etme,

şeklindeki risk değerlendirme prosedürlerinin tamamına uyma zorunluluğuna ilişkin sorumluluğunu yerine getirmiş midir?

Denetçinin sorgulama şeklindeki risk değerlendirme prosedürlerini yerine getirirken, sorgulama yapılacak konular ve sorgulanacak kişiler hakkındaki bilgiler Tablo-3.32.'de sunulmuştur:

**Tablo 3.32. Denetçinin Sorgulayacağı Konu ve Kişiler**

<b>Sorgulanacak Konular</b>		<b>Sorgulanacak Kişiler</b>
Finansal tabloların oluşturulduğu (meydana getirildiği) çevrenin tanınabilmesi için	→	Üst yönetimden sorumlu olanlar
Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluk durumunun değerlendirilmesi için	→	Karmaşık ya da olağandışı işlemlerin başlatılmasından, yürütülmesinden ve kaydedilmesinden sorumlu olan personel
Hile ya da buna ilişkin şüpheye yönelik bilgiler, hukuki davalar, mevzuata uygun olarak hareket etme, teminat ve satış sonrası yükümlülükler, iş ortakları ile imzalanmış sözleşmeler, sözleşme şartları hakkında bilgi edinebilmek için	→	İç hukuk müşaviri
Satış stratejilerinde meydana gelen değişiklikler, satış modeli ve müşteri sözleşmeleri hakkında bilgi temini için	→	Pazarlama veya satış temsilcisi
Finansal raporlamaya etkisi olabileceği düşünülen faaliyet ve hukuki mevzuatın risklerini belirlemek için	→	Risk yöneticileri
Sistemde meydana gelen değişiklikler, sistemin ya da kontrollerin aksayan yönleri, bilgi sistemine ilişkin oluşabilecek diğer riskler hakkında bilgi sağlayabilmek için	→	Bilgi işlem ve sistem personeli
(İşletmede iç denetim fonksiyonunun varlığı halinde) üst yönetimden sorumlulara bildirilen hususlar hakkında ve fonksiyonun kendisine yönelik (kendi içerisinde uyguladığı) uyguladığı risk değerlendirme sürecine ilişkin sonuçlar hakkında bilgi temin edebilmek için	→	İç denetim fonksiyonu başkanı ya da iç denetimde görev alan diğer çalışanlar

Kaynak: BDS 315'te verilen bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

- Denetçi, yukarıda sunulan tablo verilerinde yer alan kişi ve konulara ilişkin sorgulamayı gereği gibi yerine getirmiş ve gerekli bilgileri edinmiş midir?

- Denetçi, analitik prosedürleri uygulama şeklindeki risk değerlendirme prosedürleri kapsamında,
  - Kendisinin fark edemediği işletmeye ait farklı noktalar tespit etmiş midir?
  - Gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerden faydalanmış mıdır?
  - Olağandışı kabul edilen işlemler, tutarlar, oranlar gibi hususların denetim üzerindeki etkisini belirleyebilmiş midir?
- Denetçi, gözlem yapma ve tetkik etme şeklindeki risk değerlendirme prosedürleri kapsamında ise işletmenin,
  - Faaliyetleri,
  - İş planı ve uygulanacak stratejileri gösteren belgeler,
  - Yapılan kayıtlar,
  - İç kontrole ilişkin olarak hazırlanan rehberler,
  - Yönetimce/üst yönetimce hazırlanan raporlar,
  - Sahip olduğu tesis ve üretim yapılan yerler, hakkında işletme ve çevresini tanımak için bilgi edinmiş midir?
- Denetçi, müşteri kabulünde bulunurken ve denetim faaliyetlerini yürütürken öğrendiği bilgiler ile önemli yanlışlık riski arasında bir bağlantının (ilişkinin) var olabileceğini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Sorumlu denetçi, işletmeye ait farklı denetimler gerçekleştirmişse bu denetimlerden elde ettiği bilgiler ile önemli yanlışlık riski arasında bir bağlantının (ilişkinin) var olabileceğini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Denetçi, işletmeyle alakalı önceki tecrübelerinden ve önceki denetimlerden sağladığı bilgileri, cari dönem denetiminde kullanmayı düşünüyorsa, önceki denetimden bu zaman zarfına kadar geçen süre içerisinde bilgilerde meydana gelen değişikliklerin cari denetimi etkileyecek boyutta olup olmadığını değerlendirmiş midir? Bu değerlendirmeyi yaparken, sorgulama gibi, sistemi anlamaya yönelik süreç takibi gibi denetim prosedürlerinden uygun olanını kullanmış mıdır?
- Sorumlu denetçi ve kilit konuma sahip denetim ekibinde yer alan diğer üyeler arasında işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların hata ya da hileden doğan önemli yanlışlık taşıma riski hakkında ve geçerli olan bir finansal raporlama çerçevesinin işletmenin içinde bulunduğu duruma nasıl uygulanacağı hakkında gerekli müzakereler yapılmış mıdır?

- Sorumlu denetçi, müzakereler kapsamında görüülen konulardan hangilerinin, kimlere nasıl bildirileceğine ilişkin bir iletişim planı oluşturup onaylamış mıdır?

#### **3.4.2.8.2. İşletmenin ve Faaliyet Gösterdiği Çevrenin Tanınması ve Anlaşılması Açısından Örnek Sorular**

Denetçi işletme ve çevresini tanımaya çalışırken sektörel faktörler, mevzuata yönelik faktörler ve diğer dış faktörler kapsamında Tablo-3.33'te gruplandırılmış unsurları dikkate alarak işletmeyi ve çevresini tanımaya yönelik bilgiler edinmelidir.

**Tablo 3.33. İşletme ve Çevresini Tanımda Dikkate Alınacak Faktörler Bazında Gruplandırılmış Unsurlar**

<b>Sektörel Faktörler</b>	<b>Mevzuata Yönelik Faktörler</b>	<b>Diğer Dış Faktörler</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Müşteri talepleri</li> <li>- Üretim ve büyüme kapasitesi</li> <li>- Fiyat rekabet koşulları</li> <li>- Ülkenin ekonomik koşulları</li> <li>- Mevsimlik faaliyetler</li> <li>- Ürün teknolojisi</li> <li>- Enerji sunumu ve maliyeti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Muhasebe ilkeleri</li> <li>- Sektöre has uygulamalar</li> <li>- Endüstriye ilişkin düzenlemeleri içeren mevzuat çerçevesi</li> <li>- İşletme faaliyetleri ile ilişkili diğer mevzuatlar</li> <li>- Tabi olduğu vergi mevzuatı</li> <li>- Cari hükümet politikaları <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vergisel ve finansal teşvikler</li> <li>- Para politikaları</li> <li>- Gümrük vergileri</li> </ul> </li> <li>- Sınırlandırılmış ticaret politikaları</li> <li>- Sektörü ilgilendiren çevresel sorumluluklar</li> <li>- İşletme faaliyetlerini ilgilendiren çevresel yükümlülükler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ülkedeki genel ekonomik koşullar</li> <li>- Faiz oranları</li> <li>- Finansman sağlayabilme becerisi</li> <li>- Enflasyon</li> <li>- Para biriminin değerlendirilmesi</li> </ul>

Kaynak: BDS 315'te verilen bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

- Denetçi, sektörel faktörlere, mevzuata yönelik faktörlere ve diğer dış faktörlere ilişkin Tablo-3.33'te verilen unsurları dikkate alarak işletmeyi ve çevresini tanımaya yönelik bilgiler elde etmiş midir?



Denetçi, işletmenin niteliğini anlayabilmek için işletme-yatırım-finansman faaliyetleri ve finansal raporlama açısından Tablo-3.34'te gruplandırılmış unsurları dikkate alarak bilgi temin etmelidir.

**Tablo 3.34. İşletmenin Nakit Akış Faaliyetleri ve Finansal Raporlama Kapsamında Dikkate Alınacak Gruplandırılmış Unsurlar**

<b>İşletme Faaliyetleri</b>	<b>Yatırım Faaliyetleri</b>	<b>Finansman Faaliyetleri</b>	<b>Finansal Raporlama</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- e-ticaret işlemleri</li> <li>- Dijital satış faaliyetleri</li> <li>- Pazarlama faaliyetleri</li> <li>- Hasılat kaynakları</li> <li>- Ürün/hizmet niteliği</li> <li>- Pazar özellikleri</li> <li>- Faaliyetlerin yürütülmesi</li> <li>- İş birliktelikleri</li> <li>- İş ortakları</li> <li>- Dışarıdan sağlanan hizmet alımları</li> <li>- Coğrafi dağılım</li> <li>- Sanayi bölümleri</li> <li>- Fabrika-depo-ofis yerleri</li> <li>- Stokların yeri ve miktarı</li> <li>- Kilit müşteriler</li> <li>- Önemli tedarikçiler</li> <li>- Toplu sözleşmeler</li> <li>- Emeklilik ve emeklilik sonrası sunulan faydalar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planlanmış işletme satın almaları/elden çıkarmaları</li> <li>-Yakın bir tarihte yapılmış olan işletme satın almaları/elden çıkarmaları</li> <li>- Menkul kıymete ilişkin yapılan yatırımlar/elden çıkarmalar</li> <li>- Kredi finansman kaynakları</li> <li>- Sermaye yatırımına ilişkin faaliyetler</li> <li>- Konsolidasyon dışı işletmelerde yer alan yatırımlar (ortaklık, iş ortaklıkları, özel amaçlı işletmeler)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bağlı ortaklıklar</li> <li>- İştirakler</li> <li>- Borç (Kaynak) Yapısı</li> <li>- Kaynak yapısına ilişkin koşullar</li> <li>- İlişkili taraflar</li> <li>- Türev finansal araçlar kullanım bilgisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Endüstriyi ilgilendiren (ona has) önemli uygulamalar</li> <li>- Hasılatın muhasebeleştirilmesi</li> <li>- Gerçeğe uygun değerler</li> <li>- Muhasebeleştirilmesi</li> <li>-Yabancı paralı varlık-kaynak ve işlemler</li> <li>-Karmaşık ya da olağanüstü işlemlerin muhasebeleştirilmesi</li> </ul>

Kaynak: BDS 315'te verilen bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

- Denetçi, Tablo-3.34.'ü dikkate alarak, işletmenin nakit akış faaliyetleri yani işletme-yatırım-fınansman faaliyetleri kapsamında gruplandırılmış unsurlar ile finansal raporlama kapsamında gruplandırılmış unsurları hakkında bilgi temin ederek işletmenin niteliğini anlayabilmiş midir?
- Denetçi, işletme ve çevresini tanıma işlemleri kapsamında,
  - İşletmenin muhasebe politikalarını nasıl seçtiği ve uyguladığı,
  - Önemli ya da olağanüstü işlemleri kayıt altına alırken hangi yöntemleri kullandığı,
  - Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin faaliyet biçimine uygun olup olmadığı,
  - Resmi düzenlemenin yapılmamış olduğu ya da görüş birliğinin bulunmadığı gerek tartışmalı gerekse yeni gelişen alanlar için muhasebe politikalarının nasıl bir etki gösterdiği,
  - Düzenleyici otoritelerce konulan finansal raporlamaya ilişkin yeni standartlara ya da mevzuat değişikliklerine ilişkin yükümlülük altına ne zaman ve ne şekilde girileceği,
  - Muhasebe politikalarında herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığı, hususlarında gereken bilgileri toplamış mıdır?

Denetçi, işletme ve çevresini tanıma çalışmaları kapsamında, işletmenin amaçlarına yönelik genel planı, bu planı gerçekleştirmek için benimsediği stratejileri ve önemli yanlışlık riski meydana getirebilecek iş hayatından kaynaklanan riskleri değerlendirmelidir. Değerlendirilmesi gereken risk unsurları Tablo-3.35.'te sunulmuştur.

**Tablo 3.35. İşletme ve Çevresini Tanımada Değerlendirilecek Risk Unsurları**

<b>İşletme ve Çevresini Tanımada Değerlendirilecek Konular</b>	<b>İşletme ve Çevresini Tanımada Değerlendirilecek Risk Unsurları</b>
Endüstri Alanında Meydana Gelen Gelişmeler	İktisadi açıdan istikrar ve güven taşımayan bölgelerde faaliyet gösterme
	İşletmenin faaliyette bulunduğu sektörde meydana gelen değişiklikler
	Değişken piyasalara tabi olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi

İş Alanındaki Büyüme ve Gelişmeler	İşletme faaliyetlerinin yeni yerlere doğru genişletilmesi
	Yeni iş alanlarına girilmesi
	Yeni ürün/hizmet geliştirilmesi, sunulması
	Tedarik zincirinde meydana gelen değişiklikler
	Büyük işletme satın alımı yoluyla işletmede meydana gelen değişiklikler
	Büyüme sebebiyle yeniden yapılanma gereksinimi doğması
	Satılması düşünülen işletmeler ya da işletme bölümleri sebebiyle işletmede meydana gelen değişiklikler
	Önemli ilişkili taraf işlemleri
	İş birlikteliklerinde ya da iş ortaklıkları düzeyinde karmaşık yapıların olması
Muhasebeden Kaynaklanan Yeni Yükümlülükler	Bir stratejinin hayata geçirilmesinden kaynaklanan muhasebe yükümlülükleri
	Muhasebeye ilişkin yeni düzenlemelerin uygulanması
	Muhasebe ve raporlama açısından uygun düzeyde bilgi ve beceriye sahip personelin olmayışı
	Kilit önem taşıyan personelde değişiklik meydana gelmesi
	İç kontrolde karşılaşılan eksiklikler
	Geçmiş dönemde oldukça çok hata ve yanlışlık yapılmış olması
	Faaliyet dönemi sonunda yapılan düzeltmelerin dikkat çekecek kadar çok olması
	Önemli tutarlara sahip, olağan sayılamayacak ya da sistematik olmayan işlemlerin var olması
	İşletmenin sürekliliğini tehdit eden olaylar
	İşletmenin yaşadığı likidite sorunları
	Yönetimin isteği doğrultusunda borçların yeniden yapılandırılmasına yönelik bir takım işlemlerin kaydedilmesi
	Muhasebe ölçümlerindeki karmaşıklıklar
	Ölçüm belirsizliği taşıyan işlemlerin ya da olayların var olması
Davalar ve koşullu borçlar	

Finansman İhtiyacı	Şimdi var olan ve gelecekte de gereksinim duyulacak olan finansman kaynaklarına erişim imkânı
	Sermaye ve kredilere ulaşım açısından karşılaşılan kısıtlamalar
	Özel amaçlı işletmelerin kullanılması
	Karmaşık finansman yöntemlerinin tercih edilme sebebi
Bilgi Teknolojilerinin Kullanılması	Bilgi teknolojilerinde meydana gelen değişiklikler
	Finansal raporlama alanında yeni bilişim ve bilgi teknolojilerine yönelik sistemlerin kurulma ihtiyacı
	İş stratejileri ile bilişim teknolojileri arasında tutarsızlıkların var olması
Mevzuatın Sebep Olduğu Yükümlülükler	Düzenleyici otoritelerce işletme faaliyetlerine ve finansal sonuçlara ilişkin yapılan sorgulamalar
	Diğer kamu kurumlarınca faaliyetler ve finansal sonuçlara yönelik gerçekleştirilen sorgulamalar
	Yürütülen faaliyetlerin yüksek seviyede karmaşık düzenlemeler ile karşı karşıya kalması

Kaynak: BDS 315'te verilen bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

- Denetçi, Tablo-3.35'te gösterilen risk unsurları (risk kriterleri) kapsamında anlamaya, değerlendirmeye çalışmış mıdır?
- Denetçi, işletme ve çevresini tanımaya çalışırken performans ölçümü ve gözden geçirme işlemleri kapsamında, temel performans göstergeleri, temel finansal oranlar, trendler, faaliyet istatistikleri, belirli dönemi esas alan finansal performansa yönelik analizler, bütçeler, tahminler, varyans analizleri, bölüm bilgileri, personel performans ölçümleri, teşvik primine ilişkin politikalar, rakipler ile karşılaştırılmış işletme performans bilgileri, analist raporları, kredi derecelendirme kuruluşlarının hazırladığı raporlar gibi bilgileri değerlendirme esnasında göz önünde bulundurmuş mudur?

### **3.4.2.8.3. İşletmenin İç Kontrolünün ve İç Kontrol Bileşenlerinin Tanınması ve Anlaşılması Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, iç kontrolün değişik yanlarını ve bunların denetime olan yansımalarını (etkilerini) anlamak maksadıyla,
  - kontrol çevresi,
  - işletmeye ait risk değerlendirme süreçleri,
  - finansal raporlamayla alakalı iş süreçleri,
  - kontrole yönelik faaliyetleri,
  - kontrollerin gözetimi,gibi bileşenleri içeren iç kontrole ilişkin bir çerçeveden yararlanmış mıdır?

#### **3.4.2.8.3.1. Kontrol Çevresi Kapsamında Örnek Sorular**

Denetçi, iç kontrolün bileşenlerinden biri olan kontrol çevresinin, anlaşılabilmesine yönelik denetim faaliyetleri kapsamında kontrol çevresi unsurlarını değerlendirmelidir. Denetçinin bu değerlendirme esnasında irdeleneceği konu ve unsurlar Tablo-3.36'da sunulmuştur:

**Tablo 3.36. Kontrol Çevresi Unsurları Açısından Kontrol Çevresinin Anlaşılmasına Yönelik Değerlendirilecek Hususlar**

Kontrol Çevresi Unsurları	Kontrol Çevresinin Anlaşılmasına Yönelik Değerlendirilecek Hususlar
Dürüstlüğe ve Etik Değerlere Yönelik Kuralların Bildirilmesi ve Uygulanması	Yönetimden ve üst yönetimden sorumluların kontrollerin oluşturulması, yönetilmesi ve izlenmesi faaliyetlerine ilişkin tutum ve davranışları dürüstçe davranma ve etik değerlerin yaşatılmasını destekler nitelikte midir?
	Yönetimin ve üst yönetimden sorumluların tutum ve davranışları işletme personeli üzerinde, dürüst olmayan, etik değerleri hiçe sayan, hukuka aykırılık taşıyan işlemler hususunda teşvik veya baskılar oluşturmakta mıdır?
	İşletmenin dürüstlüğe ve iş ahlâkına yönelik belirttiği davranış standartları var mıdır? Yazılı iş ahlâkı kuralları var mıdır?
	Dürüstlüğe ve etiğe yönelik oluşturulan standartlar hakkında çalışanlar bilgilendirilmiş midir? Ya da hangi yollar kullanılarak (toplantı yaparak mı, yazılı bir yönetmelik verilerek mi, iletişim araçlarına cep telefonu, e-mail gibi gönderim yapılarak mı vb.) bilgilendirilmiştir?
Liyakata Önem Verilmesi	Yönetim tarafından bölümler bazında belirlenmiş bir takım işler için aranılan yeterlik düzeyi var mıdır? Örneğin: Muhasebe departmanında görev alacak bir personel için, - Eğitim düzeyinin yeterliliğine ilişkin – muhasebe alanında en az meslek lisesi, ön lisans, lisans ya da lisansüstü mezuniyet şartı - Yaş düzeyinin yeterliliğine ilişkin – 25-45 yaş şartı - Deneyim süresinin yeterliliğine ilişkin – lise mezunu için en az 6 yıl, lisans mezunu için en az 3 yıl gibi
	Yönetimce belirlenen yeterlik düzeyine bağlılık var mıdır?
	Liyakata verilen önem her durum ve şartta esnetilmeden uygulanmakta mıdır? Esnetildiği durum ya da olaylarla karşılaşılmış mıdır?
Üst Yönetimden	Üst yönetimden sorumlu olanların - çalışanlar üzerinde kontrol

Sorumlu Olanların Katılımının Sağlanması	bilincinin dürüstlük ve etik ilkelere uygun olarak oluşturulması hususunda - taşıdıkları sorumlulukların önemini ortaya koymak amacıyla belirlenmiş uygulama kuralları ya da uygulama rehberleri var mıdır?
	Üst yönetimden sorumlu olanlar iç kontrol sisteminin etkin bir biçimde işleyip işlemediği hususunda gözetim faaliyetini gereği gibi yerine getirmiş midir?
	Üst yönetimden sorumlu olanlar ihbar prosedürlerine yönelik uygulama çerçevesi oluşturmuş mudur?
	Üst yönetimden sorumlu olanlar ihbar prosedürlerinin etkin işletilmesine yönelik gözetim görevini gereği gibi yerine getirmiş midir?
	Üst yönetimden sorumlu olanlar bir takım hususlar hakkında iç ve dış denetçilerce aktif bir iletişim kurabilmekte midir?
Yönetimin Yönetim Felsefesi ve Çalışma Biçimi	Yönetimin – iş hayatında karşılaşılabilecek riskler için – riskleri üstlenme ve riskleri yönetme konusunda benimsediği/uyguladığı yaklaşımlar var mıdır?
	Yönetimin finansal raporlama kapsamında sergilediği davranış ve tutumlar dürüstlük ve etik ilkelere uygun mudur? Örneğin: Muhasebe tahminleri oluştururken gerçekçi ve ihtiyatlı davranış sergilemiş midir?
	Yönetimin faaliyetlerin yürütülmesi hususunda personele yönelik sergilediği tutumlar hileye sevk edebilecek ya da hileden caydıracak nitelikte midir?
Organizasyon Yapısı	İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetleriyle uygunluk gösteren organizasyon yapısı var mıdır?
	Yetki alanlarının ve sorumluluk alanlarının sınırları çizilmiş midir?
	Uygun raporlama ağları oluşturulmuş mudur?
Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi	Yetki alanlarının ve sorumluluk alanlarının sınırları çizilmiş midir?
	Uygulanan iş politikalarının çizilen sınırlara uygun olup olmadığı gözlemlenmiş midir?
	Yetki ve sorumluluk alanlarında görevlendirilecek kilit personelin



	yeterlilik düzeyi, liyakat kurallarına bağlılık göstermekte midir?
	Bütün personele, işletmenin amaçlarının neler olduğunu anlatılması, sergiledikleri davranışların amaçları sağlamaya yönelik olması, bu amaçlara nasıl katkı sağlayabileceklerine yönelik farkındalığın oluşturulması, hangi konulardan niçin sorumlu tutulacakları hakkında gerekli olan iş politikaları ve bildirimler yapılmış mıdır?
İnsan Kaynaklarına Yönelik Politika ve Uygulamalar	İşe alımlar hususunda liyakat şartları belirlenmiş midir?
	Bütün işe alımlarda belirlenen liyakat koşullarına sadık kalınmış mıdır?
	Personele gerek işletmeyi tanıtmak gerekse görev ve sorumlulukları hakkında bilgilendirmek için oryantasyon yapılmış mıdır?
	Değişken koşullara ve ihtiyaçlara cevap verebilecek eğitim politikaları var mıdır?
	Performans değerlendirme kriterleri belirlenmiş midir?
	Terfiler performans değerlendirme kriterlerine uygun olarak gerçekleştirilmiş midir?
	Ücret, prim uygulamaları neye göre yapılmaktadır?
	Nitelikli personelin kariyer basamaklarında ilerlemesinin önü açılmış mıdır?

Kaynak: BDS 315, EK-1’de verilen bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

### 3.4.2.8.3.2. İşletmeye Ait Riskleri Değerlendirme Süreci Kapsamında Örnek

#### Sorular

- Denetçi, iç kontrol çevresini tanımaya çalışırken işletmenin,
  - iş hayatına yönelik risklerin finansal raporlamaya olan etkilerini
  - risklerin önemlilik düzeyini
  - risklerin gerçekleşme olasılığını
  - risklere karşılık verebilmede izlenecek yolu
 içeren bir risk değerlendirme süreci oluşturup oluşturmadığını araştırmış mıdır?

- Denetçi, yönetimce saptanamamış önemli yanlışlık riskinin varlığına işaret eden bulgularla karşılaştığında işletmede oluşturulan risk değerlendirme sürecinin,
  - bu durumu niçin ortaya çıkaramadığını
  - işletmenin içinde yer aldığı koşullara uygunluk taşıyıp taşımadığı
  - iç kontrolde önemli bir zafiyetin olup olmadığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, işletmede risk değerlendirme sürecinin olmaması halinde, bu durumu işletme yönetimi ile müzakere etmiş midir? Bu sürecin olmayışının iç kontrolde eksiklik oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiş midir?

#### **3.4.2.8.3.3. Finansal Raporlamayla Alakalı İş Süreçleri, Bilgi Sistem ve İletişim Hakkında Örnek Sorular**

- Denetçi, finansal raporlamada kullanılan bilgi sistemi ve iletişim hakkında,
  - İşletmenin faaliyetleri kapsamında finansal tablolar boyutunda önemli etki oluşturacak işlem sınıflarının olup olmadığı değerlendirmiş midir?
  - Muhasebe işlemlerine yönelik - başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerekli hallerde düzeltilmesi, büyük deftere aktarılması gibi – hususlarda bilgi teknolojilerinin mi yoksa manuel sistem uygulamalarının mı kullanıldığının bilgisini edinmiş midir?
  - İşlemlerin hatalı işlenmesini önlemeye yönelik ya da hatalı bilgilerin düzeltilmesine yönelik dijital ya da manuel uygulamalar hakkında bilgi edinmiş midir?
  - İşlemler dışında finansal tablolar üzerinde önem arz eden olay veya durumların bilgi sistemine nasıl kaydedildiğine dair bilgi edinmiş midir?
  - Finansal raporlama sürecinin nasıl işlediği hakkında gerekli bilgileri edinmiş midir?
  - Tekrarlanan işlemler için standart olan; tekrarlanmayan-olağanüstü ya da düzeltme gerektiren işlemler için standart olmayan yevmiye kayıtları için kullanılan kontrollerin neler olduğu hakkında bilgi edinmiş midir?
  - Finansal raporlamayı ilgilendiren önemli hususlarda gerek işletme ile yönetim/üst yönetimden sorumlular arasındaki iletişim biçimi gerekse işletme ile düzenleyici otoriteler arasındaki iletişim biçimi hakkında bilgi edinmiş midir?

#### 3.4.2.8.3.4. Kontrole Yönelik Faaliyetler Kapsamında Örnek Sorular

- Denetçi, yönetim tarafından beyan edilen önemli yanlışlığa ilişkin riskleri değerlendirmek amacıyla denetimle alakası bulunan kontrol faaliyetlerinin neler olduğu hakkında gerekli bilgileri edinmiş midir?
- Denetçi, değerlendirilmiş riskler için uygulanacak olan denetim prosedürlerini belirlemiş midir?
- Denetçi, rutin olmayan ya da muhakeme yapılması gereken konular hakkında doğabilecek riskler için kontroller oluşturulup oluşturulmadığı hakkında bilgi toplamış mıdır?
- Eğer yönetim böyle bir kontrol oluşturmamışsa niçin risklere cevap vermediğini (yani hile yapma alternatifini) düşünmüş müdür?
- Bunu bir iç kontrol zafiyeti olarak değerlendirmiş midir?
- Yönetim böyle bir kontrol oluşturmuşsa kontrollerin risklere karşılık verme düzeyini araştırmış mıdır?
- Denetçi, oluşturulan kontrollerin risklere karşılık verme düzeyini araştırırken,
  - Riskler konusunda ilgili uzmanlarca gerekli değerlendirmelerin yapılıp yapılmadığı araştırmış mıdır?
  - Risklerin potansiyel etkilerinin neler olabileceğini tartışmış mıdır?
  - Risklere dair durumun finansal tablolarda ne şekilde açıklanacağı belirtilmiş midir?
- Denetçi, kontrol faaliyetleri hakkında bilgi edinirken, işletmenin bilişim teknolojilerinden kaynaklanan risklerinin olup olmadığını aşağıdaki yönleriyle dikkate almış mıdır? Şayet bilgi teknolojilerinden kaynaklanan risklerin,
  - Kullanılan programlar/sistemler, verileri yanlış mı işlemektedir? Ya da yanlış olan verileri mi işlemektedir? Ya da her iki uygulamayı da yapabilmekte midir?
  - Yetkisiz erişimin sağlanması imkânı, verilerin zarar görmesine ya da verilerin uygunsuz bir biçimde değiştirilmesine yol açmış mıdır?
  - Bilgi teknolojilerinde görev alan personele, görev alanının gerektirdiği konularda erişim ayrıcalığı tanınmış mıdır? Tanınan erişim ayrıcalığı, personel tarafından, duyulan gereksinimi aşan bir düzeyde kullanılmış mıdır?
  - Gerek ana dosyalarda yer alan verilerde gerekse sistem ya da programlar üzerinde yetkisiz değişikliklerin yapılıp yapılmadığını tespit edilmiş midir?
  - Uygunsuz bir biçimde manuel müdahaleler yapıldığı tespit edilmiş midir?

- Verilerin kaybolma (silinme-çalınma) ihtimali değerlendirilmiş midir?
- Gerektiği zaman ve hallerde, verilere erişilememe durumlarıyla karşılaşılmış mıdır?
- Denetçi, bilgi teknolojilerinden oluşabilecek bu tür riskler için işletme tarafından karşılık verilip verilmediği; ya da nasıl karşılık verildiği hakkında bilgi edinmiş midir?

#### **3.4.2.8.3.5. Kontrollerin Gözetimi (İzlenmesi) Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, iç kontrol sisteminin finansal raporlama üzerindeki performans etkinliğini değerlendirmek amacıyla işletme tarafından kullanılan ana kontrol faaliyetleri hakkında gerekli bilgileri edinmiş midir?
- Denetçi, işletmenin zafiyet gösteren kontrol faaliyetleri olup olmadığını tespit etmiş midir?
- Denetçi, zafiyet yaşanan (sorunlu ya da iyileştirilmesi gerekli olan) alanlara yönelik müşteri şikâyetlerinin ya da düzenleyici otorite yorumlarının yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını tespit etmiş midir? Yani denetçi, işletmenin kontrol faaliyetlerinin izlenmesinde kullandığı bilgi kaynaklarını öğrenmiş midir?
- Denetçi, zafiyet gösteren kontrol faaliyetlerine cevap verebilmek için işletme tarafından düzeltici uygulamalar kullanılıp kullanılmadığını belirlemiş midir?
- Denetçi, işletmenin düzeltici uygulamalarını nasıl işlettiğine yönelik bilgileri edinmiş midir?
- Denetçi, işletmede bir iç denetim fonksiyonunun varlığı halinde, finansal raporlamaya ilişkin işletme iç kontrol sisteminin izlenmesinde, uyguladıkları denetim planının incelenmesi, planın uygun kişilerle görüşülmesi, yapılan ve yapılacak olan çalışmalar hakkında bilgi toplamış mıdır?
- Denetçi, iç denetim fonksiyonunda görev alan uygun kişiler ile iletişim kurup, bu iletişim düzeyini bilgi paylaşımında etkinlik sağlanması açısından denetim süresi boyunca sürdürmüş müdür?
- Denetçi, denetim ekibi üyeleri ile yaptığı bütün görüşmeler ile görüşmelerde aldıkları önemli kararları, her bir iç kontrol bileşeninin anlaşılması için dikkate alınacak unsurlar ile bilgi toplama kaynaklarını ve risk denetim prosedürü uygulamalarını, önemli yanlışlık ile ilgili risklerin saptanması ve değerlendirmesine

yönelik her türlü işlemi, uygulanan kontroller ve kontrollerin etkin ve eksik yanları hakkında edindiği bütün bilgileri çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirmiş midir?

#### **3.4.2.8.4. Önemli Yanlışlığa İlişkin Risklerin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, risklere ilişkin kontrolleri yeterince anlamış mıdır?
- İşletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi tanımaya yönelik süreç boyunca finansal tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar doğrultusunda riskleri saptamış mıdır?
- Saptanan riskleri dikkate alarak, bunların finansal tablolardaki yaygınlığını ya da yönetim beyanı düzeyindeki potansiyel etkisini değerlendirmiş midir?
- Denetçi, kontrolleri teste tabi tutmak istediğinde, yönetim beyanı açısından yanlışlığa sebebiyet verecek hususlar ile tespit edilen riskler arasındaki ilişkiyi kurmuş mudur?
- Yanlışlığın birden çok olması olasılığını ve potansiyel bir yanlışlığın ise önemli yanlışlığa neden olabilecek bir öneme (büyüklüğe) sahipliğini değerlendirmiş midir?

#### **3.4.2.8.5. Diğer Hususlara İlişkin Örnek Sorular**

- Denetçi, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların önemli yanlışlığa açık olması durumu ile geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerinin işletmenin içinde bulunduğu koşullara ve durumlara uygulanması durumu hakkında sorumlu denetçiler ve denetim ekibindeki kilit denetçiler arasında yapılan müzakereleri ve müzakerede verilen kararları çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirmiş midir?
- Denetçi, iç kontrol bileşenlerinin anlaşılması çerçevesinde yaptığı çalışmalarını çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirmiş midir?

- Denetçi, önemli yanlışlığa ilişkin riskleri hem finansal tablolar düzeyinde hem de yönetim beyanı düzeyinde tespit edip değerlendirdiğine yönelik gerçekleştirdiği çalışmaları, çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirmiş midir?
- Denetçi, denetim esnasında hususi dikkat gerektiren riskler için edindiği bilgileri çalışma kâğıtları aracılığıyla belgelendirmiş midir?

### **3.4.3. BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi**

Denetçinin değerlendirilmiş riskler için yapması gereken işler BDS 330 kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminde bu BDS kapsamında hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

#### **3.4.3.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulgularının Değerlendirilmesi**

Gözetim verilerine ulaşılan 8 ülkenin 3'ünde, Fransa, Japonya ve Türkiye'de BDS 330 kapsamında değerlendirilmiş riskler için denetçi tarafından yapılması gereken işlere dair sorumlulukların gereği gibi yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

KGK 2016-2018 yıllarında ülkemizde gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Bu gözetim faaliyetlerinin sonucunda tespit ettiği önemli ilk 10 bulguyu yıllık inceleme raporları aracılığıyla kullanıcıların bilgisine sunmuştur.

Buna göre, 2016-2018 yıllarının hepsinde BDS 330'un ihlal edildiği ve önemli ilk 10 bulgu arasında raporlandığı tespit edilmiştir. Denetçiler tarafından bu standartta belirtilen hükümlerin yerine getirilmeme düzeyi 2016 yılında % 60, 2017 yılında % 60 ve 2018 yılında % 26 olmuştur (KGK, Yıllık Faaliyet Raporu 2016, Yıllık Faaliyet Raporu 2017, Yıllık Faaliyet Raporu 2018). 2016 ve 2017 yılları KAYİK kapsamındaki incelemelerin yoğun olarak yapıldığı yıllardır. KAYİK denetçilerinin bu standarda uyumsuzluk düzeyinin her iki yılda da % 60 seviyesinde olması, bu standarda uyum açısından bir ilerleme kaydedilmediğini göstermektedir. 2018 yılı ise KAYİK dışı kapsamdaki

incelemelerin yoğun olarak yapıldığı yıldır. KAYİK dışı kapsamdaki incelemelerde bu standarda uyum düzeyinin KAYİK denetçilerinin uyum düzeyinden daha yüksek olduğu söylenebilir. Çünkü KAYİK kapsamındaki denetimlerde uyumsuzluk düzeyi % 60 iken, KAYİK dışı kapsamdaki denetimlerde uyumsuzluk düzeyi % 28'dir. Bir başka deyişle, bu standarda uyum düzeyi KAYİK kapsamındaki incelemelerde % 40 iken, KAYİK dışı incelemelerde ise % 72'dir. KAYİK kapsamındaki bağımsız denetçilerin bu standarda uyum seviyesinin artırılması hususunda sürekli eğitimler kapsamında özel çalışmalar yapılabilir.

KGK yıllık inceleme raporları aracılığıyla BDS 330 çerçevesinde karşılaşılan eksik uygulamalar açısından şu hususlara dikkat çekmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018):

- Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlığa neden olabileceği değerlendirilmiş olan risklere karşı tasarlanan ve uygulanan denetim prosedürlerinin eksik olması.
- Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlığa neden olabileceği değerlendirilmiş olan risklere karşı tasarlanan ve uygulanan denetim prosedürlerinin eksik olması.
- Stoklarla, hasılat döngüsüyle ve maddi duran varlıklarla ilgili risklere karşı yapılması gereken işlerin eksik olması.
- Finansal tabloların, geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumunda ve açıklamalarında eksikliğin bulunması.

#### **3.4.3.2. Denetçinin Amacı**

BDS 240 kapsamında hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getiren denetçi, BDS 315 kapsamında hem işletmeyi hem de işletmenin faaliyet gösterdiği çevresini tanıyarak önemli yanlışlığa ilişkin riskleri tespit eder ve değerlendirir. Denetçi bunları yaptıktan sonra değerlendirilen riskler için neler yapması gerektiği konusunda BDS 330 kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirmelidir. Denetçi, değerlendirilmiş risklere gereği gibi karşılık verebilmek için uygun iş tasarımının yapılması, tasarlanan işlerin uygulanması ve denetim kanıtlarının toplaması suretiyle denetim amacını gerçekleştirmiş olacaktır (BDS 330, 3.md.). Bir başka deyişle, denetçi, işletmelerce hazırlanan finansal tabloların ve yapılan

açıklamaların geçerli olup olmadığı, eksiksiz (tam) olup olmadığı ve gerçeği (doğruyu) yansıtmayı yansıtmadığı hususunda miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları toplayabilmek için ve değerlendirilen risklere karşılık verebilmek için müteakip denetim prosedürleri uygulayacaktır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016).

### **3.4.3.3. Tespit Edilen ve Değerlendirilen Riskler İçin Yapılacak İşler**

Denetçi tarafından tespit edilen ve değerlendirilen riskler için yapılacak işler iki gruba ayrılmaktadır: (1) Genel işler ve (2) Önemli yanlışlık riskine karşı yönetim beyanı düzeyinde uygulanan denetim prosedürleri (BDS 330, 5-6.md.).

#### **3.4.3.3.1. Genel İşler**

Değerlendirilmiş ve önemli yanlışlığa neden olan riskler için finansal tablolar düzeyinde yapılacak olan işler, genel işler kapsamında anılmaktadır. Denetçi genel işlerin tasarımından ve uygulamasından sorumludur. Bu kapsamda gerçekleştirilecek genel işler aşağıda sıralanmıştır (BDS 330, 5, A1, A2):

- Mesleki şüphencilik muhafaza edilmesi gerekliliği hususunda denetim ekibi üyeleri bilgilendirilmelidir.
- Yapılacak işler konusunda deneyimi daha çok olan personeli veya özel becerilere haiz kişileri görevlendirebileceği gibi, uzman yardımı da alınabilir.
- Yönlendirmelerinin ve gözetiminin sayısını artırmalıdır.
- Öngörülemelik unsurlarının da dâhil edildiği denetim prosedürleri seçilmelidir.
- Nitelik-zaman-kapsam açısından denetim prosedürlerinde genel değişiklikler yapılabilir.
- İç kontrol bileşenlerinden kontrol çevresinin etkinliği dikkate alınarak genel işler tasarlanmalıdır.



### **3.4.3.3.2. Önemli Yanlılık Risklerine Karşı Yönetim Beyanı Düzeyinde Uygulanan Denetim Prosedürleri**

Önemli yanılılık risklerine, yönetim beyanı düzeyinde karşılık verebilmek için uygulanacak olan denetim prosedürlerinin nitelik-zaman-kapsam açısından tasarlanması ve uygulanması denetçinin sorumluluğundadır (BDS 330, 6.md.).

Yönetim beyanı düzeyindeki denetim prosedürleri, maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Maddi doğrulama prosedürleri, önemli yanılıkları belirlemek için tasarlanmış denetim prosedürleri iken, kontrol testleri önemli yanılıkları önlemede ya da tespit edip düzeltmede kontrollerin etkin işleyip işlemediğini değerlendirmek için tasarlanmış olan denetim prosedürüdür (BDS 330, 4.md.).

#### **3.4.3.3.2.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri**

Önemli yanılılık risklerine yönetim beyanı düzeyinde karşılık verebilmek için, önemli yanılıkların tespit edilmesinde kullanılan prosedürler maddi doğrulama prosedürleridir ve bunlar detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır (BDS 330, 4.md.). Detay testlerine yönelik tasarım yönetim beyanını ve riskin niteliğini ilgilendirirken, analitik maddi doğrulama prosedürleri genellikle zamanla tahmin edilebilme olasılığı artan ve hacmi büyük olan işlemleri ilgilendirmektedir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

KGK, tarafından yapılan incelemelerde bu alana ilişkin olarak maddi doğrulama prosedürlerinin, değerlendirilmiş önemli yanılığa neden olan risklerden bağımsız bir biçimde işlem sınıflarının her birine, hesap bakiyesine ve açıklamaya yönelik olarak tasarımında ve uygulanmasında eksiklik tespit edildiği vurgulanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). İşlem sınıflarının her biri için, hesap bakiyesi için ve açıklama için maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmasını ve uygulanmasını gerektiren iki sebep mevcuttur (BDS 330, A42):

- Denetçi risk değerlendirmesini kendi muhakeme gücü ile yapacağı için önemli yanılığa ilişkin bütün riskleri tespit edemeyebilir.

- İşletme yönetimi tarafından iç kontrolün ihlal edilmesi söz konusu olabileceği için iç kontrolden kaynaklanan yapısal kısıtlamalar olabilir.

Denetçi, maddi doğrulama prosedürleri kapsamında şu şekilde hareket etmelidir (BDS 330, 18-23):

- Maddi doğrulama prosedürlerini işlem sınıflarının her biri için, hesap bakiyesi için ve açıklama için tasarlamalıdır ve uygulamalıdır.
- Dış doğrulamaya (teyit) ilişkin prosedürleri, maddi doğrulama prosedürleri kapsamındaki kullanım durumunu (kullanılıp kullanılmayacağını) düşünmeli ve gözden geçirmelidir.
- Finansal tablolardaki bilgiler ile bu tabloların temelinde yer alan muhasebe kayıtlarının ve açıklanan bilgilerin uygunluk taşımalarını sağlamak, finansal tabloların oluşturulması sırasında gerçekleştirilen önemli yevmiye kayıtları ve düzeltmelerin incelemesini yapmak suretiyle finansal tabloların kapanış işlemlerini ilgilendiren maddi doğrulama prosedürlerini yapmalıdır.
- Maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönemde uygulanıp uygulanmayacağına (zamanlamasına) karar vermelidir.
- Ara dönemde beklenmedik bir yanlışlıkla karşılaşılması halinde, bu yanlışlığın etkilerini risk değerlendirmesi açısından ve ara dönemden sonraki süreçte kullanılan maddi doğrulama prosedürlerinde nitelik-kapsam-zamanlama açısından değişiklik yapma durumunu değerlendirmelidir.

Denetçinin maddi doğrulama prosedürü kapsamında dış doğrulamaya (teyit) ilişkin yapmış olduğu çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı KGK tarafından yapılan incelemelerde ortaya konulmuştur. KGK, 2016 yılında gerçekleştirdiği 29 dosya incelemesinin % 28'inde dış teyitlere alınan yanıtların güvenilirliği konusuna gereken çalışmaların yapılmadığını, yanıt alınamaması durumunda ise ihtiyaca uygun ve güvenilirlik özelliklerine sahip denetim kanıtı toplamak için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmadığı ortaya koymuşken (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016), 2018 yılında gerçekleştirdiği 76 dosya incelemesinin % 33'ünde örneklem seçimlerinin ana kitleyi temsil etmediğini, teyit mektuplarının müşteri (denetlenen) işletmeye gönderiminin yapıldığını ya da teyit tasarımına ilişkin kontrollerin müşteri (denetlenen) işletmeye bırakıldığını, cevap alınamayan doğrulamalara yönelik alternatif denetim prosedürlerinin tasarımının yapılmadığını ve uygulanmadığını ortaya koymuştur (KGK, Yıllık İnceleme

Raporu, 2018). Oysaki denetçi maddi doğrulama prosedürleri kapsamında değerlendirilen önemli yanlışlığa ilişkin risklere cevaben denetim kanıtı toplamada dış denetim prosedürlerini tasarlamalıdır, uygulamalıdır (BDS 505, 7.md.). Teyit talebi gönderimine işletme yönetimin izin vermemesi haliyle karşılaşırsa, bunun altında yatan gerekçeleri makul bulmaz ve alternatif denetim prosedürleriyle dahi ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik niteliğine haiz denetim kanıtı temin edemezse üst yönetimden sorumlularla iletişime geçmesi gerekir (BDS 505, 9.md.). Aynı zamanda bu durumun, denetim görüşü üzerindeki etkilerini ilgili BDS (BDS 705) kapsamında değerlendirmelidir.

KGK, inceleme raporunda finansal tabloların kapanışıyla ilgili maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasında da eksiklik tespit etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Rapor, 2018). KGK tarafından tespit edilen eksikliklerin giderilmesi BDS hükümlerine uygunluk düzeyini artıracaktır ve denetim kalitesine olumlu yansıyacaktır.

#### **3.4.3.3.2.2. Kontrol Testleri**

Önemli yanlışlık risklerine yönetim beyanı düzeyinde karşılık verebilmek için, önemli yanlışlıkların önlenmesinde ya da tespit edilip düzeltilmesinde kontrollerin etkin işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi için tasarlanmış olan denetim prosedürüdür. (BDS 330, 4.md.).

Denetçi, önemli yanlışlık risklerine yönelik olarak yönetim beyanı düzeyinde yaptığı değerlendirmeleri referans alarak kontrollerin etkin bir biçimde işlediğine yönelik bir beklenti içerisindeyse ya da bu düzeyde tek başına maddi doğrulama prosedürleri aracılığıyla miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğine haiz denetim kanıtları sağlanamıyorsa, bu durumda ilgili kontrollerin etkin işleyip işlemediğine dair miktar ve kalite açısından yeterlilik ve uygunluk niteliğine haiz denetim kanıtı toplayabilmek için kontrol testleri tasarlamalıdır ve uygulamalıdır (BDS 330, 8.md.). KGK'nın 2017 ve 2018 yıllarında bu hükme dikkat çekmesi, denetçilerin bu alandaki uygulama eksikliğine işaret etmektedir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017 ve Yıllık İnceleme Raporu 2018).

Denetçi, kontrol testleri kapsamında şu şekilde hareket etmelidir (BDS 330, 8-17):

- Kontrollerin etkin işleyip işlemediğine dair denetim kanıtı toplamak için kontrol testleri tasarlamalıdır ve uygulamalıdır.
- Kontrol testlerinin tasarımında ve uygulanmasında ilgili kontrolün etkin olduğuna daha çok emin olmak istiyorsa, bu isteğiyle doğru orantılı olarak daha çok denetim kanıtı toplamalıdır.
- Kontrollerin, denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü süre zarfında nasıl uygulandığı, uygulamanın tutarlı olup olmadığı, hangi kişiler tarafından veya hangi araçlar kullanılarak uygulandığı konusunda sorgulama yapmalıdır. Teste tabi tutulacak kontrollerin dolaylı kontrollerle ilişkisi bulunup bulunmadığı, böyle bir ilişkinin varlığı halinde ise dolaylı kontrollerin etkin işleyişine yönelik denetim kanıtı toplanması gerekliliği hususunda karar vermelidir.
- Kontrollere güvenmek istiyorsa, bunları belirli bir süre boyunca teste tabi tutmalıdır.
- Kontrollerin etkin işleyip işlemediğine dair ara dönemde kanıt toplamak isterse, ara dönemden sonra önemli değişiklik gösteren bu kontroller hakkında denetim kanıtı elde etmelidir ve denetim kanıtı elde etmek için kullanılacak olan ilave denetim kanıtlarını saptamalıdır.
- Kontrollerin etkin işlediğine yönelik olarak önceki denetim çalışmalarında toplanan kanıtları kullanmak isterse, öncelikle bunların kullanımının uygun olup olmadığına karar vermelidir. Uygun olduğunu düşünüyorsa, bir kontrolün yeniden test edilmesi için ne kadarlık bir zaman diliminin geçmesi gerektiğini çeşitli açılardan değerlendirmelidir.
- Kontrollerin etkin işleyip işlemediğini değerlendirirken, maddi doğrulama prosedürleri kullanılarak saptanan yanlışlıkların, kontrollerin etkinliğine gölge düşürüp düşürmediğini değerlendirmelidir.
- Güvenmek istediği kontrollerde sapmalar meydana gelmişse, sapmaları ve sapmaların sonuçlarını kavrayabilmek için özel sorgulamalar yapmalıdır.

#### **3.4.3.4. Finansal Tabloların Sunumu**

Denetçi, finansal tabloların ve finansal tablolara ilişkin açıklamaların, geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeveye uygunluğunu denetim prosedürleri uygulayarak değerlendirmelidir (BDS 330, 24.md.). Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, bir taraftan finansal bilgilerin ve bunların dayandığı işlemlerin, şartların ve olayların sınıflandırılma biçimini ve bunlara dair açıklamaları göz önünde bulundururken, diğer taraftan da finansal tabloların sunumunu, yapısını ve içeriğini gözden geçirmelidir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018). KGK, inceleme raporunda bu alana vurgu yaparak, bu alandaki uygulamalarda eksiklik olduğunu ortaya koymuştur (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018).

#### **3.4.3.5. Maddi Duran Varlıklar Kapsamında Önemli Yanlışlık Risklerinin Tespit Edilmesi, Değerlendirilmesi ve Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi**

KGK, 2016 yılı inceleme raporunda, denetçinin değerlendirilmiş riskler için hem finansal tablo düzeyindeki genel işler açısından hem de yönetim beyanı düzeyindeki uygulanacak denetim prosedürleri açısından BDS 330 kapsamında, 29 dosya incelemesinin % 60'ında eksik uygulama olduğunu ifade etmiş ve bu eksik uygulamaların stoklarla, hasılat döngüsüyle ve maddi duran varlıklarla ilgili risklere cevaben yapılması gereken işler kapsamında olduğunu dile getirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). Ancak bu konulardaki eksiklikler için ayrı bir yüzdesel değer vermemiş ve genel olarak bahsetmiştir. KGK, 2016 yılında stoklar, hasılat döngüsü ve maddi duran varlıklara ilişkin eksik uygulamaları BDS 330 kapsamında genel olarak ilgililerin bilgisine sunmuşken, 2017 ve 2018 yılındaki eksik uygulamaları farklı bir biçimde ilgililerin bilgisine sunmuştur.

KGK, 2017 yılında 58 dosya incelemesinin % 24'ünde (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017), 2018 yılında 76 dosya incelemesinin % 43'ünde (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018) denetçilerin maddi duran varlıkların denetimine ilişkin olarak bu hesap grubunun finansal tablolara alımında geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygunluk taşıması hususundaki çalışmalarını yeterli bulmamıştır. 2017 yılı KAYİK incelemelerinin,

2018 yılı ise KAYİK dışı incelemelerin yoğun olarak gerçekleştirildiği bilgisinden hareketle, MDV'lerin denetiminde KAYİK denetçilerinin, KAYİK dışı denetçilere nazaran BDS 330 kapsamındaki (değerlendirilmiş riskler için yapılacak işler kapsamında) düzenlemelere daha uyumlu hareket ettiği söylenebilir. Bir başka deyişle, MDV'lerin denetiminde KAYİK dışı denetçilerin, KAYİK denetçilerinden daha çok BDS 330 kapsamındaki düzenlemeleri ihlal ettiği ortaya çıkmıştır. Bu alanda karşılaşım eksik uygulamalar şöyle özetlenebilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- MDV'lerin var olup olmadığına yani mevcudiyetine yönelik yapılan denetim çalışmalarının yetersiz olması.
- MDV kapsamında arsaların üzerinde bina yer alıyorsa binaların ve arsaların ayrı ayrı muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınması kuralına uyulmaması.
- MDV'lere ilişkin finansal tablolarda yer alan açıklamaların yetersiz olması.
- Amortisman hesaplamalarında gerek ekonomik ömrün gerekse hurda değerinin test edilmesinde eksiklik olması.

KGK, 2017 yılındaki 58 dosya incelemesinin % 48'inde amortisman hesaplamalarına yönelik çalışmaların yeterli düzeyde yapılmadığını tespit etmiştir. Amortisman uygulamalarıyla ilgili olarak tespit edilen eksiklikler şöyle özetlenebilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017):

- Politika değişikliği ile maliyet modelinden yeniden değerlendirme modeline geçiş yapılmasına (yani model değişikliğine gidilmesine) rağmen amortismanların tarihi maliyet üzerinden ayrılması.
- Uygulanan amortisman yöntemi ile dipnotlarda açıklanan amortisman yönteminin birbiriyle tutarlı olmaması.
- Ekonomik ömrün uygun bir şekilde tespit edilememesinden dolayı, ömrü biten varlıkların finansal tablolarda yer alması.
- Amortismanla ilişkin kontroller ve kullanılan yöntemler açısından yeterli düzeyde denetim kanıtının toplanmamış olması.

Denetçi, gerek maddi duran varlıklar gerekse amortismanlar açısından önemli yanlışlık risklerini tespit etmek, değerlendirmek ve değerlendirilen risklere gereken

karşılığı verebilmek için şu şekilde hareket etmelidir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018) :

- MDV'lerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli esas alınır ve maliyet bedeli ilk edinme aşamasında oluşan değer ile sonradan yapılan değer artırıcı harcamaların (ekleme, kısmi yenileme, bakım gibi) toplamıdır. Muhasebeleştirme sonrası yapılan ölçümlerde maliyet modeli kullanılmaya devam edilebileceği gibi muhasebe politikası değiştirilerek yeniden değerlendirme modeli de kullanılabilir. Ancak böyle bir politika değişikliğine gidilmişse, seçilen muhasebe politikasının MDV sınıfının tamamına uygulanması gerektiğine ve amortismanların artık tarihi maliyet üzerinden ayrılması gerektiğine dikkat edilmelidir.
- MDV'ler işletme faaliyetlerini yürütmek için kullanılan ve bir yıldan uzun ömre sahip olan varlıklardır ve bu varlıklar faydalı ömürleri boyunca amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilir. MDV'lerin amortisman ayrılarak gidere dönüştürülmesi, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunumu açısından önem taşımaktadır. Ancak ülkemizde vergi mevzuatı ile TMS kapsamındaki düzenlemelerin farklılık gösterdiği hususlar dikkate alınarak denetimler gerçekleştirilmelidir.
- Bir arsanın üzerinde bina olması hali söz konusu ise, denetçi VUK'a göre bina ve arsa bedelinin birlikte muhasebeleştirildiğini, TMS'ye göre ise ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerektiğini göz önünde bulundurarak MDV denetimlerini gerçekleştirmelidir.
- Boş arsalar ve araziler için VUK'a göre amortisman ayrılmazken, boş olmayanlar (dutluk, asma bahçesi, portakal bahçesi vb.) amortismanına tabidir. TMS açısından ise arsaların faydalı ömründe tükeniş söz konusu olmadığı için yani sınırsız faydalı ömre sahip oldukları için amortisman ayrılmaz. Denetçi, arsalar kapsamında bu düzenleme farklılıklarını dikkate alarak MDV ve amortisman denetimlerini gerçekleştirmelidir.
- MDV'lerin faydalı ömrünün tespitinde VUK ve TMS açısından farklılıklar vardır. VUK süreyi esas almıştır. TMS ise bir MDV'den kullanılması beklenen süre ya da kullanılması beklenen üretim miktarını esas almıştır. Denetçi amortisman hesaplamalarında faydalı ömür tespiti açısından bu bilgileri göz önünde bulundurarak denetimlerini gerçekleştirmelidir.

- MDV denetimlerinde VUK ve TMS açısından varlık maliyet unsurları, faydalı ömür tespiti, amortisman hesaplama yöntemleri, kıst amortisman uygulaması, ilk muhasebeleştirme sonrası ölçümler, amortisman dönemi ve amortisman ayırma işleminin durdurulması, amortisman tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin, finansal tablo açıklamaları konusunda ortaya çıkan farklılıkların dikkatle denetlenmesi gerekir.
- TMS esas alınarak oluşturulan finansal tablolarda MDV denetimi gerçekleştirilirken, değer düşüklüğüne yönelik zararın kayıt altına alınması ve bunların iptalinin finansal tablolara yansıtılması hususunda ve MDV'ler için yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi halinde bunların yeniden değerlendirilmiş tutarı dikkate alınarak finansal tablolara alınması ve sonraki dönemlerde de gerekli testlerin yapılması hususunda gereken özen gösterilmelidir.
- İşletme yönetimi tarafından geliştirilen tahminlerin tarafsız olmayacağı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Muhasebe tahminlerinin denetiminde yönetimin kullandığı veri, varsayım, varsa dışarıdan sağlanan hizmetler konusunda gerekli bilgiler edinilmelidir.
- Bütün bu kapsamda edinilen bilgiler önemli yanlışlığa ilişkin risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, değerlendirilen risklere cevap verilmesi ve denetim kanıtı elde edilmesi açısından denetim prosedürlerinin tasarlanmasında ve uygulanmasında önem taşımaktadır. Finansal tabloların geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeveye uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ya da doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Denetçinin dikkat etmesi gereken diğer bir husus da gayrimenkullerin kullanım amacıdır. Bir gayrimenkul alım-satım amacıyla elde edilmişse, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında; işletme faaliyetlerinde kullanılmak için alınmışsa TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında; bunların dışında kira geliri veya değer artış kazancı elde etmek veyahut da her ikisini elde etmek maksadıyla edinilmişse, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında değerlendirilmelidir ve denetlenirken ilgili hükümler göz önünde bulundurulmalıdır. Edinim amacına göre varlıkların ilgili TMS hükümlerine uygun olarak, finansal tablolarda doğru bir biçimde sunulup sunulmadığını denetlenmelidir.



KGK, 2017 yılındaki 58 dosya incelemesinin % 5'inde yatırım amaçlı gayrimenkullere yönelik çalışmaların yeterli düzeyde yapılmadığını tespit etmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili tespit edilen bulgulara yönelik olarak dikkat çekilen hususlar şöyle özetlenebilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017):

- Varlıkların kullanım amacı bilgisi öğrenilmelidir. Kullanım amacı doğrultusunda ilgili TMS hükümlerine uygun bir biçimde raporlanıp raporlanmadığı değerlendirilmelidir ve denetlenmelidir.
- Bir gayrimenkul yatırım amaçlı olarak değerlendiriliyorsa, bunların varlık olarak muhasebeleştirilmesi için işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması ve maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekir.
- İlk muhasebeleştirilmelerinden sonra maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden hangisi ile ölçüldüğüne dair gerekli bilgiler edinilmelidir.
- Maliyet yöntemi esas alınarak ölçülecekse, finansal tablolarda maliyet bedelinden birikmiş amortisman (ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları) tutarı düşülerek gösterilmesi gerekliliği kuralına uyumun olup olmadığı denetlenmelidir.
- Gerçeğe uygun değer esas alınarak ölçülecekse, amortisman uygulamasının olmadığından hareketle, amortisman ayrılmış olabilme hatasının var olup olmadığı değerlendirerek denetlenmelidir.
- TMS ve VUK kapsamındaki düzenleme farklılıkları dikkate alınarak denetlenmelidir.
- Bu hususlar dikkate alınarak önemli yanlışlığa ilişkin riskin var olup olmadığı tespit edilmelidir, değerlendirilmelidir ve değerlendirilen risklere cevaben uygun denetim prosedürleri tasarlanmalıdır, uygulanmalıdır ve denetim kanıtı toplanmalıdır.

Gerek maddi duran varlıklar, gerekse yatırım amaçlı gayrimenkuller için işaret edilen eksikliklerin giderilmesi, risklere cevaben işlerin gereği gibi yapılması, bir başka deyişle BDS 330'a uyum sağlanması, bağımsız denetimin işleyişini sağlıklı hale getirecektir ve bağımsız denetimin kalitesinin artmasını sağlayacaktır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi kapsamında önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve değerlendirilen risklere karşılık verilmesi hususu BDS 240 başlığı altında değerlendirilmiştir ve stoklara ilişkin eksik uygulamalar ise BDS 501 kapsamında dikkate alınmıştır.

### 3.4.3.6. BDS 330 Kapsamında Örnek Soru Seti

Örnek soru seti, BDS 330 hükümleri esas alınarak tarafımdan oluşturulmuştur. BDS 330'a ilişkin örnek soru seti ilgili başlıklar altında verilmiştir.

#### 3.4.3.6.1. Genel İşler Kapsamında Örnek Sorular

- Denetçi, finansal tablolar için değerlendirilmiş bulunan önemli yanlışlık risklerine yönelik yapılacak genel işler kapsamında,
  - Mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesi gerekliliğini denetim ekibi üyelerine bildirmiş midir?
  - Daha fazla tecrübeye sahip ya da özel yetenekli kişileri görevlendirmiş midir? Ya da uzmandan da yardım alınmasını gerekli görmüş müdür?
  - Yönlendirme ve gözetim faaliyetlerini artırmış mıdır?
  - Uygulanacak denetim prosedürlerinin seçimini yaparken ek öngörülemezlik unsurlarını da göz önünde bulundurmuş mudur?
  - Denetim prosedürlerinde nitelik itibarıyla, zamanlama itibarıyla ve kapsam itibarıyla genel bir değişiklik yapılmasını belirtmiş midir?
- Denetçi, denetlenecek olan işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin olmadığını belirlediğinde,
  - Ara dönemden ziyade dönem sonunda daha çok denetim prosedürünün uygulanmasını sağlamış mıdır?
  - Maddi doğrulama prosedürlerini kullanarak elde ettiği denetim kanıtlarının kapsamını detaylandırmış mıdır?
  - Denetim kapsamına alınacak yerlerin ve birimlerin sayısını artırmış mıdır?

### 3.4.3.6.2. Önemli Yanlılık Risklerine Karşı Yönetim Beyanı Düzeyinde Uygulanan Denetim Prosedürleri Açısından Örnek Sorular

Maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testleri kapsamında örnek sorular verilmiştir.

#### 3.4.3.6.2.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri Açısından Örnek Sorular

- Denetçi maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği ve kapsamı açısından, her bir işlem sınıfını dikkate alarak, her bir hesap bakiyesini göz önünde bulundurarak ve her bir açıklamayı ele alarak denetim riski için,
  - analitik maddi doğrulama prosedürlerini,
  - detay testlerini ya da
  - her ikisinin de kullanılabileceği karma bir uygulama yapmaya mı karar vermiştir?
- Denetçi, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasında, genellikle zamanla tahmin edilebilme olasılığı artan ve hacmi büyük olan işlemleri ilgilendirdiğini dikkate almış mıdır?
- Denetçi, detay testlerinin tasarımında yönetimin beyanını ve riskin niteliğini göz önünde bulundurmuş mudur?
- Etkin olmayan iç kontrollerdeki kontrol testlerinin yetersiz olabileceği düşüncesiyle maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamında değişikliğe gitme ihtiyacı duymuş mudur?
- Dış doğrulamaya yönelik prosedürlerin kullanımına karar vermiş midir?
- Denetçi, önemli yanlılık risklerine yönelik,
  - banka hesaplarına ilişkin tutarlar ve bankacılık ilişkileri hakkında diğer bilgiler,
  - alacak hesaplarına ilişkin tutarlar ve bunlara ilişkin koşullar,
  - üçüncü taraflar tarafından işlem yapmak ya da konsinye olması suretiyle antrepo ve mağazalarda bulunan stoklar,
  - avukatlarda ya da finans kuruluşlarında bulundurulmuş taşınmazlara ait tapular,
  - işletmeye kredi sağlayanlara olan borçlar,
  - borç hesaplarına ilişkin tutarlar ve bunlara ilişkin koşullar

gibi konularda denetim kanıtı toplarken dış teyit prosedürünü uygulamış mıdır?

- Denetçi, dış doğrulamaya ilişkin prosedürlerin, maddi doğrulama prosedürü şeklinde uygulanmasına yönelik karar verirken, teyit talebi gönderilen tarafın konuya ilişkin bilgisini, yanıtlama imkânı ve isteğini, tarafsız davranıp davranmayacağını dikkate almış mıdır?
- Denetçi, kapanış işlemleri ile ilgili olarak maddi doğrulama prosedürlerini uygularken, finansal tabloların temel taşını oluşturan muhasebe kayıtlarını dikkate alarak,
  - kayıtlar ile tablolar arasında bütünlük bulunduğunu (mutabakatın sağlandığını) ortaya koymuş mudur?
  - finansal tablolar oluşturulurken önemlilik arz eden konulara ilişkin yevmiye kayıtları ile üzerinde düzeltme yapılan yevmiye kayıtlarını incelemiş midir?
- Denetçi, ara dönemde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması durumunda, geçen süre zarfı için kontrol testlerini ve maddi doğrulama prosedürlerini birlikte uygulamış mıdır? Yoksa maddi doğrulama prosedürlerinin yeterli geldiği düşüncesinden hareketle sadece ek maddi doğrulama prosedürleri mi uygulamıştır?
- Denetçi, ara dönemde beklentilerinin ve değerlendirmelerinin dışında bir yanlışlık riski ile karşı karşıya kaldıysa, bu yanlışlık için risk değerlendirmesi yapmış mıdır? Ara dönemden sonraki dönem için nitelik-zaman-kapsam açısından maddi doğrulama prosedürlerinde bir değişiklik yapıp yapmayacağına karar vermiş midir?

#### **3.4.3.6.2.2. Kontrol Testleri Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, yönetim beyanı açısından değerlendirmeye tabi tutulmuş önemli yanlışlık risklerine karşılık verebilmek için,
  - sadece kontrol testlerinden oluşan bir yaklaşım mı
  - sadece maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan bir yaklaşım mı ya da
  - kontrol testlerinin yanı sıra maddi doğrulama prosedürünün de içinde yer aldığı karma bir yaklaşımı mı seçmiştir?
- Denetçi, önemli yanlışlık riskini yüksek bulduysa,
  - Maddi doğrulama prosedürlerini dönem sonuna yakın bir zamanda ya da dönem sonunda uygulama yönünde hareket etmiş midir?

- Denetim prosedürlerini haber vermeksizin ya da tahmin edilmeyen bir zamanda uygulamış mıdır?
- Elde ettiği denetim kanıtlarının ikna ediciliği yüksek midir?
- Denetçi, ikna ediciliği artırmak için,
  - Elde edilen denetim kanıtlarının miktarını mı çoğaltmıştır?
  - İhtiyaca daha çok cevap verebilen denetim kanıtlarını mı seçmiştir?
  - Daha güvenilir kanıtlar mı toplamıştır?
- Denetçi, yönetim beyanı açısından değerlendirmeye tabi tutulmuş önemli yanlışlık risklerinin ya da tespit edilip düzeltilmesine ilişkin kontrollerin etkin bir biçimde işlediğine yönelik beklentilere karşılık verebilmek için kontrol testi tasarlayıp uygulamış mıdır?
- Denetçi, yönetim beyanı açısından değerlendirmeye tabi tutulmuş önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesinde maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli olmadığını düşünerek kontrol testi tasarlayıp uygulamış mıdır?
- Denetçi, kontrol testi tasarlayıp uygularken, kontrolün işleyiş etkinliğine yönelik denetim kanıtı elde ederken,
  - Denetlenen dönemde kontrollerin hangi zamanlarda ve nasıl uygulandığını sorgulamış mıdır?
  - Kontrollerin uygulanmasında tutarlılık olup olmadığını sorgulamış mıdır?
  - Kontrollerin hangi kişiler tarafından ya da hangi araçlar kullanılarak uygulandığını sorgulamış mıdır?
  - Aynı zamanda sorgulamadan farklı olarak tetkik, yeniden uygulama yapılması, gözlem, bilgisayar tabanlı denetim teknikleri gibi diğer denetim prosedürlerinden de faydalanmış mıdır?
- Denetçi, kontrol etkinliğine ilişkin ikna ediciliği yüksek denetim kanıtlarına gereksinim duyduğunda kontrol testinin kapsamını genişletmek için,
  - İşletmenin dönem içinde kontrolü ne kadar sıklıkta yani hangi periyodlar halinde uyguladığını belirlemiş midir?
  - Denetim boyunca kontrole duyduğu güvene ilişkin güven süresinin uzunluğunu belirlemiş midir?
  - Bir kontrolden meydana gelmesi beklenen sapma oranını belirlemiş midir?
  - İhtiyacı karşılayan ve güvenilir olan denetim kanıtları toplayarak yönetim beyanı ile ilgili bir kontrolün etkin olup olmadığını değerlendirmiş midir?

- Toplayacağı denetim kanıtlarının içeriğini belirlerken yönetim beyanına ilişkin diğer kontrolleri gözden geçirmiş midir?
- Denetçi, işletmede kullanılan bilgisayar programlarının otomatik kontrollerinin çalıştığına yönelik önceden edindiği kanaatin, hâlâ devam edip etmediğini ortaya koyabilmek için,
  - Programlarda bir değişiklik meydana geldiyse, bunların program değişikliğine yönelik kontrollere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını test etmiş midir?
  - İşletmelerde kullanılan programların lisanlı (onaylı) programlar olduğuna dair gerekli incelemeleri yapmış mıdır?
  - İlgili diğer kontrollerin işleyiş etkinliğini teste tabi tutmuş mudur?
- Denetçi, denetim kanıtı toplarken, kontrole ilişkin güvenini (dayanağını) belirli bir tarih açısından ya da belirli bir dönem açısından test etme gereği duymuş mudur?
- Denetçi, ara dönemde miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtı topladıysa ve bu topladığı denetim kanıtlarını kullanma kararı aldıysa, kontrollerin etkin bir biçimde işleyip işlemediğini test etmek için,
  - Ara dönemden sonra, kontrollerde önemli bir değişiklik meydana gelip gelmediğini belirlemiş midir? Şayet önemli bir değişiklik meydana geldiyse buna yönelik denetim kanıtı elde etmiş midir?
  - Ara dönem sonrası, kalan zaman dilimi için hangi ilave denetim kanıtlarının toplanması gerektiğine de karar vermiş midir?
- Denetçi, daha önce yapmış olduğu denetimlerden topladığı denetim kanıtlarını, cari dönemde de kullanma kararı alırsa, kontrollerin etkin bir biçimde işleyip işlemediğini test etmek amacıyla,
  - Kontrol çevresini anlamak, işletmedeki kontrolleri izlemek, risk değerlendirme süreçlerinin nasıl işlediğini belirlemek ve iç kontrolün etkinliğini ortaya koymak için gereken çalışmaları yapmış mıdır?
  - Kontrolün sahip olduğu özelliklerden kaynaklanan risklerin olup olmadığını belirlemiş midir?
  - Bilgi teknolojilerine dayanan kontrollerin etkinliğini tespit etmiş midir?
  - Belirlenen bir kontrolün işletmede uygulanmasının etkin sonuç verip vermeyeceğini değerlendirmiş midir?
  - Bir personel değişikliğine gidilmesi halinin kontrolün uygulanması üzerinde önemli boyutta bir etki oluşturup oluşturmadığını test etmiş midir?

- Değişen koşullar karşısında, üzerinde değişiklik yapılmamış kontrollerin risk oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiş midir?
- Önemli yanlışlıklara ilişkin riskleri değerlendirmiş midir?
- Kontrole güven duymak için yapılacak işlerin kapsamını belirlemiş midir?
- Denetçi, önceki denetimlerden sonra, kontroller üzerinde bir değişiklik meydana geldiğini yani kontrollerin değiştiğini fark ettiğinde, bu değişikliklerin önceki denetimlerden sağlanan kanıtların cari dönem için ihtiyaca uygunluk özelliğini etkileyip etkilemediğini ortaya koymuş mudur?
- Denetçi, önceki denetimlerden sonra, kontroller üzerinde bir değişiklik meydana gelmemiş olsa dahi önceki denetimlerden sağlanan kanıtların güvenilir ve dayanılır olup olmadığını ortaya koymak için asgari her üç denetimde bir kontrolleri teste tabi tutmuş mudur?
- Denetçi, muhakeme becerisini kullanarak, kontrolleri ne kadar zaman sonra tekrar teste tabi tutacağını belirlemiş midir?
- Denetçi, kontrolleri (önemli bir risk azaltmasa dahi) her üç senede asgari bir kez tekrar testine tabi tutmuş mudur?
- Denetçi, kontrollerden (önemli risk azaltmaya yönelik olanlarını) cari dönemde tekrar testine tabi tutmuş mudur?
- Denetçi, belirlenen kontrollerden,
- Kilit personelin değiştirilmesi,
- Mevsimlere göre iş hacminde önemli dalgalanmaların yaşanması,
- İnsanlar eliyle (müdahalesiyle) yapılan yanlışlıkların etkisi gibi sebeplerle sapmalar olup olmadığını belirlemiş midir?
- Denetçi, belirlenen kontrollerde meydana gelen sapma oranı ile beklenen sapma oranını karşılaştırdığında kontrole güven duyulup duyulmayacağını çeşitli sorgulamalar yaparak ortaya koymuş mudur?

#### **3.4.3.6.3. Finansal Tabloların Sunumu Kapsamında Örnek Sorular**

- Denetçi, finansal tabloların, geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumunun yapıp yapılmadığını değerlendirmiş midir?

#### **3.4.3.6.4. Diğer Hususlara İlişkin Örnek Sorular**

- Denetçi, denetim esnasında, miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtı toplayabilmiş midir? Eğer toplayamamışsa, söz konusu finansal tablolar için denetim raporunda şartlı görüş mü vermiş yoksa görüş vermekten kaçınmış mıdır?
- Denetçi, çalışma kâğıtları aracılığıyla yaptığı bütün işlemleri gereği gibi belgelendirmiş midir?

#### **3.4.4. BDS 501 Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Çerçevesinde Denetim Şirketlerinin Gözetimi**

Denetçinin, işletmenin stoklarının varlığı ve fiziki koşullarının durumu hakkında, işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların bütünlüğü hakkında ve faaliyet bölüm bilgilerinin geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun sunumu hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarını elde etme sorumluluğu BDS 501 kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminde bu BDS kapsamında hangi sorular sorularak denetim şirketlerinin gözetiminin gerçekleştirilebileceğine yönelik soru seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

#### **3.4.4.1. İncelenen Ülkelerdeki Gözetim Bulguları**

Gözetim verilerine ulaşılan 8 ülkenin 3'ünde, ABD, Japonya ve Türkiye'de BDS 501 kapsamında denetim kanıtlarının elde edilmesine ilişkin olarak denetçilerin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmediği tespit edilmiştir. Japonya'da vaka raporunda bu standardın ihlali örneklendirilmiş olmasına rağmen bu ihlal diğerleri kadar yaygınlık göstermemektedir. Bu yüzden bu standarda Tablo-3.29.'da yer verilmemiştir.



KGK 2016-2018 yıllarında ülkemizde gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Bu gözetim faaliyetlerinin sonucunda tespit ettiği önemli ilk 10 bulguyu yıllık inceleme raporları aracılığıyla kullanıcıların bilgisine sunmuştur.

Buna göre, 2016-2018 yıllarının hepsinde BDS 501'in ihlal edildiği ve önemli bulgular arasında raporlandığı tespit edilmiştir. Denetçiler tarafından bu standartta belirtilen hükümlerin yerine getirilmeme düzeyi 2016 yılında % 24, 2017 yılında % 55 ve 2018 yılında % 53 olmuştur (KGK, Yıllık Faaliyet Raporu, 2016, Yıllık Faaliyet Raporu, 2017, Yıllık Faaliyet Raporu, 2018). 2016 yılı dosya incelemelerinde, incelenen dosyaların KAYİK (16) ve KAYİK dışı (13) sayıları hemen hemen aynıdır. 2016 yılında BDS 501 kapsamındaki uyumsuzluk seviyesi % 24 iken, 2017 ve 2018 yılına gelindiğinde ise uyumsuzluk seviyesinin % 50'lileri geçtiği görülmektedir. Bilindiği üzere 2017 yılı KAYİK denetimlerinin daha yoğun olarak yapıldığı, 2018 yılı ise KAYİK dışı denetimlerin yoğun olarak yapıldığı bir yıldır. Gerek KAYİK gerekse KAYİK dışı denetçilerinin BDS 501 kapsamında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk özelliğine haiz denetim kanıtları toplayabilmek için stok denetimlerine gereken özeni göstermediği % 50'yi aşan ihlal (uyumsuzluk) seviyesinin desteğiyle söylenebilir.

KGK yıllık inceleme raporları aracılığıyla BDS 501 çerçevesinde karşılaşılan eksikleri, stoklar açısından ifade etmiştir.

#### **3.4.4.2. Denetçinin Amacı**

Stoklar açısından stokların varlığı ve fiziki durumu hakkında, hukuki anlaşmazlıklar açısından dava ve iddiaların bütünlüğü hakkında ve faaliyet bölüm bilgileri açısından finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun sunum ve açıklama hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarının toplanması denetçinin amacını oluşturur (BDS 501, 3.md.).

### 3.4.4.3. Stoklara Yönelik Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi

Stokların açılış ve kapanış bakiyelerinin kâra olan etkisi göz önünde bulundurulduğunda, değeri düşen, zarar gören ya da eskiyen stoklar için karşılık ayrılması işlemlerinde karmaşıklık söz konusu olduğunda, stokların manipülasyona açıklığı dikkate alındığında, stokların denetimi finansal tablolar açısından büyük önem arz eder (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016). Stokların denetimi bu denli önemliken, bu öneme istinaden denetimlerin gereği gibi yapılmadığı KGK gözetimleri ile ortaya çıkmıştır. KGK'nın inceleme raporlarında, BDS 501 kapsamında stokların denetimine ilişkin olarak eksiklik tespit edilen alanlar şu şekilde özetlenebilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- Stokların var olup olmadığı ve var olması halinde ise fiziki durumlarının ne olduğu konusunda tespitlerin yapılabilmesi için stok sayımına katılım görevinin denetçiler tarafından yerine getirilmemiş olması.
- Denetçinin stok sayımına iştirak etmesi halinde de sayım için gereken hususlara uyum göstermemesi.
- Denetçinin, işletme yönetiminin stok sayımına ilişkin kayıt-kontrol talimatlarının ve prosedürlerinin ne olduğu hususunda gereken değerlendirmeleri yapmaması.
- Denetçinin, işletme yönetimi tarafından bir sayım prosedürü varsa bunun uygulanıp uygulanmadığına dair gözlemlemeyi yapmaması.
- Stokların tetkik edilmemesi.
- Stoklara ilişkin test sayımlarının yapılmaması.
- Stoklara ilişkin en son yapılan kayıtlar ile sayım sonuçlarının tutarlı olup olmadığının belirlenmesi amacıyla denetim prosedürlerinin yeterince uygulanmamış olması.
- Denetim prosedürlerindeki uygulama eksikliklerinin istenilen nitelikteki denetim kanıtlarının elde edilmesine mani olması.
- Bir bütün olarak finansal tabloların geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun sunumunun yapıp yapılmadığı hakkında denetim görüşünün oluşturulabilmesinde, stokların ilgili standart hükümlerine (TMS 2 ve TMS 23) uygun bir biçimde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği hususunda makul güvencenin tesis edilememesi.

2016-2018 yıllarında yapılan incelemelerde stokların denetimi konusunda KAYİK denetçileri kadar KAYİK dışı denetçilerin de sorumsuz davrandıkları bağımsız denetim standardının ihlal seviyesiyle ortaya çıkmıştır. İncelenen her iki dosyadan birinde stok denetimlerinin gereği gibi yerine getirilmediği söylenebilir.

İşletme yönetimi tarafından stok sayım prosedürü oluşturulmalıdır ve bu prosedür stoklar için sürekli envanter yönteminin kullanımında, yöntemin güvenilirliğinin saptanmasına yönelik olarak asgari yılda bir defa fiziken gerçekleştirilmelidir (BDS 501, A1). İşletme yönetimi tarafından oluşturulan stok sayım prosedürlerinin gereği gibi yerine getirilip getirilmediği hususunda denetçi tarafından gerekli tespitlerin yapılabilmesi ve denetim kanıtlarının temin edilebilmesi için denetçilerin stok sayımına iştirak etmeleri gerekmektedir.

Denetçiler stok sayımına iştirak ettiklerinde sıralanan prosedürleri yerine getirmelidir (BDS 501, A2):

- Stokların gerçekten var olup olmadığının (mevcudiyetinin) belirlenebilmesi ve stokların fiziki durumlarının (değerinin düşmesi, zarar görmesi, eskimesi vb.) değerlendirilmesi için gözden geçirmeye (tetkik etmeye) ve test sayımlarının gerçekleştirilmesine yönelik işlemlerin yapılması.
- İşletme yönetimi tarafından oluşturulan stok sayım prosedürüne ve kayıt-kontrol talimatlarına uyum düzeyinin belirlenebilmesi için stok sayımının gözlemlenmesi (sayıma nezaret edilmesi).
- İşletme yönetiminin stok sayım prosedürlerinin ne kadar güvenilir olduğunun belirlenebilmesi için denetim kanıtının toplanması.

Kamu gözetim sistemlerinin gözetim yaklaşımı nasıl ki risk odaklı yaklaşım üzerine kurgulanmışsa, denetçinin yaklaşımı da risk üzerine kurgulanmalıdır. Stok sayımına iştirak edildiğinde, yukarıda sayılan prosedürler uygulandığında stokların, hatadan/hileden doğan bir riske sebebiyet verip vermediği denetçi tarafından daha isabetli bir şekilde değerlendirilebilir. Ancak sayıma iştirak edilmemesi durumu, risklerin isabetli bir şekilde değerlendirilmesi imkânını kısıtlayabilir. Denetçinin sayıma katılmama sebebi öngörülemeyen bir durumdan kaynaklanabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda ise denetçi, fiziki sayımların bazılarını başka bir tarihte gerçekleştirebilir veya gözlemleyebilir ve önceden yapılan sayım ile başka tarihte gerçekleştirilen sayım arasında meydana gelen işlemlere denetim prosedürü uygular (BDS 501, 6.md.). Denetçinin sayıma katılması

imkânsız da olabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda ise denetçi, alternatif denetim prosedürleri uygulamalıdır. Bu da mümkün değilse finansal tablolar için olumlu görüş veremez. (BDS 501, 6.md.).

Denetçi, stok sayımına iştirak etmeyi planladığında şu hususları göz önünde bulundurmalıdır (BDS 501, A3):

- Önemli yanlışlığa ilişkin riskin stoklar açısından durumu,
- İç kontrol sisteminin niteliğinin stoklar üzerindeki etkisi,
- Stokların fiziken sayımının gerçekleştirilebilmesi için sayım prosedürlerinin oluşturulmasındaki yeterlilik ve sayıma ilişkin uygun talimatların yayımlanabilirlik durumu,
- Sayımın ne zaman yapılacağına belirlenmesi yani zamanlaması,
- Stokların takibinde sürekli envanter yönteminin kullanımına ilişkin durum,
- Hangi yerlerin stok sayımına daha uygun olacağı kararlaştırılırken, stokların önemliliğinin ve farklı yerlerdeki önemli yanlışlığa ilişkin risklerin göz önünde bulundurulması,
- Denetçinin yararlandığı uzmanın yardımına gereksinim durumunun değerlendirilmesi.

Denetçiler tarafından stokların gereği gibi denetlenebilmesi için özen gösterilmesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, Yıllık İnceleme Raporu, 2018):

- TMS 2 Stoklar Standardına göre bir stok alındığında alış bedeli ve alış giderleri stokların maliyetine dâhil edilirken, alım sırasında peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark faiz unsuru olup stok maliyetine dâhil edilmez. Bu vade farkı tutarının (faiz) gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Denetçi alım sırasında ortaya çıkan faizlerin stok maliyetine dâhil edilmesi hatasının yapılabileceğini göz önünde bulundurarak stok denetimlerini gerçekleştirmelidir.
- Stokların TMS 2'ye göre maliyet değeri ya da net gerçekleştirilebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, net gerçekleştirilebilir değere indirgeme tutarının gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini; net gerçekleştirilebilir değerde bir değer artışı meydana geldiğinde ise indirgeme tutarının iptali için, gider olarak muhasebeleştirilen tutarın, stok tutarını azaltacak biçimde muhasebeleştirilmesi

suretiyle finansal tablolara yansıtılması gerektiğini göz önünde bulundurarak denetlemelidir.

- Denetçinin stok kalemlerinin finansal tablolar üzerindeki önemine istinaden stok sayımına iştirak etmek, stok sayımında yönetimin prosedürlerini değerlendirmek için gözlemek, stokların varlıklarının (mevcudiyetinin) hangi koşulda olduğunu (kırılmış, eskimiş, zarar görmüş, değeri düşmüş vb.) ortaya koyabilmek için tetkik etmek, kayıtlardan stoklara ya da stoklardan kayıtlara gitmek suretiyle test sayımlarını gerçekleştirmek, yönetimin bitirdiği sayımlara ilişkin kayıtların birer kopyasını edinerek ve test sayımlarını göz önünde bulundurarak, stoklara dair yapılan en son kayıtların sayım sonuçlarını gerçekten yansıtıp yansıtmadığını belirlemek için denetim prosedürleri uygulama sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmektedir.
- Bir bütün olarak finansal tabloların geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun bir biçimde hazırlandığı/hazırlanmadığı hususunda görüş oluşturabilmek için muhasebeleştirme ve ölçüm esasları açısından da bu çerçeve hükümlerine göre güvence elde etmelidir.
- Riskleri yönetim beyanı düzeyinde de değerlendirerek nitelik-kapsam-zamanlama açısından denetim prosedürleri tasarlamalıdır. Tasarlanan prosedürleri uygulamalıdır. Stoklara yönelik teyitler gerçekleştirmelidir. Stokların finansal tablolardaki sunumunun doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu hususunda miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk özelliğine haiz denetim kanıtı toplamalıdır.

Denetçilerin stokların denetimi konusunda gösterecekleri ihtimam, finansal tabloların gerçek durumu yansıttığına dair makul güvencenin tesis edilmesi açısından oldukça önemlidir. Özellikle 2017 ve 2018 yılında % 50'leri aşan bir düzeyde stok denetimlerinde eksiklik tespit edilmesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Stokların işletme bünyesinde TMS 2 hükümlerine uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve denetçilerin BDS 501 kapsamındaki uygulamaları gereği gibi yerine getirmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.

#### **3.4.4.4. Davalar ve İddialar Açısından Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi**

KGK tarafından BDS 501 kapsamında yapılan incelemelerde eksiklik tespitine yönelik bilgiler, sadece stoklarla sınırlı tutulmuştur. Bu standardın düzenlediği diğer alanlar (davalar ve iddialar ile faaliyet bölüm bilgileri) hakkında bir eksiklik ifade edilmemiştir. Ancak standartta yer alan bilgilerin bütünlüğünün muhafazası için bu bilgilere de yer verilmiştir.

Denetçi BDS 501 kapsamında, işletmenin de içinde yer alabileceği hukuki anlaşmazlıkların (davaların ve iddiaların) olup olmadığını denetlemelidir ve bu açıdan da denetim kanıtı toplamalıdır. Çünkü hukuki anlaşmazlıkların finansal tablolar açısından etkisi önemli olabilir (BDS 501, A17). Bir başka deyişle denetçi, hukuki anlaşmazlıkların önemli yanlışlığa neden olabileceği riskinin tespit edilmesi için denetim prosedürleri tasarlamalıdır ve tasarladığı denetim prosedürlerini uygulamalıdır (BDS 501, 9.md.).

Denetçi denetim prosedürlerinin tasarımına, (yönetim veya iç hukuk müşaviri açısından) sorgulamayı, (üst yönetimden sorumluların gerçekleştirdikleri toplantıların tutanakları veya dış hukuk müşaviriyle yapılan yazışmalar veyahut dava masraflarına ilişkin hesaplar açısından) gözden geçirmeyi ilave etmelidir (BDS 501, 9.md.).

Denetçi, gerekli hallerde dış hukuk müşaviri ile doğrudan iletişime geçmelidir. Buna yönetimin mani olması (yasak koyması) halinde ise alternatif denetim prosedürleri uygulamalıdır. Eğer bunların her ikisinden de miktar ve kalite açısından yeterlilik ve uygunluk taşıyan denetim kanıtları toplayamazsa olumlu görüş veremeyeceğini dikkatinden çıkarmamalıdır (BDS 501, 10-11.md.).

#### **3.4.4.5. Faaliyet Bölüm Bilgileri Açısından Denetimin Gözetimi**

Denetçi BDS 501 kapsamında sadece stoklar ya da hukuki anlaşmazlıklar açısından değil, aynı zamanda bölüm bilgileri açısından da istenilen nitelikte denetim kanıtları toplamakla sorumludur.

Bölüm bilgileri kapsamında istenilen nitelikte denetim kanıtı toplayabilmek için yönetimin bölüm bilgilerine yönelik karar alırken kullandığı yöntemleri anlayabilmek maksadıyla yöntemlerin geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun olarak açıklanıp açıklanmadığını değerlendirmelidir ve yöntemlerin uygulanışını teste tabi tutmalıdır. Ayrıca denetçi içinde bulunulan koşulları dikkate alarak analitik prosedürler uygulayabilme imkânına sahiptir (BDS 501, 13.md.).

#### **3.4.4.6. BDS 501 Kapsamında Örnek Soru Seti**

Örnek soru seti, BDS 501 hükümleri esas alınarak tarafımdan oluşturulmuştur. BDS 501'e ilişkin örnek soru seti ilgili başlıklar altında verilmiştir.

##### **3.4.4.6.1. Denetçinin Amacı Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, bu standarda göre,
  - İşletmenin stoklarının varlıkları ve durumu hakkında,
  - İşletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların tam olduğu hakkında,
  - Geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun bir biçimde işletmenin faaliyet bölümlerine ait bilgilerin sunulduğu ve açıklandığı hakkında,miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarını toplamış mıdır?

### 3.4.4.6.2. Stoklara Yönelik Denetim Faaliyetlerinin Gözetimi Kapsamında Örnek Sorular

- Denetçi, işletmenin hazırladığı finansal tablolar açısından stok kaleminin önem taşıması halinde stokların varlıkları ve durumları hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarını toplarken,
  - Fiziki stok sayımına katılmış mıdır?
  - İşletmenin stok kayıtlarının en son hali ile sayım sonucunda elde edilen bilgilerin tutarlı olup olmadığını değerlendirmek için denetim prosedürlerini sözü edilen kayıtlar nezdinde uygulamış mıdır?
- Denetçi, stoklar hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları temin etmek maksadıyla fiziki stok sayımına katıldığında bu kapsamda aşağıda yer alan hangi faaliyetleri gerçekleştirmiştir?
  - Denetçi, işletme yönetimi tarafından, hem finansal tabloların hazırlanmasına destek olması hem de işletmedeki sürekli envantere ilişkin sistemin güvenilir olup olmadığının belirlenmesine ilişkin stok sayımlarının asgari yılda bir kez yapılmasına yönelik oluşturduğu prosedürlerin varlığını (var olup olmadığını) değerlendirmiş midir?
  - Denetçi, stokların gerçekten var olduğunun belirlenmesine ve var olan stoklarında fiziki durumlarının değerlendirilmesine ilişkin olarak stokları incelemiş midir ve test sayımlarını gerçekleştirmiş midir?
  - Denetçi, işletme yönetimince stoklar hakkında verilen talimatlara uygun olarak fiziki stok sayımlarına ilişkin sonuçların kaydedildiğini ve kontrol edildiğini gözlemlemiş midir? Yine işletme yönetimince, stoklar hakkında belirlenen prosedürlerin uygulandığını, hayata geçirildiğini gözlemlemiş midir?
- Denetçi, yönetimce stoklar hakkında belirlenen prosedürlerin güvenilir olup olmadığına dair denetim kanıtları toplamış mıdır?
- Denetçi, bir taraftan fiziki stok sayımına katılmayı tasarlarken, diğer taraftan da aşağıda sıralanan hususlara ilişkin olarak denetim prosedürleri planlamayı ve uygulamayı tasarlamış mıdır?
  - Stoklar hakkında önemli yanlışlığa yönelik nasıl bir riskin olabileceğini değerlendirmiş midir?



- İşletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin ya da etkinsiz oluşunun stoklar üzerindeki yansımalarını değerlendirmiş midir?
- İşletme yönetimi tarafından stok sayım prosedürlerinin oluşturulup oluşturulmadığını ya da işletme yönetimince stok sayımına ilişkin talimatların ilgililere duyurulup duyurulmadığını değerlendirmiş midir?
- İşletme yönetimince stokların fiziki sayımlarının hangi periyotlarla yapılacağına ya da hangi zamanda gerçekleştirileceğine ilişkin oluşturulan prosedürleri değerlendirmiş midir?
- İşletmenin stokları izlemede sürekli envanter yöntemini kullanıp kullanmadığını belirlemiş midir?
- Stok sayımında hangi yerlerde katılımının uygun olacağını ve aynı zamanda stokların önemliliğini ve başka yerlerdeki önemli yanlışlığa ilişkin risklerin neler olabileceğini de göz önünde bulundurmuş mudur?
- Miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla uzman yardımına gereksinimi olup olmayacağını da değerlendirmiş midir?
- Denetçi, bir taraftan fiziki stok sayımına katılmayı hayata geçirmek isterken, diğer taraftan da işletme yönetiminin sayım sonuçlarıyla ilgili yapılacak kayıtlara ve gerçekleştirilecek kontrollere ilişkin verdiği talimatları ve uyguladığı prosedürleri değerlendirmiş midir?
- Denetçi bu kapsamda,
  - Stok sayımında uygunluk taşıyan kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendirmiş midir? Kullanılmış stoklara ilişkin olarak yapılan kayıtlar ile kullanılmamış stoklara ilişkin yapılan kayıtları dikkate alarak stokların sayımının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ya da yeniden sayım yapılmasına yönelik prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmiş midir?
  - Yönetimce verilen kayıt ve kontrol talimatları ve uygulanan prosedürler açısından işletmedeki stok kalemlerinin yanlışsız bir biçimde belirlenebilmesi için tamamlanmamış mamuller açısından, değerinde azalma meydana gelen stok kalemleri açısından, zarara uğrayan stoklar açısından ve konsinye niteliği taşıyan üçüncü bir kişinin sahip olduğu stok kalemleri açısından gerekli prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmiş midir?

- İşletmenin stokları içerisinde fiziki miktar tahmini uygulanmasını gerektirecek stok kalemleri bulunuyorsa, yönetimin bu tür stoklar için kullandığı tahmin prosedürlerini değerlendirmiş midir?
- Stok hareketlerinin farklı yerler arasında gerçekleşiyor olmasına ilişkin kontrolleri ile hesap kesim tarihinden önce ve sonra sevkiyatı yapılan stoklar ile teslim alınan stoklara ilişkin kontrolleri değerlendirmiş midir?
- Denetçi, bir taraftan fiziki stok sayımına katılımı gerçekleştirmek isterken, diğer taraftan da yönetimin stok sayımına yönelik uygulayacağı prosedürleri gözlemlemiş midir?
- Denetçi, bu kapsamda,
  - Yönetimin stok sayımından önce, sayım yapıldığı esnada ve sayımdan sonrasında stok hareketlerine ilişkin kontrolleri sağlamak amacıyla uyguladığı prosedürleri gözlemlemiş midir?
  - Bu gözlem aracılığı ile stoklara yönelik talimat ve sayıma ilişkin prosedürlerin olması gerektiği biçimde tasarlandığına ve olması gerektiği biçimde uygulandığına dair denetim kanıtı toplamış mıdır?
  - Gözlem sırasında stok hareketlerine ilişkin döküm cetvelleri ile hesap kesimlerine ilişkin bilgilerin bir kopyasını alarak, sonraki stok hareketlerinin kayıt altına alınmasında, denetim prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmiş midir?
- Denetçi, bir taraftan fiziki stok sayımına katılım gerçekleştirmek isterken, diğer taraftan işletmenin stoklarını tetkik etmiş midir?
- Bu kapsamda denetçi, stokların var olup olmadığını yani mevcudiyeti hakkında bilgi sahibi olmak isterken, varlıkların hangi hallerde var olduğunu da yani eskimişlik, değerinde azalmışlık, zarar görmüşlük hallerini de belirlemiş midir?
- Denetçi, bir taraftan fiziki stok sayımına katılmak isterken, diğer taraftan işletme stoklarının test sayımlarını da gerçekleştirmiş midir?
- Bu kapsamda denetçi,
  - Stokların tam olduğuna ve doğru olduğuna dair denetim kanıtı elde etmek amacıyla stoklara ilişkin yapılan kayıtları esas alarak fiziki stoklara erişim sağlanıp sağlanamadığı ya da fiziki stoklar esas alınarak stoklara ilişkin yapılan kayıtlara erişim sağlanıp sağlanmadığını ortaya koyacak testleri (test sayımlarını) gerçekleştirmiş midir?

- Denetçi, yönetim tarafından tamamlanmış fiziki stoklara ilişkin sayım kayıtlarının bir kopyasını işletmeden alıp ve aynı zamanda yaptığı test uygulamasının da kaydedilmesini sağlayıp, bunların stok sayımının gerçek sonuçları ile stoklara ilişkin en son kayıtların tutarlı olup olmadığını ortaya koymak amacıyla söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerini uygulamış mıdır?
- Denetçi, işletme tarafından fiziki stoklara ilişkin sayımların, finansal tablo tarihinden başka bir tarihte gerçekleştirilmesi durumunda, işletmenin bu şekilde bir uygulama yapmasının gerekçesini dikkate almış mıdır?
- Denetçi, işletme tarafından fiziki stoklara ilişkin sayımların, finansal tablo tarihinden başka bir tarih ya da tarihlerde yapılması durumunda, sayımın yapıldığı tarih ile finansal tablonun hazırlandığı tarih arasından geçen sürede, stok kalemlerinde oluşan değişikliklerin uygun bir biçimde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine yönelik denetim kanıtı sağlamak amacıyla sayım sonuçlarının kaydedilmesine ve kontrolüne ilişkin yönetim talimatlarını ve prosedürlerini değerlendirme, yönetimin uyguladığı prosedürleri gözlemleme, stokları tetkik etme ve test sayımlarını gerçekleştirme amacıyla fiziki stok sayımına katılmış mıdır? İşletmenin stoklarına ilişkin en son yaptığı kayıtlar ile sayım sonuçlarının birbiri ile tutarlı olup olmadığına karar vermek için sözü edilen kayıtlara denetim prosedürleri uygulamış mıdır? Ve bunlara ek olarak başka denetim prosedürleri uygulamış mıdır?
- Denetçi, işletme tarafından fiziki stoklara ilişkin sayımların, finansal tablo tarihinden başka bir tarih ya da tarihlerde yapılması durumunda, bu süre zarfında stok kalemlerindeki değişimlere ilişkin olarak kontrollerin tasarlanmasının, tasarlanan kontrollerin uygulanmasının ve kontrollerin devam ettirilmesinin etkinliğinin, yapılan denetim amaçlarına uygunluk taşıyıp taşımadığını değerlendirmiş midir?
- Stokların izlenmesinde sürekli envanter yönteminin kullanıldığı bir işletmede, envanter kayıtlarında gösterilen stok miktar bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek için işletme yönetimi tarafından fiziki sayım yapılmış mıdır? Ya da farklı testler uygulanmış mıdır? Bazen gerek denetçi gerekse işletme yönetimi tarafından envanter kayıtları ile var olan stok miktarlarının aynı olup olmadığı tespit edildiğinde, bu durumun, stok değişimlerine ilişkin olarak kullanılan

kontrollerin etkin olmadığına dair dikkat çektiğinde hem denetçi hem de işletme yönetimi sorunu çözmek için gereken adımları atmış mıdır?

- Denetçi, sayımın yapıldığı tarih ile en son yapılan stok kayıtlarını karşılaştırdığında, stok tutarlarında oluşan değişikliklerin gereği gibi muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine yönelik denetim kanıtı toplamak maksadıyla,
  - Sürekli envantere ilişkin olarak yapılan kayıtların doğru bir biçimde düzeltilip düzeltilmediğini dikkate alarak,
  - Sürekli envantere ilişkin olarak yapılan kayıtların güvenilir olup olmadığını dikkate alarak,
  - Sürekli envantere ilişkin olarak yapılan kayıtlar ile fiziki sayımda temin edilen bilgiler arasında meydana gelen önemli farkların neden oluştuğunu dikkate alarak, denetim prosedürü tasarlamış mıdır?
- Denetçi, bir takım sebeplerle fiziki stok sayımına katılım sağlayamadığı durumlarda, fiziki stok sayımını başka bir zaman yapmış mıdır? ya da gözlemlemiş midir? Daha önceki sayımdan bu sayıma kadar geçen sürede meydana gelen işlemler için denetim prosedürleri uygulamış mıdır?
- Denetçi, fiziki stok sayımına hiçbir suretle katılım sağlayamayacaksa, stokların var olup olmadığı ve stokların hangi durumda oldukları hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları toplamak için, alternatif denetim prosedürleri uygulamış mıdır? Alternatif denetim prosedürlerinin de uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde olumlu görüşten farklı bir görüş verme sorumluluğunu yerine getirmiş midir?
- Denetçi, konsinye niteliği taşıyan yani üçüncü bir tarafın emanetinde bulunan stoklar için, bu stokların finansal tablolar açısından önem taşıması halinde, miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliği taşıyan denetim kanıtlarını temin edebilmek amacıyla,
  - Üçüncü taraftan işletmenin adına elinde bulundurduğu stok miktarı ve stok durumu hakkında doğrulama talebinde bulunmuş mudur? Dış teyit prosedürlerini uygulayabilmiş midir?
  - Var olan koşullar içerisinde tetkik ya da başka denetim prosedürlerini uygulayabilmiş midir? Bu kapsamda, koşullar elverdiği ölçüde üçüncü taraf tarafından yapılacak fiziki stoklara ilişkin sayıma katılabilmiş midir? Ya da bir

başka denetçinin katılmasını sağlayabilmiş midir? Üçüncü taraflarca stok sayımının doğru bir biçimde gerçekleştirilmesi ve stokların uygun koşullarda muhafazası için oluşturulan iç kontrolün yeterli olup olmadığı hususunda başka bir denetçiye ait denetim raporu gibi bir belge temin edebilmiş midir? Üçüncü taraflarca tutulan stok ambar fişleri gibi belgeleri tetkik edebilmiş midir? Stokların teminat şeklinde verilmesi halinde de ilgili taraflardan doğrulama talep etmiş midir?

#### 3.4.4.6.3. Davalar ve İddialar Açısından Örnek Sorular

- Denetçi, işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların yani dava ve iddiaların önemli yanlışlığa neden olabilecek riskler olarak değerlendirirse,
  - Gerek işletme yönetimini gerekse işletmeye bağımlı bir biçimde çalışan iç hukuk müşavirini ve işlemede görev alan diğer çalışanları sorgulamış mıdır?
  - Üst yönetimden sorumluların toplantı tutanakları ile işletmenin dış hukuk müşaviriyle yaptığı yazışmaları gözden geçirmiş midir?
  - Davalar için yapılan harcamaları da gözden geçirmiş midir?bu sayılanları içerecek bir biçimde denetim prosedürü tasarlamış ve uygulamış mıdır?
- Denetçi, işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların (yani dava ve iddiaların) tamlığı hakkında miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları toplayabilmek için,
  - Hukuki anlaşmazlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli olduğunu değerlendirmişse, bunlara ilişkin olarak gereken kayıtların yapılıp yapılmadığını ya da finansal tablolarda açıklanıp açıklanmadığını değerlendirmiş midir?
  - İşletmenin içinde bulunduğu hukuki anlaşmazlıklardan haberdar olmak maksadıyla işletme ve çevresini tanımak amacıyla uyguladığı risk denetim prosedürlerinden elde ettiği bilgileri kullanmış mıdır?
  - İşletmenin içinde bulunduğu hukuki anlaşmazlıkların finansal tablolarda açıklanması ya da bunlara ilişkin tahminlerin yapılmasında söz konusu anlaşmazlıkları nasıl ele alacağını ortaya koymuş mudur?

- Denetçi, işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların önemli yanlışığa neden olabilecek risk olarak değerlendirdiğinde,
  - İşletmenin dış hukuk müşavirinin kendisiyle direkt (doğrudan) olarak bağlantıya geçmesini sorgulama mektubu aracılığıyla kurmuş mudur?
  - Bu şekilde dış hukuk müşavirinin işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıklar hakkında bilgi sahibi olup olmadığını ortaya çıkarmış mıdır?
  - Bu şekilde işletme yönetiminin hukuki anlaşmazlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel sonuçları için yaptığı tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirmiş midir? Bu uygulamaları yaparak miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtlarını toplayabilmiş midir?
- Denetçi, işletmenin içinde yer aldığı hukuki anlaşmazlıkların önemli yanlışığa neden olabilecek risk olarak değerlendirdiğinde, mevzuatın kendisine dış hukuk müşaviri ile direkt iletişime geçmesine izin vermemesi halinde, alternatif bir denetim prosedürü olarak özel bir sorgulama mektubu aracılığıyla dış hukuk müşaviri ile bağlantıya geçebilmiş midir? İletişim kurabilmiş midir?
- Denetçi tarafından dış hukuk müşavirine gönderilmek üzere hazırlanan özel sorgulama mektubunda,
  - İşletmenin içinde yer aldığı dava ve iddiaların bir listesine yer verilmiş midir?
  - Yönetimin işletmeye yöneltilen dava ve iddiaların her birinin nasıl sonuçlanacağına ilişkin değerlendirmesi ile bunların maliyetlerinin de ne olacağına dair finansal sonuç tahminlerine yer verilmiş midir?
  - Yönetimin yaptığı değerlendirme ve tahminlerin makul olup olmadığı hususunda dış hukuk müşavirinden teyit almış mıdır? İşletmeye yöneltilen dava ve iddialara ilişkin listenin eksik ya da yanlış olduğunu düşünüyorsa da bu konu hakkındaki bilgilerini kendisiyle (denetçiyle) paylaşmasını talep etmiş midir?
- Denetçi, işletmeye yöneltilen dava ve iddiaların muhtemel sonuçları hakkında, özellikle konunun önemli bir risk olduğunu değerlendirmesi ve karmaşıklığı ile yönetim ve dış hukuk müşaviri arasından anlaşmazlık bulunması gibi durumlar söz konusu olduğunda, dış hukuk müşaviri ile müzakere de bulunmak isterse, yönetimin izninin alındığı ve yönetimden de bir görevlinin katılımıyla söz konusu müzakereyi gerçekleştirmiş midir?
- Denetçi, yönetim tarafından dış hukuk müşaviri ile müzakerede bulunmaya izin verilmemişse, dış hukuk müşaviri tarafından sorgulama mektubuna uygun cevabın

verilmesi reddedilmişse, dış hukuk müşavirinin cevap vermesi yasaklanmışsa ve alternatif denetim prosedürlerinin de uygulanması mümkün değilse denetim raporunda olumlu görüşten başka bir görüş vermiş midir?

- Denetçi, işletmenin içinde bulunduğu mevcut ya da muhtemel hukuki anlaşmazlıklar (dava ve iddialar) hakkında tüm bilgilerin kendisine bildirildiği, bunların geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun muhasebeleştirildiği ve açıklandığı hususunda işletme yönetiminden ve üst yönetimden sorumlulardan yazılı açıklama yapmalarını talep etmiş midir?

#### **3.4.4.6.4. Faaliyet Bölüm Bilgileri Açısından Örnek Sorular**

- Denetçi, geçerli sayılan finansal raporlamaya ilişkin çerçeve hükümlerine uygun bir biçimde işletmenin faaliyet bölümlerine ait bilgilerin sunulduğu ve açıklandığı hakkında, yönetim tarafından kullanılan yöntemleri anlamak, yöntemlere yönelik uygulamaları teste tabi tutmak ve işletmenin mevcut koşulları içerisinde analitik prosedürleri ya da başka denetim prosedürleri uygulamak suretiyle miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtları toplayabilmiş midir?
- Denetçi, yönetim tarafından kullanılan yöntemleri anlamak maksadıyla,
  - Bölümler arasındaki tutarların eliminasyonuna ilişkin bilgiler ile bölümler arasında gerçekleştirilen satışlar, transferler ve giderler hakkındaki bilgileri temin etmiş midir?
  - Bütçeler ve diğer beklenen sonuçları karşılaştırmış mıdır?
  - Maliyetlerin ve varlıkların bölümler arasında nasıl dağıtıldığını incelemiş midir?
  - Yöntemleri önceki dönemlerle karşılaştırdığında tutarlı olup olmadığını değerlendirmiş midir?
  - Tutarsızlık söz konusuysa bunlara ilişkin yapılan açıklamaların yeterli düzeyde olup olmadığını değerlendirmiş midir?

## SONUÇ

2000'li yıllar denetim skandallarıyla birlikte görünürde var olup, gerçekte etkin olmayan bağımsız denetim sistemlerinin, manipüle edilen finansal bilgilerin ışığında doğrudan yatırımcıların ve dolayısıyla ülke ekonomisinin, yani kamu yararının maddi (parasal) ve manevi (güven) kayba uğratıldığı yıllardı.

Denetim skandallarıyla ortaya çıkan şey aslında gözetimsiz denetimin ağır bilançosuydu. Başta ABD'de olmak üzere gözetimsiz denetimlerden, denetimlerin gözetimine geçiş sürecinde yasal düzenlemeler ile birlikte yeni kamu gözetim kurumlarının oluşturulması, yatırımcının korunması, kamu yararının korunması ve denetimin kalitesinin artırılmasında gözetimlerin etkin olmasını sağlayacak adımlar, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerde tek tek atılmaya başlandı.

ABD, 2002 yılında SOX ile birlikte bağımsız denetimin gözetimi için yeni bir kurum kurulmasını düzenlemiş ve dünyada bağımsız denetim alanında gözetim sisteminin ilk örneğini PCAOB ile hayata geçirmiştir. Hileyi gerçekleştirenlerin (faillerin) cezasız kalmaması, yatırımcıların da mağdur olmaması için bir başka deyişle bağımsız denetimin de denetimi için kamu gözetim sistemleri kurulmuştur.

IFIAR'ın farklı yargı bölgelerinde yer alan üye ülkelerinden ABD, Kanada, Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Japonya, Çin (Taipei), Avustralya, ve Türkiye olmak üzere toplam 10 ülkenin kamu gözetim sistemleri çeşitli kriterler açısından çalışmanın ikinci bölümünde karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Bu karşılaştırmalı bilgilerden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bağımsız denetimin gözetimine verilen önem, son yirmi yılda her ülkeyi kendi sistemlerini kurmaya teşvik etmiş, uluslararası işbirliği içerisinde mevkidaşlarla iletişim köprüleri kurulmasını sağlamış, eşdeğer nitelikteki gözetim faaliyetleri, tüm dünyanın el ele vererek kamu gözetiminde iyi ve kaliteli iş üretme gayretini ortaya koymuştur.

Bağımsız denetimdeki usulsüzlerin temelinde yatan bağımlı davranma halinden çıkarılan ders, kamu gözetim sisteminde görev alacak kurul üyelerinin seçiminde önemli rol oynamıştır. Seçilen üyelerin, seçilmeden önce geçirmeleri gereken süreler (cooling-off) tayin edilmiştir. Bir nevi kurul üyelerinin bağımsızlığı tayin edilen sürelerle güçlendirilmiştir. Kimi ülkeler (Japonya ve Avustralya) bir süre belirlemedişken, süre



belirleyen ülkelerde de asgari süre 1 yıl, azami süre 5 yıl olarak karşımıza çıkmıştır. Ülkemizde ise bu süre 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Ülkelerin kamu gözetim sistemlerinin bakanlıklarla ya da sermaye piyasası kurullarıyla ilişkilendirildiği tespit edilmiştir. Ülkemizde KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkilidir. İncelenen ülkeler içerisinde sadece ABD’de, diğerlerinden farklı olarak, kamu gözetim sistemi, sermaye piyasası kurulunun SEC’in de gözetimine tabidir. Gerek ülkemizde gerekse incelenen diğer ülkelerde kamu gözetiminin üzerinde bir bakanlık ya da sermaye piyasası kurulunun gözetim yetkisi söz konusu değildir. ABD’de gözetimin uygulandığı coğrafi sınır da diğerlerinden farklılık göstermektedir. ABD (PCAOB) hem kendi ülkesinde hem de başka ülkelerde de bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmektedir. Oysaki diğer ülkeler, sadece kendi sınırları içerisinde kamu gözetim faaliyetlerini yerine getirmektedir.

İncelenen ülkelerin ortak paydalarından biri gözetim alanı (bağımsız denetimin gözetimi ve kalite kontrol incelemeleri) ve gözetim yaklaşımında (risk odaklı yaklaşım) karşımıza çıkmaktadır. Kamu gözetim sistemleri hem bağımsız denetimin denetimi hem de denetim kalitesinin incelenmesini risk odaklı yaklaşımla gerçekleştirmektedir.

Gözetimsiz denetimlerin ağır bilançolarının ardından kurulan sistemlerde, kamu yararının tesis edilmesi ön plana çıktığı için KAYİK kapsamındaki gözetimlerin sıklık düzeyi, KAYİK dışı kapsamdakilerden daha fazladır. Bir başka deyişle, KAYİK kapsamındaki gözetimler daha sık aralıklarla gerçekleştirilmektedir. Kimi ülkelerde (ABD, Almanya, Fransa, İngiltere, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Japonya, Çin,) KAYİK kapsamındaki gözetimler, ilgili kamu gözetim otoritelerince yerine getirilirken, KAYİK dışı kapsamdakilerin gözetimi delegasyon anlaşması ile ilgili meslek odalarına (birimlerine) devredilmiştir. Ancak ülkemizde KGK açısından böyle yetki devri söz konusu değildir. Çünkü KGK, ülkemizde çok başlılık gösteren denetim otoritelerini tek çatı altında organize etmeyi hedeflemiştir. KGK bu özelliğiyle incelenen diğer ülkelerden farklılaşmaktadır.

2000’li yıllarda gözetimsiz denetimlerin ağır bilançoları, kurumsal başarısızlıkların ve çöküşlerin ardından ortaya çıkarken, günümüzde kamu gözetim sistemleri kurumsal çöküşe mahal vermeden usulsüzlükleri tespit etmektedir ve gereken yaptırımları uygulamaktadır. Bu açıdan kamu gözetim sistemleri, bağımsız denetçileri ve denetim şirketlerini usulsüz uygulamaları sebebiyle mali ve mali olmayan disiplin cezalarına maruz

bırakarak, yatırımcıların mağduriyetinin önüne geçmektedir, kamu güveninin korunmasını sağlamaktadır. Finansal piyasaların işlerliğinin bozulmaması için disiplin erkini etkin bir şekilde kullanmaktadır. Disiplin erkinin etkin bir şekilde kullanımı ülkemizde de denetim standartlarına uyum seviyesini her geçen yıl artırmıştır.

Disiplin uygulamaları açısından kimi ülkeler (ABD, Fransa, İngiltere, Avustralya) disiplin cezalarını denetçi ve denetim şirketi nezdinde ifşa ederken, kimi ülkeler (Kanada) gizliliğe saygı olarak ifşa etmemiştir. KGK'nın da 2016 yılından itibaren kamuoyuyla paylaştığı inceleme raporlarında ifşa yolunu kullanmadığı dikkat çekmektedir. Bilgi ifşasının sistemin şeffaflığı ve caydırıcılığı üzerindeki etkisi göz ardı edilmemelidir.

İncelenen ülkelerin ortak paydalarından bir diğeri de hepsinin Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu'nun (IFIAR'ın), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC'ın) ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü'nün (IOSCO'nun) üyesi olmasıdır. Türkiye (KGK), faizsiz finans alanındaki gelişmelerin ve bu alandaki uluslararası standartların ülkemize kazandırılması için İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu (AAOIFI) ile telif sözleşmesi imzalayarak diğerlerin farklılaşmaktadır.

İncelenen ülkelerin finansman kaynakları karşılaştırıldığında, bazılarının (ABD, Kanada, Fransa, İngiltere, Çin) sadece denetim şirketlerinden ve diğer şirketlerden alınan ücretler ile finanse edildiği, bazılarının (Japonya) sadece devlet bütçesi tarafından finanse edildiği, bazılarının (Almanya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Türkiye) ise hem ücret gelirleri hem de devlet bütçesi tarafından ortaklaşa finanse edildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu ülkelerin kamu gözetim sistemleri tarafından yayınlanan İnceleme Raporları, Vaka Raporları ve Yıllık Raporları incelenmiştir. Bunun sonucunda yaygın olarak ihlal edilen BDS'ler tespit edilmiştir ve çalışmanın üçüncü bölümünde karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Bu kapsamdaki bilgilerden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Ülkelerin 2018 yılında yaptıkları dosya incelemeleri sayısal olarak karşılaştırıldığında, KGK'nın her geçen yıl inceleme sayılarını artırarak mevkiadaşlarının inceleme sayılarına yaklaştığı tespit edilmiştir.

Kimi ülkelerin (ABD ve İngiltere) gözetim raporlarını denetim şirketi bazında yayınladıkları, kimilerininse (Kanada, Almanya, Fransa, Japonya, Çin, Avustralya,

Türkiye) bir bütün olarak yayınladıkları tespit edilmiştir. İncelenen ülkeler içerisinde en muazzam bilgi paylaşımının Japonya tarafından yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Japonya ve Türkiye bağımsız denetim standartlarının ihlali konusunda, ihlal edilen BDS'lerin sıklık oranı bilgisine yer vermişken, diğer ülkeler oransal bir bilgi paylaşımı yapmamıştır. İhlal edilen BDS'lerin sıklık oranı bilgisi ile birlikte BDS'lerin içeriğine dair konu açıklamasını yapan tek ülke Türkiye olmuştur. Kamu gözetim sistemimizin etkinliği için BDS'lere uyum konusunda bağımsız denetim uyum ölçüleme metodu geliştirme çalışmalarından dolayı KGK'nın böyle bir sunum şeklini benimsenmiş olduğu söylenebilir.

İncelenen ülkelerde genel olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, muhasebe tahminleri, ilişkili taraf işlemleri, değer düşüklükleri, amortismanlar gibi alanlar en sık bulgu tespit edilen ortak alanlar olarak karşımıza çıkmıştır.

Gözetim verilerine ulaşılan 8 ülkenin 5'inde bağımsız denetimin belgelendirilmesi kapsamında BDS 230, denetçinin hileye yönelik sorumlulukları kapsamında BDS 240, önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315 ve denetim kanıtlarının elde edilmesi kapsamında BDS 500'ün ihlal edildiği; 8 ülkenin 4'ünde muhasebe tahminlerinin denetimi kapsamında BDS 540'ın ihlal edildiği ve 8 ülkenin 3'ünde de değerlendirilmiş olan risklere karşı yapılacak işlemler açısından BDS 330, ilişkili taraf işlemleri açısından BDS 550 ve denetçinin olumlu görüşten farklı bir denetim görüşü vermesi açısından BDS 700'ün ihlal edildiği tespit edilmiştir.

Ülkemiz açısından 2016-2017-2018 yıllarının ortak ihlal alanı bağımsız denetçinin hileye yönelik görevleri kapsamında BDS 240, önemli yanlışlığa sebep olacak risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315, değerlendirilmiş risklere nasıl karşılık verileceği kapsamında BDS 330 ve denetim çalışmalarının kanıtlar yoluyla desteklenmesi kapsamında BDS 501 olarak tespit edilmiştir.

Ülkemizde finansal raporlamada vergi bakış açısının ağırlığı, işletmelerin tüm yönleriyle gerçeğe uygun finansal veri üretmelerini sınırlandırmıştır. Bir başka deyişle vergi itaatine olan alışkanlıklar bir takım hesap kalemlerinin (stok, mdv, amortisman gibi) TMS'ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi alışkanlıklarının edinilmediğini ortaya koymuştur. Yani vergi uygulamaları ile TMS uygulamaları arasındaki farklılıkların göz ardı edildiği, gereken özenin gösterilmediği ortaya çıkmıştır.

KGK'nın usulsüz uygulamalara karşı uyguladığı disiplin cezalarının caydırıcılığı, bağımsız denetçilerin her geçen yıl BDS'lere uyum düzeyini artırmıştır. Disiplin cezaları kadar, verilen sürekli eğitimlerin de uyum düzeyini artırdığı göz ardı edilmemelidir. Uyum düzeyindeki artış, ülkemizde denetimin kalitesinde yükseliş olarak kendini göstermiştir.

KGK'nın ülkemizde çok başlılık gösteren denetim otoritelerini tek çatı altında organize etmesi olumsuz eleştirileri beraberinde getirmiştir. KGK'nın gözetim sistemi için, kalite güvence sistemi için, soruşturma ve disiplin sistemleri için Avrupa Komisyonu ve İsviçre'deki mevkidaşı eşdeğerlik kararları vermiştir. Bu kararlar ülkemiz açısından önemli bir kazanımdır. Bir başka deyişle, eşdeğerlik kararı, olumsuz eleştirileri yersizleştirmiştir.

KGK'nın süper yetkilerle donatılmasının eleştirildiği ve görevlerini gereği gibi yerine getirmemesinin telafisinin güç durumlar oluşturabileceğine dair yapılan olumsuz eleştiriler de yine eşdeğerlik kararı penceresinden değerlendirildiğinde yersiz hale gelmiştir.

AB'ye üyelik süreci devam eden ülkemizde KGK'nın, AB'ye üye olan bir ülkeden (Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) daha önce kurulmuş olması, ülkemizin üzerine düşen sorumluluk bilinci ve gelecek hedefleri doğrultusunda istikrarlı bir şekilde hareket ettiğini, istenilen kurumları kendi içerisinde oluşturma becerisini ortaya koymuştur.

Gerek ülkemiz gerekse diğer ülkeler açısından yaygın olarak ihlal edilen BDS'ler denetim kalitesine gölge düşürmektedir. Bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin kamu gözetim sistemlerince denetleneceklerini bilmelerine rağmen, BDS'lere uygunluk taşımayan denetim çalışmaları, kamu gözetim sistemlerinin etkinliğiyle ortaya çıkmıştır. Kamu gözetim sistemlerinin varlığına rağmen bu usulsüz uygulamaların yapıyor olması aslında kamu gözetiminin, kamu yararının korunması açısından ne denli önemli olduğuna dikkat çekmektedir. Ayrıca, beşeri sermayedeki etik zafiyetinin (eksikliğinin), sistemlerle çözülemeyeceğinin gerçekliği de ortaya çıkmıştır. Etik ilkelerin ihlali ve menfaat çatışmaları gözetimin etkinliği ve yaptırımların caydırıcılığıyla tamamen ortadan kalkmasa bile minimum seviyeye indirilebilir.

BDS'lere uyum düzeyinin artırılması ve denetim kalitesinin yükseltilmesi için disiplin erkinin etkin kullanımı kadar, gözetimi yapılan denetim şirketlerinin takip incelemelerinin yapılması da önem arz etmektedir. Gözetimi gerçekleştirilmiş, uygunsuz ve usulsüz uygulamaları yüzünden disiplin cezaları almış denetim şirketlerinin izleyen

yıllarda takip incelemelerine alınması bu tür uygulamaların önüne geçilmesinde caydırıcılık niteliği taşıyacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

Bağımsız denetçilerin, mesleğin misyonuna ve vizyonuna yakışan bir denetim kültürüne sahip olmaları şüphesiz istenilen bir durumdur. Bu açıdan bağımsız denetim uygulamalarında denetim kültürünün istenilen düzeyde olabilmesi için sürekli eğitimlerin oynadığı rol göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetim komitelerinin etkinleştirilmesi, bağımsız denetimde istenilen yüksek kalitenin sağlanabilmesi ve teşvik edilmesi için önemlidir. Bu açıdan denetim komiteleri ile iletişim güçlendirilmelidir. Denetim komitelerinin de rolü göz önünde bulundurulmalıdır.

Bağımsız denetimde kaliteyi yakalayabilmek için denetim şirketlerinin bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin atıl değil, aktif olması gerekliliği göz önünde bulundurulmalıdır.

## KAYNAKLAR

Abdioğlu, H. (2008). İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İ Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, 91-103.

Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC Direktifi, Official Journal of the European Union <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>, 07.03.2020.

Accountancy Europe, (2018). Organization of the Public Oversight of the Audit Profession In Europe, State of Affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey, Audit&Assurance March.

Akbulut, H. (2010). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştıрма, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Akdoğan, N. ve Akdoğan, M.U. (2011). Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkine Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim. 1-31.

Akdoğan, N. ve Akdoğan, M.U. (2018). Büyük Veri – Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:55, Eylül, 1-14.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Akgül, B. (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Ankara, Türkmen Kitabevi.

Akışık, O. (2005). *Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları*, Türmob Yayınları No:225. Ankara.

Alıcı, M. ve Yanık, S.S. (2020). Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 59, Ocak, 37-52.

Alkan A. ve Türel, A. (2019). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği, *Istanbul Management Journal*, Sayı:87, 141-158.

Aksoy, T. (2004). AB ile Uyum Sürecinde Türkiye İçin Çıkarılacak Dersler, *ASMMMO Bülteni*, Yıl:14, Sayı:154, 18-23.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Genişletilmiş 2.Baskı, Cilt 1, Ankara: Yetkin Yayınları.

Alparslan, H.İ. ve Haksever, Ö. (2013). Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları, *Batman University Journal of Life Sciences*, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, Sayı:3, No:1, 45-69.

Alparslan, M. (2002). *Şeffaflığın Önemi Üzerinde Bir Değerlendirme*, Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu, Ocak.

Altıntaş, A.T. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) T.C. İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Altuğ, F. (1995). *Mali Denetim*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.

Anantharaman, D. (2012). Comparing Self-regulation and Statutory Regulation: Evidence from the Accounting Profession, *Accounting, Organizations and Society*, 37, 55-77.



Aras, G. (2007). Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan İhtiyaç ve İç Denetim Güvencesi, *İç Denetim Dergisi*, Sayı :19, Yaz, 24-26.

Arens, A.A., Elder, R.J. ve Beasley, M.S. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, NJ :Prentice Hall 11th Edition.

Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Elder, R.J., Beasley, M.S. ve AICPA. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*, Upper Saddle River, NJ :Prentice Hall. Vol.8.

Arı, M. (2008). Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:3, Sayı:2, Ekim, 43-68.

Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Görüşler/Sapmalar/Öneriler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı :107, Eylül-Ekim, 7-15.

Aslanoğlu, S. ve Başkan T.D. (2016). Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST’te Yapılan Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:16, Sayı:48, 59-84.

Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., ve Dilsiz, M. Ő. (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST'te Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 69, Ocak, 1-24.

Association of Certified Fraud Examiners, (2004). Report To The Nation On Occupational Fraud & Abuse, [https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe\\_website/content/documents/2004rttn.pdf](https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/documents/2004rttn.pdf).

Association of Certified Fraud Examiners, (2006). Report To The Nation On Occupational Fraud & Abuse, [https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/documents/2006-rttn.pdf](https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2006-rttn.pdf).

Association of Certified Fraud Examiners, (2016). Global Fraud Study, Report To The Nations On Occupational Fraud and Abuse, <https://www.acfe.com/rttn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>.

Atasoy, R. (2010). *Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) T.C. Ankara Üniversitesi, Ankara.

*Australian Securities and Investments Commission Act* (2001). Australian Securities and Investments Commission Act, <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2012C00694/Html/Text>>

*Australian Securities and Investments Commission*, Corporate Plan 2019-23, Focus 2019-20. <<https://download.asic.gov.au/media/5248811/corporate-plan-2019-23-published-28-august-2019.pdf>>

*Australian Securities and Investments Commission*, Annual Report 2018-19. <<https://download.asic.gov.au/media/5314396/asic-annual-report-2018-19-full.pdf>>

*Australian Securities and Investments Commission*, Audit Inspection Report 2018-19. December 2019. Report: 648. < <https://download.asic.gov.au/media/5409276/rep648-published-12-december-2019.pdf>>

*Australian Securities and Investments Commission*, Audit Inspection Report 2017-18. January 2019. Report No:607 <<https://download.asic.gov.au/media/4990650/rep607-published-24-january-2019.pdf>>

Aquel, S. (2013). *Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Azibi, J., Grima, C. ve Tondue, H. (2019). An Examination of Audit Fees for Initial Audit Engagements After The H3C Inspection in French Context, *International Journal of Economics and Finance*, Vol:11, No:12, 41-49.

Azibi, J, Tonduer, H. ve Azibi, H. (2017). The Impact of the H3C on Auditor Indepence in French Context, *Journal of Management and Sustainability*, Vol: 7, No:2, 105-115.

Baker Tilly Güreli, (2012). *İç Denetimin Yeni Boyutları: Risk Yönetimi, Kontrol ve Kurumsallaşma*, Güreli Yayınları.

Ball, F., Tyler, J. ve Wells, P.( 2015). Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol:11, 166-181.

*Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkındaki Yönetmelik*, 02.04.2015 tarih ve 29314 sayılı Resmi Gazete.

Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, *KGK Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu TDS Türkiye Denetim Standartları* 2015, Kamu Gözetimi Uzmanları Derneği.

*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, KGK, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.

*Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tanıtım Kitapçığı,*

<[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum\\_Bilgileri/BDDK\\_Hakkinda/155](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/155)

<[03bddk\\_kitapcik\\_eylul\\_2016.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/155)>

*Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 2015 Yıllık Raporu*

<[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum\\_Bilgileri/Yillik\\_Raporlar/15194](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/15194)

<[yfr2015.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/15194)>

Başpınar, A. Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış,

*Maliye Dergisi*, 35-62. <[https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_](https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_)

<[dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf](https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_)>

Beattie,V, Fearnley, S. ve Hines, T. (2010). Factors Affecting Audit Quality in the 2007

UK Regulatory Environment, <[https://www.gla.ac.uk/media/Media\\_199416](https://www.gla.ac.uk/media/Media_199416)

<[\\_smxx.pdf](https://www.gla.ac.uk/media/Media_199416)>

Berberoğlu, N.G. ve Dalyan, F. (1999). Globalleşme ve Stratejik Yönetimin Değişen Yüzü,

*Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, Sayı:1-2,

85-100.

Benston, G.J. (2003). The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and

After Enron, *Emory Law Journal*, Vol:52, 1325-1352.

Benston, G.J. ve Hartgraves, A.L. (2002). Enron. What Happened and What We Can Learn From It, *Journal of Accounting and Public Policy*, 105-127.

Bhat, G., Hope, O.K, ve Kang, T. (2006). Does Corporate Governance Transparency Affect The Accuracy of Analyst Forecast?, *Accounting & Finance*, Vol:46, Issue:5, 715-732.

Biçer, A. A. (2012). *Uluslararası Denetim Standartları'na Göre Türkiye'de Kobi Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorlukların Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Birgili, E. ve Tunahan H. (2005). Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu, *İktisat İşletme ve Finans İnceleme Araştırma Dergisi*, Cilt:20 Sayı: 231, Haziran.56-67.

Blocher, E., Chen, K.H. ve Lin, W.T. (2001). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill.

Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Proaktif Kişilik Özelliklerinin, Kariyer Memnuniyeti ile UFRS'ye Bakış Açıları ve Bilgi Düzeyleri Üzerine Etkisi. *Muhasebe Finansman Dergisi (The Journal of Accounting and Finance)*, April. 55-66.

Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe Denetimi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı*, Alfa Yayınları.

Bushman, R.M ve Smith, A.J. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance, *FRBNY Economic Policy Review*, April, 65-87.

Can, A.V. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, 21-47.

Can, A.V. (2010). Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir mi?, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:19, Ocak-Mart, 1-9.

*Canadian Public Accountability Board*, Annual Report (2017). <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2017-annual-report-en.pdf?sfvrsn=88cf3947\\_10](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2017-annual-report-en.pdf?sfvrsn=88cf3947_10)>

*Canadian Public Accountability Board*, Annual Report (2018). <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annualreports/cpab\\_2018\\_annual\\_report\\_ar\\_en\\_20190301.pdf?sfvrsn=c2b6ce7d\\_10](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annualreports/cpab_2018_annual_report_ar_en_20190301.pdf?sfvrsn=c2b6ce7d_10)>

*Canadian Public Accountability Board*, Annual Report (2019). <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2019-annual-report-en.pdf?sfvrsn=dc4b1e23\\_13](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2019-annual-report-en.pdf?sfvrsn=dc4b1e23_13)>

*Canadian Public Accountability Board*, Annual Inspection Report (2017). <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/inspections-reports/2017-annual-inspections-report-en.pdf?sfvrsn=3ff186f0\\_10](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/inspections-reports/2017-annual-inspections-report-en.pdf?sfvrsn=3ff186f0_10)>

*Canadian Public Accountability Board*, Exchange, (2020). An Auditor's Responsibilities Related to Fraud in an Audit of Financial Statements. <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2019-fraud-thematic-review-en.pdf?sfvrsn=17f0b689\\_14](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2019-fraud-thematic-review-en.pdf?sfvrsn=17f0b689_14)>

*Canadian Public Accountability Board*, Rules, <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/governance/cpab-rules-en.pdf?sfvrsn=98510e76\\_8](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/governance/cpab-rules-en.pdf?sfvrsn=98510e76_8)>

*Canadian Public Accountability Board*, Strategic Plan 2019-21, Accelerating Audit Quality, <[https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/cpab-strategic-plans/2019-21\\_strategic\\_plan\\_csp\\_en\\_20190101.pdf?sfvrsn=8bfa889b\\_12](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/cpab-strategic-plans/2019-21_strategic_plan_csp_en_20190101.pdf?sfvrsn=8bfa889b_12)>

Cankaya, Ş. (2014). Mali Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:94 Temmuz-Eylül, 143-146.



Carcello, J.V., Hollingsworth, C. ve Mastroia, S.A. (2011). The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, *Research in Accounting Regulation*, Vol:23, 85-96.

Carson, E., Simnett, R. ve Vanstraelen, A. (2013). Auditing the Auditors: An International Analysis of the Effectiveness of National Inspection Regimes on Audit Quality. <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf> erişim tarihi: 01.03.2020.

Casterella, J.R., Jensen, K.L., ve Knechel, W.R. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?, *The Accounting Review*, May, Volume:84, No:3, 713-755. <https://aaajournals.org/doi/10.2308/accr.2009.84.3.713>, erişim tarihi: 07.03.2020.

*Certified Public Account Acts* (CPA Act) Law Number: Act No:103 of 1948. <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=1900&vm=02&re=02>

*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*, (2019). Annual Report, May. <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/reports/30.pdf>

*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*, (2019). Case Report from Audit Firm Inspections Results. July. [https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191129/2019\\_jireisyu.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191129/2019_jireisyu.pdf)

*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*, (2019). Fiscal Edition.

<[https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/pamphlet\\_f.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/pamphlet_f.pdf)>

*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*, (2019). Monitoring Report,

<[https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191220/2019\\_monitoring\\_report.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191220/2019_monitoring_report.pdf)>

*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*, Strategic Plan 2019-2023.

<<https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Strategic%20Plans/Strategic%20Plan-2019-2023.pdf>>

Chi, W., Lisic, L.L., Long, X. ve Wang, K. (2013). Do Regulations Limiting Management Influence Over Auditors Improve Audit Quality? Evidence From China. *J. Account. Public Policy*, Vol:32, 176-187.

Choi, J.S., (2001, July). *Financial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective*, Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide, Australia.

Clark, C., Martinis M.D., ve Kapardis, M.K. (2007). Audit Quality Attributes of European Union Supreme Audit Institutions, *European Business Review*, Vol:19, No:1, 40-71.

Coates, J.C. (2007). The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act, *Journal of Economic Perspectives*, Vol:21, No:1, 91-116.

*Committee of European Auditing Oversight Bodies*, (2020). Report on the 2019 CEAOB Enforcement Questionnaire, Adopted on 3 March 2020, CEAOB 2020-006. <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2019_en.pdf) >

*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*, (1987). The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. <<https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>>

*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*, (2013). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, May. <<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>

Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K. ve Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Sakarya Üniversitesi, Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Ada Renk Matbaa.

Cunningham, G. M. ve Harris, J. E. (2006). Enron and Arthur Andersen: The Case of the Crooked e and the Fallen a, *Global Perspectives on Accounting Education*, Volume:3, 27-48.

*Cyprus Public Audit Oversight Board*, Annual Report, Ετήσια Έκθεση Αρχή Δημόσιας Εποπτείας Ελεγκτικού Επαγγέλματος. (2017). <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/All/12CC189B33801018C22582A2003747AE/\\$file/%CE%95%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B9%CE%B1%20%CE%88%CE%BA%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%B7%20%CE%91%CE%94%CE%95%CE%95%CE%BB%CE%95%CF%80%202017.pdf](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/All/12CC189B33801018C22582A2003747AE/$file/%CE%95%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B9%CE%B1%20%CE%88%CE%BA%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%B7%20%CE%91%CE%94%CE%95%CE%95%CE%BB%CE%95%CF%80%202017.pdf)>

Çatalca, H. (1992). Stratejik Yönetimde Liderlik Fonksiyonu, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1-2, 337-348.

Çatıkkaş, Ö. ve Alpaslan, H.İ. (2013). Aracı Kurumlarda Denetim Komitesinin Etkinliği, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:115, 31-58.

Çatıkkaş, Ö. ve Yurtsever, G. (2007). Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:81, 79-102.

Çatıkkaş, Ö., Okur, M. ve Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*, *Türkiye Bankalar Birliği*, Yayın No:287, Eylül.

Çetinkaya, N. (2016). *Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Başkent Üniversitesi, Ankara.

Çolak, E. Kurumsal Yönetim Uyum ve Raporlama, SPK, <[www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf)>

Çolak, H.E.E. ve Genç, E. (2018). Öncülleri ve Sonuçları Bağlamında “Whistleblowing: Sorun Bildirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:55, 41-58.

Davies, A. (2006). *Best Practice in Corporate Governance Building Reputation and Sustainable Success*, A Gower Book, Gower Publishing.

DeFond, M.L. (2010). How Should The Auditors Be Audited? Comparing the PCAOB Inspection with the AICPA Peer Reviews, *Journal of Accounting and Economics*, Vol:49,104-108.

DeFond, M.L. ve Lennox, C.S. (2017). Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits?, *Journal of Accounting Research*, Vol:55, June, 591-627.

Deloitte, (2009). Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar Kurumsal Yönetim Serisi, Mart.

Demir, V. (2009). *Performans Değerleme Sistemi ve Bir Örnek Şirket İncelemesi*, (Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi ), Ankara Üniversitesi, Ankara.

Demircan, A. Ş. (2007). *Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne.

Dereköy, F. (2020). Muhasebe Manipülasyonları: Toshiba Vakası, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı:85, 91-110, Ocak.

Dereli, O. (2014, Mayıs). *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu*, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.

Devlin, D. Avrupa’ya Giden Yol – Muhasebe Raporlama ve Kurumsal Güçlendirme Programı, Denetim Mesleğinin Kamu Gözetimi, FEE, Federation Des Experts Comptables Europeens, <<http://slideplayer.biz.tr/slide/2705214/>>

Die WPK (2018). <[https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/WPK-Bericht\\_2018.pdf](https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/WPK-Bericht_2018.pdf)>

Doğan, B. (2019). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1Blgesi Uygulaması*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.

Doğan, D.U., (2019). *Muhasebe Denetiminde Etik*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Doğan, M., Elitaş, B. L. ve Mecek, G. (2015). Bankaların Şeffaflık Düzeyleri İle Finansal Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkinin Test Edilmesi, MÖDAV, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, Haziran, 305-330.

Doyrangöl, N.C. (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*, Lebib Yalkın Matbaası. İstanbul.

Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, 175-189.

Duman, . (2008). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 2. Baskı, Tesmer Yayın No:78. Ankara.

Dunn, P. (1999). *Fraudulent Financial Reporting: A Deception Based on Predisposition, Motive and Opportunity*, (Unpublished Phd Thesis), Boston University.

Dunn, C.P. ve Burton, B.K., Friedman's "The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits": A Critique For The Classroom, <http://faculty.wvu.edu/dunnc3/present.friedman.pdf> .

Drucker, P.F. (1998). *Fırtınalı Dönemlerde Yönetim*, Çev: Bülent Toksöz, İnkilap Kitabevi, İstanbul.

Elitaş, C., Aydemir, O. ve Elitaş, B.L. (2009). Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu'nun İncelenmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:93, 29-43.

Elgin, İ. (2006). Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları, *İktisat İşletme ve Finans, İnceleme-Araştırma*, 21. Yıl, 25-34.

*Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu*, (2015). Faaliyet Raporu, <<http://www.epdk.org.tr/TR/Dokumanlar/SGD/YayinlarRaporlar/Faaliyet>>



Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 3.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete.

Ersoy, A., Uyar, S. ve Cengiz, E. (2009). Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları -8 Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan. S. 1-18.

Fırat, A. ve Şahin, M. (2017). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi, *Muhasebe ve Denetim Dünyası e-dergi*, [www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Turkiyede\\_Bagimsiz\\_Denetimin\\_Gelisimi.pdf](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Turkiyede_Bagimsiz_Denetimin_Gelisimi.pdf).  
Erişim Tarihi: 20.02.2017.

*Financial Reporting Council*, (2006). Professional Oversight Board, Reporting on Audit Quality Monitoring, A Consultation Document, June.  
<<https://www.frc.org.uk/getattachment/558453cc-7484-4962-99cc-49c9504b2964/Draft-Consdoc-final-20-June-2006.pdf>>

*Financial Reporting Council*, (2007). Professional Oversight Board, Draft Publication Scheme, December. <<https://www.frc.org.uk/getattachment/94c7a3b3-984d-4a96-8803-fef0d2b4bcd8/Draft-Publication-Scheme.pdf>>

*Financial Reporting Council*, (2015). Audit Quality Inspections Annual Report 2014/15, 29 May. <<https://www.frc.org.uk/getattachment/d83b5d16-de6f-4fb0-b230-f5de62989daf/AQR-2014-15-Annual-Report-final.pdf>>

*Financial Reporting Council*, (2017). Strategy 2018/21 Draft Budget and Levy Proposal 2018/19, December. <[https://www.frc.org.uk/getattachment/142a578c-be85-4298-af21-244ebc292724/FRC-Strategy-2018-21-Draft-Budget-and-Levy-Proposals-2018-19-\(December-2017\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/142a578c-be85-4298-af21-244ebc292724/FRC-Strategy-2018-21-Draft-Budget-and-Levy-Proposals-2018-19-(December-2017).pdf)>

*Financial Reporting Council*, (2018). The UK Corporate Governance Code, July, <<https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate-Governance-Code-FINAL.pdf>>

*Financial Reporting Council*, (2019). Annual Enforcement Review, July. <[https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264-41d680539986fba531c0/2353\\_Annual-Enforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264-41d680539986fba531c0/2353_Annual-Enforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf)>

*Financial Reporting Council*, (2019). Development In Audit, November. <<https://www.frc.org.uk/getattachment/5d176788-3330-4b62-b18e276c678d3d2c/Developments-in-Audit-Final-Screen.pdf>>

*Financial Reporting Council*, (2019). High Quality Audits Letter,  
<[https://www.frc.org.uk/getattachment/a40f77f6-9542-47be-b1c5e15ece70415a  
/Achieving-high-quality-audits-letter-\(sent-to-firms-08-11-19\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/a40f77f6-9542-47be-b1c5e15ece70415a/Achieving-high-quality-audits-letter-(sent-to-firms-08-11-19).pdf)>

*Financial Reporting Council*, (2020). Strategy Budget & Levies 2020/21,  
<[https://www.frc.org.uk/getattachment/78343045-9726-4d11-bc77f703d4be5eb1  
/FRC-Plan-Budget-2020-21-Full-Version-V1-0.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/78343045-9726-4d11-bc77f703d4be5eb1/FRC-Plan-Budget-2020-21-Full-Version-V1-0.pdf)>

*Financial Services Agency*, CPA Firm Inspection, (2017). General Inspection Report, July  
2018. Taiwan. <[https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=232&parentpath  
=0,117,228](https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=232&parentpath=0,117,228)>

*Financial Services Agency*, CPA Firm Inspection, (2018). General Inspection Report, May  
2019, Taiwan. < [https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=232&parentpath  
=0,117,228](https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=232&parentpath=0,117,228)>

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

Fogarty, T.J. (1996). The Imagery and Reality of Peer Review in the U.S.: Insight from  
Institutional Theory, Accounting, *Organizations and Society*, Vol:21, No:2/3, 243-  
267.

Fogarty, T., Magnan, M.L, Markarian, G. (2011). Nortel: The Rise And Fall Of A Telecommunications Company, Case Study, 535-547. Calltutors.com.

Francis, J.R. (2004). What Do We Know About Audit Quality?, *The British Accounting Review*, Vol:36, Issue:4, December, 345-368. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838904000769>>

Francis, J.R., (2006). Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, No: 3, Fall, 747-760.

Furnham, A. (1996). Attitudinal Correlates and Demographic Predictors of Monetary Beliefs and Behaviors. *Journal of Organizational Behavior*, Vol:17, No:4, 375-388.

Giles, J. P. (1998). *Evidence on the Relation Between Audit Committee Characteristic and the Quality of Financial Reporting*, (Unpublished PhD), Rutgers The State University of New Jersey.

Georgiou, A. (2018). Auditors' Perceptions on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence – Evidence From Cyprus, *Science and Business: Development Ways*, Section: Finance and Credit, No:3 (81). 149-157.

Gold, A., Molls, F., Pott, C. ve Watrin, C. (2012). The Effect of Engagement and Review Partner Tenure and Rotation on Audit Quality: Evidence from Germany. <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1631947](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1631947)>

Goodson, S. (2016, Mayıs). *Denetçiler Gibi Davranmayı Bırakın*, Uluslararası Akademik Forum - İç Denetimde Mesleki ve Akademik İnovasyon, Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul.

Gök, M. ve Akar, S. (2014). *Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme*, Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kamu Maliyesinde Denetim 16-20 Mayıs Antalya Tebliğler Kitabı.

Gunny, K.A. ve Zhang, T.C. (2013). PCAOB Inspection Reports and Audit Quality, *J.Account, Public Policy*, Vol:32, 136-160.

Gürol. B. ve Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:15, Sayı:47. 131-148.

*Güncellenmiş ve Genişletilmiş Denetim İlke ve Esasları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, , 1. Cilt, 5.baskı.

Güredin, E. (1998). *Denetim*, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Güvemli, O. (2005). Dünya Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (The Journal of Accounting and Finance)* sayı:26. 24-34 Nisan.

Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, *Muhtav Dergisi*, Temmuz, 146-180.

*Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*, Annuel Rapport, (2018).  
<[http://www.h3c.org/textes/H3C\\_ra2018\\_Complet.pdf](http://www.h3c.org/textes/H3C_ra2018_Complet.pdf)>

*Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*, Annuel Rapport Reperes, (2018).  
<[http://www.h3c.org/textes/H3C\\_ra2018-synthese.pdf](http://www.h3c.org/textes/H3C_ra2018-synthese.pdf)>

*Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*, Strategic Plan (2012-2014).  
<<http://www.h3c.org/textes/H3C%20Strategic%20plan.pdf>>

*Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*, Strategic Plan (2015).  
<[http://www.h3c.org/textes/Plan\\_strategique-FR.pdf](http://www.h3c.org/textes/Plan_strategique-FR.pdf)>

Harrast, S.A. ve Olsen, L.M. (2007). Can Audit Committees Prevent Management Fraud?,  
*The CPA Journal*, January, Vol:77, No:1, <<https://www.questia.com/magazine/1P3-1201516231/can-audit-committees-prevent-management-fraud>>

Haspolat, M.A. (1991). *Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu*, 1990-1991 H.U.K. Konferansları 2, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Başbakanlık Basımevi Yayın No: 1991/318. Ankara.

Hegarty, J. (2007, Kasım). *Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles*, 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 15-17 Kasım MÖDAV.

HIH Insurance, <[https://en.wikipedia.org/wiki/HHI\\_Insurance](https://en.wikipedia.org/wiki/HHI_Insurance)> (20.03.2020)

Hilary, G. ve Lennox, C. (2005). The Credibility of Self-Regulation: Evidence From the Accounting Profession's Peer Review Program, *Journal of Accounting and Economics*, 40, 211-229.

Hogan, C.E., Zabihollah, R., Riley, R. A., Velury, U. K. (2008). Financial Statement Fraud: Insights from the Academic Literature, Auditing, *A Journal of Practice & Theory*, Vol:27, No:2, November, 231-252.

Hogan, C.E, ve Wiklins, M.S., (2008). Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?, *Contemporary Accounting Research*, Vol:25, No:1, Spring, 219-242.

Holm, C. ve Zaman, M. (2012). Regulating Audit Quality: Restoring Trust and Legitimacy, *Accounting Forum*, 36, 51-61.

Hoyle, J. (1978). Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative, *The Journal of Accountancy*, Vol: 145, Iss:5, May, 69- 78.

İç Denetim Birimi Başkanlığı, (2013). T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, 2013 Yılı Faaliyet Raporu, <<http://www.icdenetim.gov.tr/tr/faaliyet-raporlari>>



*İç Denetim Koordinasyon Kurulu*, (2015). 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2015KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>>

*International Organization of Securities Commission*, (2002). Principles for Auditor Oversight, A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commission, October. <<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD134.pdf>>

*International Organization of Securities Commission* (2002). Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor's Independence, October, <<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD133.pdf>>

*International Organization of Securities Commission*, (2019). Fact Sheet, July, <<https://www.iosco.org/about/pdf/IOSCO-Fact-Sheet.pdf>>

*Japanese Institute of Certified Public Accountants*, (2019). Annual Report. <<https://jicpa.or.jp/english/files/2019AnnualReport.pdf>>

Kamarudin, K.A., Ismail, W.A.W, Samsuddin, M. E. (2012). The Influence of CEO Duality on the Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality, *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 65, 919-924.

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 210, Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 220, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 230, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 240, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 250, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 260, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 265, İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 320, Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 330, Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 402, Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 450, Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 501, Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 505, Dış Teyitler,  
<<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 510, İlk Bağımsız  
Denetimler-Açılış Bakiyeleri, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 520, Analitik  
Prosedürler, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 530, Bağımsız  
Denetimde Örnekleme, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 540, Gerçeğe Uygun  
Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların  
Bağımsız Denetimi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 550, İlişkili Taraflar,  
<<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 570, İşletmenin Sürekliliği, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 580, Yazılı Açıklamalar, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 600, Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil), <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 610, İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 620, Uzman Çalışmalarının Kullanılması, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 700, Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 706, Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 710, Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 720, Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 800, Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 805, Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, BDS 810, Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10240/TDS-2020-Seti>>



*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2012). Faaliyet Raporu,  
<[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2012.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2013). Faaliyet Raporu,  
<[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2016). Faaliyet Raporu,  
<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2016.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2017). Faaliyet Raporu,,  
<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2017.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2018). Faaliyet Raporu,,  
<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, Stratejik Plan (2016-2020).

<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK\\_PLA  
N\\_18\\_10\\_sonweb.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLA<br/>N_18_10_sonweb.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2019). Tanıtım Broşürü,

<[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail /5276/Tan%C4%B1t%C4%B1m-  
Kitapc%CC%A7%C4%B1g%CC%86%C4%B1](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail /5276/Tan%C4%B1t%C4%B1m-<br/>Kitapc%CC%A7%C4%B1g%CC%86%C4%B1)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, Türkiye Denetim Standartları,

Bilgi Notu, <[http://kgk.gov.tr /Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi  
\\_Notu.pdf](http://kgk.gov.tr /Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi<br/>_Notu.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2016). Yıllık İnceleme

Raporu, <[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Ince  
leme\\_Raporu\\_Haziran%202017\\_16\\_06\\_2017\\_Kapak.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Ince<br/>leme_Raporu_Haziran%202017_16_06_2017_Kapak.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2017). Yıllık İnceleme

Raporu, <[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4  
%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4<br/>%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf)>

*Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, (2018). Yıllık İnceleme Raporu, <[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK\\_INCELEME\\_RAPORU\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK_INCELEME_RAPORU_2018.pdf)>

Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Çukurova Üniversitesi, Adana.

Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:111, Mayıs-Haziran, 15-41.

Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 17-38.

Karasu, R. (2014). Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:47, Sayı:1, Mart. 79-105.

Kardeş, S. (1996). *Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK Yayın No: 29, Ankara.

Kapardis, M.K. ve Psaros, J. (2006). The Implementation of Corporate Governance Principles in an Emerging Economy : A Critique of The Situation in Cyprus, *Corporate Governance*, Vol:14, No:2, March, 126-139.

Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara.

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L. (2001). Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri, *Yönetim*, Yıl: 12, Sayı:40, Ekim, 7-18.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMOMO Yayını, İstanbul.

Kehl, D. (2001). HII Insurance Group Collapse, <[https://www.aph.gov.au/About\\_Parliament/Parliamentary\\_Departments/Parliamentary\\_Library/Publications\\_Archive/archive/hihinsurance](https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/Publications_Archive/archive/hihinsurance)>

Kesimli, İ.G. ve Çalıyurt, K.T. (2018). Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye-ABD Karşılaştırması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 636-660.

Khan, M.A. (2009). Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:72 Ocak-Mart, 85-116.

Kıymık, H., Bekci, İ., ve Acar, D. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:17, Sayı:4, Aralık759-784.

Kızıl, C., Akman, V.ve Korkmaz, H. (2015). Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma, *Asos Journal, The Journal of Academic Social Science, Akademik, Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl:3,Sayı:10, Mart, 193-211.

Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68.ss. 65-89.

Koroğlu, Ç. (2015). Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler, *Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Temmuz, Cilt sayı :8(3), 31-44.

KPMG, (2016). Audit Committee Forum. Pasition Paper 4, Guidelines for the Audit Committee’s Assessment and Response to the Risk of Fraud. October. <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/mu/pdf/mu-acf-position-paper-4.pdf>>

KPMG, (2017). Bir Adım Önde Başlamak Denetim Komitesi Üyesi Olmak, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi:13, <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/02/bir-adim-onde-baslamak.pdf>>

Krauß, P., Qousigk, B.M. ve Zülch, H. (2014). Effects of Initial Audit Fee Discounts on Audit Quality: Evidence from Germany, *International Journal of Auditing*, Vol:18, 40-56.

Kuluçlu, E. (2006). Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, 3-37.

Küçüksözen, C. (2005). *Finsansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 183.

Küçüksözen, C. ve Küçükkocaoğlu, G. (2005). Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:5, Sayı:6, Eylül, 81-103.

Kütük, İ. (2008). *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne.

Li, Y., Stokes, D., Taylor, S., ve Wong, L. (2009). Audit Quality, Earnings Quality And The Cost of Equity Capital, 1-31. < <https://opus.lib.uts.edu.au/bitstream/10453/14174/1/2008005147.pdf>>

Lee, H.Y. ve Mande, V. (2005). The Relationship Audit Committee Characteristics with Endogenously Determined Audit and Non-Audit Fees. *Quarterly Journal of Business and Economics*, Vol: 44, No:3/4, Summer, Autumn, 93-112. <[https://www.jstor.org/stable/40473406?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40473406?seq=1#page_scan_tab_contents)>

Lennox, C. ve Pittman, J. (2010). Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firm, *Journal of Accounting and Economics*, 49, 84-103.

Lokanan, M. (2014). How Senior Managers Perpetuate Accounting Fraud? Lessons For Fraud Examiners From An Instructional Case, *Journal of Financial Crime*, September, 1-14.

Low, M., Davey, H. ve Hooper, K. (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges, *Critical Perspectives on an Accountig*, Vol:19, Issue:2, February, 222-254.

Löhlein, (2016). From Peer Review to PCAOB Inspections: Regulating for audit Quality in the U.S., *Journal of Accounting Lirature*, 36, 28-47.

Lui, L. ve Wong, J. (2015). The Past, Present and Future of Auditing in Chine, News & Views International Auditing, *The CPA Journal*, February, 14-17.

Maijoor, S.J ve Vanstraelen, A. (2002). Earnings Management: The Effects of National Audit Environment, Audit Quality and International Capital Markets, January, <<https://pdfs.semanticscholar.org/5b17/9651b7835328f993465dc5a5de9d3586e8d0.pdf>>

Magnan, M., Fogarty, T.J., Markarian, G. ve Bohdjalian, S. (2008). Inside Agency: The Rice and Fall of Nortel, <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1092288](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1092288)>



Malsch, B. ve Gendron, Y. (2011). Reining in Auditors: On the Dynamics of Power Surrounding an “Innovation” in the Regulatory Space, *Accounting, Organizations and Society*, Vol:36, 456-476.

Marşap, B. (2016). Uluslararası Akademik Forum - İç Denetimde Mesleki ve Akademik İnovasyon, Boğaziçi Üniversitesi, 6 Mayıs.

Marşap, B. ve Kurt, G. (2008). *Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938-2008)*, Ankara SMMM Odası Yayın No: 62.

Martin, K.U. (2011). The Public Oversight System for Statutory Auditors in Germany, GDLN Distance Learning Event on Public Oversight, 5 May. <[http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/69541881306403013535/KUMarten\\_AOC\\_Germany\\_5May2011\\_English.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/69541881306403013535/KUMarten_AOC_Germany_5May2011_English.pdf)>

Matter No: 03/VIC14, (2015). <<https://download.asic.gov.au/media/3393353/03vic14-dowsley-decision-and-reasons.pdf>>

Memiş M.Ü. ve Güner, M.F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:20, Sayı:2, 149-164.

Meral, E. (2016). Türkiye’de Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kamu Gözetimi Kurumu’nun Bilgi Sistemleri Denetiminde Üstlendiği Misyon, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, Yıl:1, Sayı:1, Nisan & Haziran, 83-99.

Messier, W.F., Glover, S.M. ve Prawitt D.F. (2006). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, 4.th edition, McGraw Hill Irwin, Boston.

Miller, R.I, ve Pashkoff, P.H. Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act, <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2002/miller.htm>>

Monem, R.M. (2011). The One-Tel Collapse: Lessons for Corporate Governance, *Australian Accounting Review*, 21(4), May, 340-351.

Monroe, G. ve Hossain, S. (2013). Does Audit Quality Improve After The Implementation of Mandatory Audit Partner Rotation? *Accounting and Management Information Systems*, Vol:12, No:2, 263-279.

Muniandy, B. (2007). Ceo Duality, Audit Committe Effectiveness and Audit Risk, A Study of the Malaysian Market, *Managerial Auditing Journal*, Vol:22, No:7, 716-728.

Murase, H., Numata,S. ve Takeda, F. (2011). Reputation of Low-Quality Big 4 and Non-Big 4 Auditors: Evidence From Auditor Switches of Former ChuoAoyama Clients, *Journal of Governance and Regulation*,Vol:2, No:1, 1-35, <Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1532207>>

National Instrument 52-108 Auditor Oversight Rules and Policies, (2014). <[https://cpab-crc.ca/docs/default-source/governance/national-instrument-52-108en.pdf?sfvrsn=e219f559\\_8](https://cpab-crc.ca/docs/default-source/governance/national-instrument-52-108en.pdf?sfvrsn=e219f559_8)>

Nolder, C.J. ve Kadous, K. (2018). Grounding the Professional Skepticims Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward, *Accounting, Organizations and Society*, 1-14, <<https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2018/03/Nolder-and-Kadous-Grounding-the-Professional-Skepticism-Construct-in-Mindset-and-Attitude-Theory-AOS-in-press.pdf>>

Odabaşı, C. ve Ergen, H. Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar, *Muhasebe ve Denetim Dünyası, e-dergi*, <<https://docplayer.biz.tr/17072317-Bagimsiz-denetimde-kamu-gozetimi-ve-skandallar-kgk-uzmani-cahit-odabasi.html> >

Okur, M. (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yeterlilik Etüdü, Ankara, Kasım.

Organic Act Governing the Establishment of the Financial Supervisory Commission, (2011). <<https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0300035>>

Osma, B.G., Gisbert, A. ve Cristobal, E.H., (2017). Public Oversight Systems for Statutory Auditors in the European Union, *European Journal of Law and Economics*, 44.517-552.

Özalp, İ., Topaloğlu, M. ve Akdemir, A. (1989). İşletmelerde Stratejik Planlama: Stratejik Planlamada Uygulama Planı Olarak Araştırma-Geliştirme Planlarının İncelenmesi ve KÜMAŞ (Kütahya Manyezit İşletmeleri A.Ş.) Örneği, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:7, Sayı:2, Kasım, 49-76.

Özbingöl, A. (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Ankara.

Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine

Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi, The Journal of Accounting and Finance*, Nisan. 55-72.

Özçelik, M. K. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı:20, 493-517.

Özel, K. (2007). İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Mayıs.

Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.

Özkul, F.U. ve Özdemir, Z. (2015). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: BİST-100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi, MÖDAV, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, Haziran, 227-244.

Özkul, L. (2003). *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, Nisan.

Palmrose, Z. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, Vol:63, No:1, Ocak, 55-73. Published by:American Accounting Association.

Peer Review Standards, <<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/peerreview/downloadabledocuments/peerreviewstandards.pdf>>

Pekuz, V. ve Aydoğan, Z.E. Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları, *Muhasebe ve Denetim Dünyası, e-dergi*, 1-6.

Pickett, K.H.S. ve Pickett J.M. (2005). *Auditing for Managers: The Ultimate Risk Management Tool*, Wiley Editorial.

*Public Company Accounting Oversight Board*, (2018). Annual Report, <[https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual %20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf](https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf)>

*Public Company Accounting Oversight Board*, (2018). Staff Preview of 2018 Inspection Observations, 2018. <<https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Staff-Preview-2018-Inspection-Observations.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, (2019). Annual Report, <<https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2019-PCAOB-Annual-Report.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-025, <<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-025-Deloitte-Anjin.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-028 <<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-028-BDO-Mexico.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-022 <<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-022%20-%20Marcum.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-017  
<<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-017-PwC-Mexico.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-012  
<<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-012-Trainor.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-010,  
<<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-010-Kosiek.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-008  
<<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-008-KPMG-Bermuda.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Release No. 105-2019-002  
<<https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2019-002-Kaplan.pdf>>



*Public Company Accounting Oversight Board*, (2017). Staff Inspection Brief 2017, Vol:2017/3, August, <<https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf>>

*Public Company Accounting Oversight Board*, Staff Inspection Brief, <<https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf#search=Vol%2E2017%2F3>>

Reid, L.C., Carcello, J.V., Li,C. ve Neal, T.L. (2015). Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Cost: Evidence from the United Kingdom. August. <<https://gov.sec.report/comments/s7-13-15/s71315-18.pdf>>

Reinstein, A. ve McMillan J.J. (2004). The Enron Debacle: More Than A Perfect Storm, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:15, Issues 6-7, August-October, 955-970.

Report on 2017 Inspection of BDO USA, LLP, PCAOB Release No: 104-2019-085, Issued by the PCAOB, June 20, 2019. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-085-BDO-USA-LLP.PDF>>

Report on 2017 Inspection of Deloitte & Touche LLP, PCAOB Release No: 104-2019-001, Issued by the PCAOB, December 20, 2018. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-001-Deloitte-Touche-LLP.pdf>>

Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP, PCAOB Release No:104-2019-122, Issued by the PCAOB, September 12, 2019. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-122-2017-Ernst-Young-LLP.pdf>>

Report on 2017 Inspection of Grant Thornton LLP, PCAOB Release No:104-2019-043, Issued by the PCAOB, March 21,2019. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-043-Grant-Thornton-LLP.pdf>>

Report on 2017 Inspection of KPMG LLP, PCAOB Release No:104-2019-002, Issued by the PCAOB, January 24, 2019. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-002-KPMG-LLP-2017.pdf>>

Report on 2017 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP, PCAOB Release No:104-2019-044, Issued by the PCAOB, February 28,2019. <<https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-044-PricewaterhouseCoopers-LLP.pdf>>

Rockness, H. ve Rockness, J. (2005). Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, The Impact on Corporate America, *Journal of Business Ethics*, 57, 31-54.

Rocs, (2007). Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu Türkiye, Muhasebe ve Denetim. <<http://documents.worldbank.org/curated/en/546971467995640189/text/66238-TURKISH-PUBLIC-TURKISH-ROSC-30.txt>>

Rokopou, T. (2002). Audit Profile: Office of The Auditor General of Cyprus, *International Journal of Government Auditing*, Vol:29, Issue:3, July, 14-16.

Saban, M. ve Atalay, B. ( 2005). Yönetim Muhasebeleri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:5, Sayı:16, Eylül, 49-60.

Said, K. ve Khasharmeh, H. (2014). Auditors' Perceptions on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence – Evidence from Bahrain, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol:6, No:1, April, 1-18.

Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:3, 45-57.

Sak, G. (2008, 1 Mart). Yoksa Bu Muhasebe Kuralları, Krizi Daha da Derinleştiriyor mu?, *Referans Gazetesi*, <<http://www.tepav.org.tr/tr/kose-yazisi/s/713>>

Sakin, T. (2019). KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi, *Muhasebe Enstitü Dergisi, Journal of Accounting Institute*, Yıl:2019, Sayı:61, 25-33.

*Sarbanes-Oxley Act*, <[https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)>

Sayar, A.R.Z. (2013). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Genişletilmiş II. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 451, Yayıncı: MU-DEN A.Ş., Ankara.

Sayar, A.R.Z. (2014). *KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları*, <[https://www.youtube.com/watch?v=hkFa9uG\\_BHs](https://www.youtube.com/watch?v=hkFa9uG_BHs)>

Sayar, Z. ve Alp, A. (2008). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme, *İşletme İktisat ve Finans Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 267:70-88.

Sawyer, L.B, Dittenhofer, M. ve Scheiner, J.H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th Edition, The Institute of Internal Auditors, Florida, USA.

Schultz, D. ve Harutyunyan, K. (2015). Combating Corruption: The Development of Whistleblowing Laws in United States, Europe, and Armenia, *International Comparative Jurisprudence*, 87-97.

Selimoğlu, S.K. ve Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, New Auditing Regulations In The Drafted Turkish Commercial Law, *Mali Çözüm Dergisi*,81 :17-44.

Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik  
<<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf>>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik <<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130528.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130528.htm>>

*Sermaye Piyasası Kurulu*, (2003). Kurumsal Yönetim İlkeleri, Temmuz,  
<[http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy\\_tr.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy_tr.pdf)>

*Sermaye Piyasası Kurulu*, (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22), <<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>>

*Sermaye Piyasası Kurulu*, (2013). Faaliyet Raporu, <<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1085&submenuheader=null>>

*Sermaye Piyasası Kurulu*, (2014). Faaliyet Raporu, <<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1182&submenuheader=null>>

*Sermaye Piyasası Kurulu*, (2015). Faaliyet Raporu, <<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1224&submenuheader=null>>

Sevilengül, O. (2001). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*, Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara: Gazikitabevi.

Sıvacı, H.Ö. (2016). Zorunluluk mu, Gereklilik mi: Kamu Kurumlarında Bağımsız Denetim, *KPMG Denetimin Değeri*, Ocak. 182-189.

Sigortacılık ve Özel Emeklilik Sektörlerinin Gözetimine ve Denetimine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 14.09.2011 Tarih ve 28054 sayılı Resmi Gazete.

Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete.

Stewart, J. ve Munro, L. (2007). The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian Auditors, *International Journal of Auditing*, No:11, 51-69.

Soysal, Ş. (2016). Kaliteli Bir Denetim Faaliyeti İçin Denetim Komitelerinin Genişleyen Rolü, *KPMG Denetimin Değeri*, KPMG Türkiye, Ocak, 155-167.

Suiçmez, (2016). Bilgi Çağında Denetim: Denetim Baştan Tanımlamak mı Klasik Rolünü Yeniden Keşfetmek mi? *KPMG Türkiye*, Ocak, 27-32.

Sulaiman, N.A. (2011). *Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors*, (Unpublished PhD Thesis), The University of Manchester.

Şişmanoğlu, E. (2016). Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı ve Türkiye’de Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Tackett, J., Wolf, F. ve Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and Audit Failure, A Criminal Examination, *Managerial Auditing Journal*, Vol:19, No:3, 340-350.

Tekinalp, Ü., Poroy, R., ve Çamoğlu, E. (2005). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Güncelleştirilmiş 9. Baskıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul: Arıkan.

Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt:45, Sayı: 519, 81-96.

*The Auditor Law*, Law Providing For The Statutory Audits of Annual and Consolidated Financial Statements by Statutory Auditors and Audit Firms and Related Matters, Law No. 53(I)/2017, Official Gazette Annex I (I), No. 4603, 2.6.2017.  
<<https://www.icpac.org.cy/zePortal/WebFiles/SELK/WebDocuments/Pages/Laws/The%20Auditors%20Law%20-%20Full%20TEXT%20-%20ENGLISH.pdf>>

The FRC and Its Regulatory Approach, (2014). January,  
<<https://www.frc.org.uk/getattachment/de950642-4c6d-4909b9655707108fc55a/TheFRCanditsRegulatoryApproach.pdf>>

*The Institute of Internal Audits*, (2015). Embracing Opportunities in a Dynamic Environment, İç Denetim Enstitüsü, 2015 İç Denetimin Global Nabzı, Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak.



*The Institute of Internal Audits*, (2016). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları, <<http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2018 Member Profile – POA/CMB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=8490>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – AOB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9781>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – CPAB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9771>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – CPAOB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9809>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – CyPAOB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=10093>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – FRC, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9811>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – FSA/CPAAOB, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9788>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – FSC, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9773>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Member Profile – H3C, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9779>>

*The International Forum of Independent Audit Regulators*, 2019 Survey of Inspection Findings, <<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/press/20200203/2019Surveyreport.pdf>>

Thomas, A.R. ve Gibson, K.M. (2003). Management Is Responsible, Too, *Journal of Accountancy*, Vol:195, Iss:4.

Tiscini, R. ve Donato, F. (2008). The Relation Between Accounting Frauds And Corporate Governance Systems: An Analysis Of Recent Scandals., <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1086624](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086624)>

Tokgöz, İ.B. Kurumsal Yönetim Uyum Raporu: Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık, Menfaat Sahipleri, <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=3>>

Toksoy, S. (2015). *Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararına Etkisi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.

Tuan, K. (2016). Finansal Raporlama Zamanlılığına Farklı Bir Bakış, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 99-114.

Tufan, M. ve Görün, M. (2013). Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:89 Nisan-Haziran, 115-135.

Tuncer, N. ve Karahan, Ö. (2016). Bağımsız Denetimin Güven ve Şeffaflık Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Düzenlemeler, *KPMG Denetimin Değeri*, Ocak. 18-27.

Turley, S. ve Zaman, M. (2007). Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioural Effects, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol:20, Issue:5, 765-788, <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570710779036>>

Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği, (2012). *TÜSİAD 40 Uygulama Örnekleri İle Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri*.

Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği, (2008). *Yönetim Kurullarına İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru*, Yayın No: TÜSİAD-T/2008/05/461, Mayıs.

Türker, M. (2007, Mayıs). *Kamu Güveni ve Muhasebe Mesleği*, Uludağ Üniversitesi İİBF, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Küreselleşmenin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi, Antalya.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu, (2008). *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, International Standards on Auditing and Assurance*, Türmob Yayınları No:339. Ankara.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı.

*Türkiye İç Denetim Enstitüsü*, (2015). Faaliyet Raporu, <[http://www.tide.org.tr/uploads/FAAL%C4%B0YET%20RAPORU\\_2015.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/FAAL%C4%B0YET%20RAPORU_2015.pdf)>

Türkiye Muhasebe Standardı TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,  
(2015). 23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin  
Organizasyon Yapısı, FEE Araştırması.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği  
Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 27.11.2007 Tarih ve  
26707 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,  
Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ  
<<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-4.htm>>

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C. Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü, TBMM  
Adalet Komisyonunun Kabul Ettiği Metin, 03/05/2007.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), *Handbook of Internal  
Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements*, (2007).

Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de  
Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8,  
Sayı:89, Mayıs, < <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm#> >

Usta, S. (2016). Kamu Yönetiminde Etik Bir Sorunsal Olarak Çıkar Çatışması ve Kamu Görevi Sonrası İstihdam, *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt:19, Sayı:2, 1-17.

Uyar, S. (2004). *Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Uzay, Ş. (2004). Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, 1-25.  
<[www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay\\_dle.pdf](http://www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_dle.pdf)>

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

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, 9-11 Kasım 2006, WCAE, “The 10<sup>th</sup> World Congress of Accounting Educators & The 3<sup>rd</sup> Annual International Accounting Conference”, *Möдав, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:4, 175-210.  
<[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/SUZAY\\_KG.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/SUZAY_KG.pdf)>

Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2009). Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecinin Etkinliğindeki Rolü, MÖDÄV 6. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 4-5 Aralık, İstanbul, < <https://docplayer.biz.tr/62186899-Muhasebeci-ve-denetcilere-yonelik-yaptirimlarin-finansal-raporlama-surecinin-etkinligindeki-rolu.html>>

Uzay, Ş. ve Kaya, H.P. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı: 20, 721-740.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M., (2008, Temmuz). *Türkiye’de Muhasebe Denetimi : Geçmişten Geleceğe*, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz, İstanbul .

Uzun, A.K., Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, <[http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx)>

Uzun, A.K., Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası: Denetim Komitesi, <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi/Makale-%20DENETİM%20KOMİTESİ.pdf>>

Uzun, A.K. 2008. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı Nasıl Sağlanır?, <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi>>

i/Denetim%20Komitesi%20%C3%9Cyelerinin%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1zl%C4%B1%C4%9F%C4%B1.pdf.>

Ünkaya, G. ve Dursun, G.D. (2018). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Artırmada Bilgi İşşası Modelinin Kurulması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:55, 15-24.

*Verfahrensordnung der Abschlussprüferaufsichtsstelle*, (2016). APAS. <[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die\\_APAS/Einrichtung\\_und\\_Aufgaben/einrichtung\\_und\\_aufbau\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/Einrichtung_und_Aufgaben/einrichtung_und_aufbau_node.html)>

Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y. ve Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, <[https://www.researchgate.net/publication/312529725\\_YOLSUZLUK\\_MUHASEBE\\_HILELERI\\_VE\\_ORNEKLERI](https://www.researchgate.net/publication/312529725_YOLSUZLUK_MUHASEBE_HILELERI_VE_ORNEKLERI)>

Yanık, S.S. ve Öztürk, C. (2018). Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS-1 Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, Cilt 20, 1007-1029.

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



Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *İSMMMO Mali Çözüm*, Sayı:107, Eylül-Ekim, 147-162.

Yazar, B.B. ve Yalçın, Z. (2019). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları, *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, İnönü University International Journal of Social Sciences*, Cilt (Vol.) 8, Sayı (Number) 1, 260-277.

Yüksel, G. (2007, Mart). *Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları*, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara.

Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetimin Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:22, Sayı:1, 465-480.

Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamalar*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.

Volkman, T. The Public Oversight System for Statutory Auditors in Germany, Role and Importance of the Governing Body of a Public Oversight System, Workshop for Members of the Polish Audit Oversight Commission,

<[http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF /Resources/4152117-1278448373484/ volkmann\\_role\\_of\\_govbody\\_in\\_pos.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1278448373484/volkmann_role_of_govbody_in_pos.pdf)>

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

*WPK Faaliyet Raporu* (2014). Tätigkeitsbericht 2014, der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer, <<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2014.pdf>>

*WPK Faaliyet Raporu* (2015). Tätigkeitsbericht 2015, der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer, <<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2015.pdf>>

*WPK Faaliyet Raporu* (2016). Tätigkeitsbericht 2016, der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer, <<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2016.pdf>>

*WPK Faaliyet Raporu* (2017). Tätigkeitsbericht 2017, der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer, <<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2017.pdf>>

WPK *Faaliyet Raporu* (2018). Tätigkeitsbericht 2018, der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer, <<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2018.pdf> >

Zencirkıran, S. (2015). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 98 Temmuz – Eylül, 61-74.

660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 20.12.1994 Tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

6262 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (eski).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, ([www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)).

İç Denetim Enstitüsü, The Institute of Internal Auditors, (<https://na.theiia.org>).

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

About The CPAAOB, <<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/overview.html>>  
(11.03.2020).

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

APAS, <[https://www.bafa.de/EN/AOB/aob\\_node.html](https://www.bafa.de/EN/AOB/aob_node.html)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die\\_APAS/Einrichtung\\_und\\_Aufgaben/einrichtung\\_und\\_aufbau\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/Einrichtung_und_Aufgaben/einrichtung_und_aufbau_node.html)> (08.03.2020).

APAS, <[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Inspektionen/inspektionen\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Inspektionen/inspektionen_node.html)>  
(08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/apas\\_liste\\_wirtschaftspruefergesellschaften.html?nn=9677154](https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/apas_liste_wirtschaftspruefergesellschaften.html?nn=9677154)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Inspektionen/inspektionen\\_node.html;jsessionid=FBB4B91AFA766D1DD643EE0F4B905333.1\\_cid371](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Inspektionen/inspektionen_node.html;jsessionid=FBB4B91AFA766D1DD643EE0F4B905333.1_cid371)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Anlassbezogene\\_Berufsaufsicht/anlassbezogene\\_berufsaufsicht\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Anlassbezogene_Berufsaufsicht/anlassbezogene_berufsaufsicht_node.html)> (08.03.2020).

APAS, <[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Home/home\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Home/home_node.html)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die\\_APAS/Leitung\\_Beschlusskammern\\_Fachbeirat/leitung\\_beschlusskammern\\_fachbeirat\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/Leitung_Beschlusskammern_Fachbeirat/leitung_beschlusskammern_fachbeirat_node.html)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die\\_APAS/die\\_apas\\_node.html;jsessionid=6266C2F361229EAD0C221AC76E79F04B.1\\_cid371](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/die_apas_node.html;jsessionid=6266C2F361229EAD0C221AC76E79F04B.1_cid371)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Aufsicht\\_WPK/aufsicht\\_wpk\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Aufsicht_WPK/aufsicht_wpk_node.html)> (08.03.2020).

APAS,<[https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/APAS/DE/jahresbericht\\_20180702.html](https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/APAS/DE/jahresbericht_20180702.html)> (08.03.2020).

APAS, <[https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Internationale\\_Zusammenarbeit/Bilaterale\\_Zusammenarbeit/bilaterale\\_zusammenarbeit\\_node.html](https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Internationale_Zusammenarbeit/Bilaterale_Zusammenarbeit/bilaterale_zusammenarbeit_node.html)> (08.03.2020).

ASIC, <<https://download.asic.gov.au/media/5068733/01qld17-williams-decision-and-reasons.pdf>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://download.asic.gov.au/media/3393353/03vic14-dowsley-decision-and-reasons.pdf>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://download.asic.gov.au/media/3326073/01nsw14-hill-decision-and-reasons-240715-version2.pdf>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/asic-audit-inspections/#objective>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://asic.gov.au/about-asic/what-we-do/how-we-operate/asic-industryfunding/frequently-asked-questions/>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://asic.gov.au/about-asic/what-we-do/our-role/history/>> (22.03.2020).

ASIC, <<https://asic.gov.au/for-business/payments-fees-and-invoices/asic-fees/>>  
(22.03.2020).

CPAB, <<https://cpab-ccrc.ca/who-we-are/>> (20.03.2020).

CPAB, <<https://cpab-ccrc.ca/what-we-do/audit-firm-oversight>> (20.03.2020).

CPAB, <<https://cpab-ccrc.ca/what-we-do/stakeholder-engagement>> (20.03.2020).

CPAB, <<https://cpab-ccrc.ca/what-we-do/international-matters>> (20.03.2020).

CPAB, <<https://cpab-ccrc.ca/what-we-do/thought-leadership>> (20.03.2020).

CyPAOB, <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page05\\_en/page05\\_en?OpenDocument](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page05_en/page05_en?OpenDocument)> (08.04.2020).

CyPAOB, <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page30\\_en/page30\\_en?OpenDocument](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page30_en/page30_en?OpenDocument)> (08.04.2020).

CyPAOB, <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page30\\_en/page30\\_en?OpenDocument](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page30_en/page30_en?OpenDocument)> (08.04.2020).

CyPAOB, <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page91\\_gr/page91\\_gr?OpenDocument](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/page91_gr/page91_gr?OpenDocument)> (08.04.2020).

CyPAOB, <[http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/All/522B2C9F75987169C225853B002F745D/\\$file/%CE%95%CE%B3%CE%BA%CF%8D%CE%BA%CE%BB%CE%B9%CE%BF%CF%82%20162020%20ARD%20provisions%20not%20covered%20in%20the%20ISAs%20reviewed\\_ISA220%20ISA260%20ISA265.pdf](http://www.cypaob.gov.cy/mof/ede/ede.nsf/All/522B2C9F75987169C225853B002F745D/$file/%CE%95%CE%B3%CE%BA%CF%8D%CE%BA%CE%BB%CE%B9%CE%BF%CF%82%20162020%20ARD%20provisions%20not%20covered%20in%20the%20ISAs%20reviewed_ISA220%20ISA260%20ISA265.pdf)> (08.04.2020).

CyPAOB, <<https://xprimm.com/Cyprus-based-Olympic-Insurance-bankruptcy-left-200-000-Bulgarian-clients-without-MTPL-insurance-policies-and-beheaded-the-insurance-market-watchdog-articol-2,10,15-11854.htm>> (08.04.2020).

CyPAOB, <<https://www.cyprusprofile.com/en/companies/the-institute-of-certified-public-accountants-of-cyprus-icpac/>> (08.04.2020).

EGA OB, <<https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupDetail&groupID=1733>> (11.03.2020).



EGAOB, <<https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=memberDetail.memberDetail&memberID=3326&orig=group>> (11.03.2020).

EGAOB, <<https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupDetail&groupID=1733>> (08.04.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/auditors>> (07.3.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/about-the-frc>> (10.03.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/about-the-frc/role-and-responsibilities>> (07.03.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/auditors/audit-quality-review>> (07.03.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/news/june-2011/frc-appoints-john-kellas-as-interim-chairman-of-th>> (07.03.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/about-the-frc/structure-of-the-frc/frc-board/frc-board-members>> (07.03.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/news/july-2019/latest-frc-audit-inspections>> (02.04.2020).

FRC, <<https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit>>  
(07.03.2020).

FSA, <<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/overview.html>> (11.03.2020).

FSA, <<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/threeres.html> erişim> (11.03.2020).

FSA, <<https://www.fsa.go.jp/en/refer/data/crcl.pdf>> (12.03.2020).

FSA, <<https://www.fsa.go.jp/en/news/2015/20151222-2.html>> (12.03.2020).

FSC, <<https://www.fsc.gov.tw/en/home.jsp?id=10&parentpath=0,1>> (01.04.2020).

FSC, <<https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=13&parentpath=0%2C3>> (01.04.2020).

FSC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/chinese-taiwan>> (01.04.2020).

FSC, <<https://www.fsc.gov.tw/en/home.jsp?id=95&parentpath=0%2C2>> ( 01.04.2020).

FSC,<<https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=233&parentpath=0%2C117%2C228>>  
(01.04.2020).

FSC,<<https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=235&parentpath=0%2C117%2C228>>  
(01.04.2020).

FSC, <<http://www.ardf.org.tw/english/sas1.html> > (01.04.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/presentation.htm>> (09.03.2020).

H3C,<<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000019900596&cidTexte=LEGITEXT000005634379>> (09.03.2020).

H3C,<<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000036432947&cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20180101>>  
(09.03.2020).

H3C, <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000036432945&cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20180101>>  
(09.03.2020).

H3C, <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000032258594&cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20160617>>  
(09.03.2020).

H3C, <[http://www.h3c.org/discipline\\_decisions\\_H3C.htm](http://www.h3c.org/discipline_decisions_H3C.htm)> (09.03.2020).

H3C, <[http://www.h3c.org/discipline\\_decisions\\_CRD.htm](http://www.h3c.org/discipline_decisions_CRD.htm)> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/H3CcCERF.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/H3CcDETHIEULLOY.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/H3CcBOURLIONNELESUEUR.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/RAPP.GEN%20CAC%20PAYA.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/RAPPORTEUR%20GENERAL%20DEC.%20GAUTHIER.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/180315%20D%C3%A9cision%20CRD%20Versailles%20M.%20SMADJA.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/2019-08.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/2019-05.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/2019-06.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/2019-07.pdf>> (09.03.2020).

H3C, <<http://www.h3c.org/fiches/2019-03.pdf>> (09.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/>>(18.02.2017).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-states-america>>(07.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-kingdom>>  
(07.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/turkey>> (10.04.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>> (08.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france>> (09.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/japan>> (12.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/australia>> (22.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>> (22.03.2020).

IFAC, <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/cyprus>> (08.04.2020).

IFIAR, <<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9781>> (22.03.2020).

IFIAR, <<https://www.ifiar.org/members/member-directory/>> (22.03.2020).

IFIAR, <<https://www.ifiar.org/members/member-directory/>> (08.04.2020).

IOSCO, <<https://www.iosco.org/about/?subsection=membership&memid=1>> (07.04.2020).

IOSCO, <<https://www.iosco.org/about/?subsection=membership&memid=3>> (20.03.2020).

IOSCO, <<https://www.iosco.org/about/?subSection=mmou&subSection1=signatories>>  
(08.04.2020).

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

JICPA, <<https://jicpa.or.jp/english/about/history/index.html>> (12.03.2020).

JICPA, <<http://www.hp.jicpa.or.jp/english/about/jicpa/index.html>> (12.03.2020).

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

JICPA, <<http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/legal/index.html>> (12.03.2020).

JICPA, <<http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/discipline/index.html>> (12.03.2020).

JICPA, <[https://jicpa.or.jp/english/accounting/becoming/pdf/PUBLICATIONCPA\\_Profession\\_in\\_Japan2008.pdf](https://jicpa.or.jp/english/accounting/becoming/pdf/PUBLICATIONCPA_Profession_in_Japan2008.pdf)> (12.03.2020).

KGK, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon>>  
(10.04.2020).

KGK, <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Isletmelerin-Performans-Raporlar%C4%B1>> (06.07.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/enforcement/Pages/default.aspx>> (09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/Inspections/Pages/InspectedFirms.aspx>> (07.03.2020).



PCAOB, <<https://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf>>

(09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/enforcement/Pages/default.aspx>> (09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/staff-inspection-brief-2017-issuers-8-30-17.aspx>> (09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2201.aspx>> (09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>> (09.03.2020).

PCAOB, <<https://pcaobus.org/Inspections/Pages/InspectedFirms.aspx>> (23.04.2020).

RESMİ GAZETE, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>>

(24.02.2017).

RESMİ GAZETE, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314-9-1.pdf>>

(24.02.2017).

RESMÎ GAZETE, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1-1.pdf>>  
(24.02.2017).

RESMÎ GAZETE, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160319-7.pdf>>  
(24.02.2017).

RESMÎ GAZETE, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>>  
(01.04.2020).

RESMÎ GAZETE,<<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>>  
(10.04.2020).

SEC, <<https://www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html#secexact1934>> (07.03.2020).

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

TURMOB,<[https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm))> (10.02.2020).

TURMOB, <<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->> (10.02.2020).

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

<[http://www.muhasabenet.net/haber.php?haber\\_id=17039](http://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=17039)> (24.02.2017).

<<http://www.alomaliye.com/2019/02/18/bagimsiz-denetime-tabi-olan-sirketler/>>  
(01.04.2020).

<<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx>> (24.02.2017).

<<https://www.gov.uk/government/organisations/professional-oversight-board>>  
(07.03.2020).

<[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db50e5274a2268000045/financial\\_reporting\\_council\\_presentation.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db50e5274a2268000045/financial_reporting_council_presentation.pdf)> (07.03.2020).

<<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/abschlussprueferaufsichtskommission-apak-52179>> (08.03.2020).

<<https://tr.linkedin.com/company/abschlusspr-feraufsichtskommission-auditor-oversight-commission-apak-aoc->> (08.03.2020).

<<https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>> (09.03.2020).

<<http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=1900&vm=02&re=02>>  
(12.03.2020).

<<https://en.wikipedia.org/wiki/Livent>> (15.03.2020).

<<https://www.cadb.gov.au/about-cadb/functions/>> (22.03.2020).

<<https://www.cadb.gov.au/decisions/cadb-decisions/>> (22.03.2020).

<[http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/All/ED84F082A0970F90C225841D00234E44/\\$file/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%AF%CE%B1%CF%83%CE%B7%20%CE%93%CE%9B%CF%84%CE%94%20%CF%83%CF%84%CE%BF%20Rotary%20Club%2019042019.pdf](http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/All/ED84F082A0970F90C225841D00234E44/$file/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%AF%CE%B1%CF%83%CE%B7%20%CE%93%CE%9B%CF%84%CE%94%20%CF%83%CF%84%CE%BF%20Rotary%20Club%2019042019.pdf)>  
(08.04.2020).

<<https://www.ft.com/content/720a101c-365a-11e8-8b98-2f31a>> (08.04.2020).

<<https://kelimeler.net/Yanl%C4%B1%C5%9F-kelimesinin-anlami-nedir>> (06.02.2020).

<<http://tr.wikipedia.org/wiki/Sistem>>(21.02.2017).

<<https://www.iaa.org.uk/about-us/>> (01.03.2017).

<[https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi\\_105.html](https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi_105.html)> (08.07.2020).