



T.C.

**NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayımlanan Şeffaflık  
Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi**

Yüksek Lisans Tezi

Murat İVEN

Danışman

Doç. Dr. Ahmet TANÇ

Nevşehir

Haziran, 2019





T.C.

**NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık  
Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi**

Yüksek Lisans Tezi

Murat İVEN

Danışman

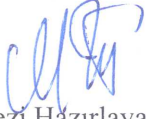
Doç. Dr. Ahmet TANÇ

Nevşehir

Haziran, 2019

## BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.



Tezi Hzırlayan

Murat İVEN

## TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK

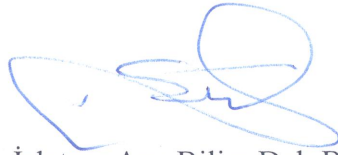
“Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi” adlı Yüksek Lisans tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzu’na uygun olarak hazırlanmıştır.



Tezi Hazırlayan  
Murat İVEN



Danışman  
Doç. Dr. Ahmet TANÇ



İşletme Ana Bilim Dalı Başkanı  
Prof. Dr. Şevki ÖZGENER

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ahmet TANÇ danışmanlığında Murat İVEN tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi” adlı çalışma, jürimiz tarafından Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

25.06.2019

### JÜRİ


Danışman: Doç. Dr. Ahmet TANÇ

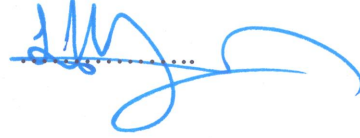
Üye :Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Üye : Doç.Dr.Şükran GÜNGÖR TANÇ

### İMZA



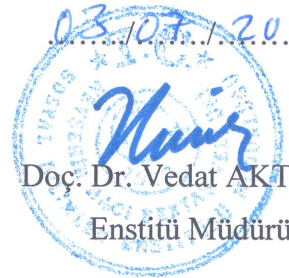




### ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 03./07./2019 tarih ve 2019.25-525

Sayılı kararı ile onaylanmıştır.

03.07.2019  
  
Doç. Dr. Vedat AKTEPE  
Enstitü Müdürü V.

## TEŞEKKÜR

Muhasebe alanını tercih etmemde ve tezin başından sonuna kadar tüm aşamalarında özverili katkıları olan değerli hocam Doç. Dr. Ahmet TANÇ'a teşekkürlerimi ve saygılarımı ifade etmek isterim. Manevi destekleri ve özverili katkılarından dolayı başta kıymetli hocam Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ olmak üzere emeği geçen tüm hocalarıma teşekkürü borç bilirim.

Tezin uygulama kısmına katılımcı olarak destek veren ve çok yoğun dönemlerinde kıymetli zamanlarını ayıran değerli hocalarım Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU'na, Prof. Dr. Hasan KAVAL'a, Prof. Dr. Şaban UZAY'a, Prof. Dr. Süleyman UYAR'a, Prof. Dr. Ganite KURT'a teşekkürlerimi ve saygılarımı ifade etmek isterim. Tezin uygulama kısmına değerli zamanlarını ayırarak destek veren Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve bağımsız denetim kuruluşları yetkililerine teşekkürü borç bilirim.

Son olarak, çalışmalarım sürecinde bana gösterdikleri özveri ve manevi desteklerinden dolayı eşime ve çocuklarıma da teşekkür ederim.

Nevşehir, 2019

Murat İVEN

# **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINCA YAYINLANAN ŞEFFAFLIK RAPORLARININ DENETİMİN KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ**

**Murat İVEN**

**Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Muhasebe Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans, Haziran 2019**

**Danışman: Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

## **ÖZET**

Dünya çapında, son zamanlarda yaşanan finansal krizler, şirket iflasları, muhasebe ve denetim skandalları sonrasında, özellikle bağımsız denetim mesleğini ilgilendiren radikal gelişmeler yaşandı. Devletler ve düzenleyici kurumlar yeni yasalar ve standartlar yayınlamakla yürürlüğe koydu ve çalışmalar denetim kalitesi üzerine yoğunlaştı. Bağımsız denetim kuruluşlarına şeffaflık raporları yayınlama yükümlülüğü getirilmesi ise bu gelişmelerin sonuçlarından biriydi.

Bu çalışmada, denetim kurumlarının, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflığı sağlamada araç olarak kullandıkları şeffaflık raporlarının, denetim kalitesine etkileri hususunda akademisyenler, düzenleyici kurum yetkilileri ve uygulayıcı konumdaki bağımsız denetçilerin konuya bakış açılarını ortaya koyarak somut değerlendirme ve önerilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Çalışmada, öncelikle, “bağımsız denetim kalitesi nedir?” ve “göstergeleri nelerdir?” sorularına mevcut literatür ve düzenleyici kurumların çalışmaları incelenerek cevap bulunmaya çalışılmış ve şeffaflık raporlarına ilişkin bilgiler irdelenmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde, nitel araştırma yöntemiyle, bağımsız denetim kalitesi ve göstergeleri, şeffaflık raporları ve şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkileri konularında akademisyenlerin, düzenleyici kurum yetkililerinin ve bağımsız denetim firması yetkililerinin değerlendirmeleri alınmıştır. Daha sonra elde edilen değerlendirmeler, derlenerek ve yorumlanarak okuyucuya hazır hale getirilmiştir. Bağımsız denetim kalitesine ilişkin tanımlamalarda; “standartlara uyum”, “denetim raporlarının sağladığı makul güvence” ve “finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılama”



temel unsurlar olarak öne çıkmıştır. Genel olarak, şeffaflık raporlarının disipline edici yönünün, denetim kalitesini etkileyen en önemli faktör olduğu ifade edilirken bu etkinin varlığı en güçlü şekilde akademisyenler tarafından vurgulanmıştır. Diğer katılımcılar genelde şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisini oldukça zayıf olarak nitelmişlerdir. Ayrıca, akademisyenler, şeffaflık raporlarının değerlendirmesinde peer-review (akranların gözden geçirmesi) ve derecelendirmeye dayalı bir yöntemin şeffaflık raporlarını daha işlevsel yapacağını ve denetim kalitesine olan etkisinin artacağını ifade etmişlerdir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kalitesi, Şeffaflık Raporu

# **EFFECT OF TRANSPARENCY REPORTS PUBLISHED BY AUDIT FIRM ON QUALITY OF AUDIT**

**Murat İVEN**

**Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Institute of Social Sciences**

**Department of Business Administration, M.B.A, June 2019.**

**Supervisor: Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

## **ABSTRACT**

In the aftermath of financial crises, corporation collapses, accounting and auditing scandals encountered across the World recently, radical developments took place, especially, regarding auditing profession. States and regulatory bodies issued new laws, standards and put into effect while studies were focusing on quality of audit. The requirement of being published transparency report by independent audit firm that audited public interest entities emerged as a result of these developments.

In this study, about effects of transparency report used by audit firms as a means of ensuring transparency which is one of corporate governing principles, on quality of audit, concrete assessments and suggestions have been tried to reach by revealing viewpoints of academicians, regulatory body authorities and auditors being in practitioner, related the topic. In the study, primarily, answers to questions of “what is quality of independent audit?” and “what determines quality of independent audit?” have been looked for by examining existed literature and studies of regulatory bodies and transparency report was scrutinized. In the application section of the study, assessments of academicians, audit firm officials and regulatory body authorities on quality of independent audit and its indicators, transparency report and effects of transparency report on quality of independent audit were received through qualitative research. Then, The Assessments were compiled by interpreting and made ready for readers.

In definitions of audit quality, generally, “compliance with standards”, “reasonable assurance provided by audit report“ and “meeting the expectations of users of financial statement” were revealed as key elements. Disciplinary aspect of

transparency report was seen as essential factor, affecting audit quality. While existence of this effect was emphasized by academicians robustly, regulatory body officials and auditors pointed out quite weak relationship between transparency report and audit quality. Also, academicians asserted that in evaluating transparency report, following a way based on peer-review and rating would bolster its function and effect on audit quality.

**Keywords:** Independent Audit, Quality of Independent Audit, Transparency Report



# İÇİNDEKİLER

**Sayfa No:**

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR VE SEMBOLLER.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAMSAL AÇIDAN DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Denetimin Ortaya Çıkışı ve Gerekliliği.....	5
1.2. Denetim Kavramı ve Bileşenleri.....	9
1.3. Denetim Türleri.....	13
1.3.1. Amaçları açısından Denetim Türleri.....	13
1.3.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi.....	13
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	14
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi.....	15
1.3.2. Kapsamı Açısından Denetim Türleri.....	15
1.3.3. Uygulama Amacına Göre Denetim Türleri.....	16
1.3.4. Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri.....	17
1.3.5. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim Türleri.....	18
1.4. Denetçi Türleri.....	19
1.4.1. Bağımsız Denetçiler.....	19
1.4.2. Kamu Denetçileri.....	20
1.4.3. İç Denetçiler.....	20
1.5. Bağımsız Denetimin Fonksiyonları.....	20
1.6. Bağımsız Denetimin Faydaları.....	21
1.6.1. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları.....	22

1.6.2. İş Dünyasının Diğer Üyeleri Açısından Faydalar.....	22
1.6.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Faydalar.....	23
1.7. Bağımsız Denetimde Düzenleyici Kurumlar.....	24
1.8. Bağımsız Denetimin Dış Gözetimi ve KGK.....	27
1.9. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	28
1.9.1. Genel Standartlar.....	29
1.9.2. Çalışma Alanı Standartları.....	32
1.9.3. Raporlama Standartları.....	34

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE ŞEFFAFLIK RAPORLARI

2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı.....	39
2.1.1 DeAngelo ve Finansal Tablolarda Güvence Seviyesi Yaklaşımı.....	42
2.1.2. Standartlarla Uyumluluk Seviyesi yaklaşımı.....	44
2.1.3. GAO (ABD Hesap Verebilirlik Kurumu) ve İki Yaklaşımlı Tanımlama	45
2.1.4. Düzenleyici Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Tanımları.....	46
2.1.4.1. PCAOB Bağımsız Denetim Kalitesi Tanımı.....	46
2.1.4.2. IAASB Bağımsız Denetim Kalitesi Çerçevesi.....	61
2.1.4.3. FRC (Finansal Raporlama Konseyi) Denetim Kalitesi Çerçevesi	70
2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol.....	74
2.2.1. KKS-1 Kalite Kontrol Standardı.....	75
2.2.2. BDS 220 Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü.....	76
2.2.3. Mesleki Etik İlkeler.....	79
2.2.3.1. Etik ve Ahlak Kavramı.....	79
2.2.3.2. KGK Mesleki Etik Kuralları.....	81
2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yayınladıkları Şeffaflık Raporları.....	82
2.3.1. Şeffaflık ve İlişkili Kavramlar.....	82
2.3.2. Şeffaflık Raporlarının Gelişimi.....	84
2.3.3. Bazı Yetki Bölgelerinde Şeffaflık Raporu Düzenlemeleri.....	87
2.3.4. Şeffaflık Raporlarının İçeriği.....	89
2.3.4.1. Avrupa Birliği'nde Denetçilerin Şeffaflık Raporları.....	90
2.3.4.2. Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin Şeffaflık Raporları.....	92

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINCA YAYINLANAN ŞEFFAFLIK RAPORLARININ DENETİMİN KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı.....	96
3.2. Araştırmanın Önemi.....	98
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	99
3.3.1. Araştırmanın Katılımcıları.....	100
3.3.2. Araştırma Verilerinin Toplanması.....	102
3.3.3. Araştırmanın Kısıtları.....	103
3.3.4. Araştırma Verilerinin Analizi.....	104
3.3.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	104
3.3.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Kalite Göstergeleri.....	105
3.3.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları.....	112
3.3.5.3. Şeffaflık Raporlarının İçeriği.....	115
3.3.5.4. Bağımsız denetim kuruluşlarının Şeffaflık Raporu Uygulamalarının Denetim Kuruluşlarının Şeffaflığına Katkısı.....	120
3.3.5.5. Şeffaflık Raporu Uygulamasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri.....	123
3.3.5.6. Katılımcılarla Ele Alınan Konular Kapsamında Eklenecek Hususlar.....	126
SONUÇ.....	130
EKLER.....	149
ÖZ GEÇMİŞ.....	151

## KISALTMALAR VE SEMBOLLER

AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
ASB	Denetim Standartları Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim standartları
CCAB	Muhasebe Kurumları Danışma Kurulu
CPAB	Kanada Hesap verebilirlik Kurulu
FRC	Finansal Raporlama Konseyi
GAAS	Genel kabul Görmüş Denetim standartları
GAO	ABD Hükümet Hesap Verebilirlik Kurumu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IESBA	Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMF	Uluslararası Para Fonu
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu
KAYİK	Kamu Yararını ilgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	Kalite kontrol standartları
OECD	İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

PCAOB	ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
PRG	İngiltere- Mesleki İtibar Grubu
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye denetim standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları birliği





## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Denetim Kalitesi.....	43
Şekil 2.2: Denetim Kalitesi Çerçevesi.....	63
Şekil 2. 3: Denetçinin Etkileşimde Bulunduğu Çevreler ve Etkileşim Yönleri....	70



## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 2.1:</b> Kalite Tanımları.....	39
<b>Tablo 2.2:</b> Denetim Kalitesi Göstergeleri.....	48
<b>Tablo 2.3:</b> Kalite Göstergelerinin Potansiyel Kullanıcıları ve Kullanımları.....	49
<b>Tablo 2.4:</b> İstihdam Kaldırıcı, Açıklayıcı Hesaplamalar.....	50
<b>Tablo 2.5:</b> Sorumlu Denetçi İş Yükü, Açıklayıcı Hesaplamalar.....	51
<b>Tablo 2.6:</b> Yönetici ve Personel İş Yükü.....	52
<b>Tablo 2.7:</b> Şeffaflık Raporlarında Yer Alması Gereken Zorunlu Bilgiler.....	93

## GİRİŞ

Geçtiğimiz yıllarda, Dünya genelinde yaşanan finansal krizler, dev şirket iflasları, muhasebe ve denetim skandalları finansal piyasaların işleyişinde kilit konumda bir öneme sahip olan bağımsız denetim fonksiyonunun çalışmasındaki sorunlara dikkatlerin yoğunlaşmasına ve bağımsız denetimin kalitesi kavramına odaklanılmasına sebep olmuştur. Bağımsız denetimin kalitesi kavramı belli başlı otoriteler tarafından farklı bakış açılarıyla ve çok yönlü olarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, literatürde en çok bilinen bağımsız denetimin kalitesine ilişkin tanım De Angelo'ya (1981) aittir. De Angelo'ya göre bağımsız denetim kalitesi; denetçinin, müşterisinin mali tablolarında var olan ihlali saptayabilmesi ve hem de bu ihlali raporlayabilmesi ihtimalinin bir arada piyasa tarafından değerlendirilmesidir. Bu anlamda DeAngelo'ya göre denetim kalitesi tanımı “finansal tablolara güvence seviyesi” olarak ifade edilmiştir. DeAngelo'nun tanımında, bağımsız denetimin kalitesi denetçinin bağımsızlığının ve yeterliliğinin bir fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Literatürde bağımsız denetim kalitesine ikinci bir yaklaşım ise standartlara uyum seviyesi yaklaşımıdır. Buna göre bağımsız denetim kalitesi; bağımsız denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluk seviyesidir. Literatürde bu iki yaklaşımı sentezleyen diğer yaklaşımlar da mevcuttur.

Bağımsız denetimin kalitesine ilişkin tanımlarda, genel olarak, herkesin mutabık olduğu ortak bir düşünceye ulaşılamazken; farklı tanımlarda öne çıkan “denetçinin bağımsızlığı ve yeterliliği”, “standartlara uyum seviyesi”, “finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılama” ve “finansal tabloların gerçeğe uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlama” gibi unsurlar etrafında, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler ve bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili göstergeler hakkında hem akademisyenler hem de düzenleyici kurumlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Akademik çalışmalara örnek olarak; DeAngelo (1981), Palmrose (1988), Francis

(2004), Krishnan ve Shauer (2001), Tritschler (2013), Knechel (2013) vb. gösterilebilir.

Bağımsız denetimin kalite göstergeleri ve faktörlerine ilişkin yapılan çalışmalarda düzenleyici kurumlar olarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Finansal Raporlama Konseyi (FRC)'nin ön plana çıktıkları görülmektedir. PCAOB'un çalışmalarında dikkat çeken husus; göstergeler için oransal ifadelerin fazlaca kullanılmış olması iken bu oranların optimal değerlerinin ne olması gerektiği konusu piyasa incelemelerinin sonuçlarına bırakılmıştır. IAASB denetim kalitesi çerçevesinde denetim kalitesini etkileyen faktörler denetçi merkezli olarak göz önüne alınırken kaliteye etkisi olan unsurların birbiriyle ilişkilerine önem verilmiştir. FRC denetim kalitesi çerçevesi IAASB ile aynı denetim faktörlerini ve niteleyicilerini farklı bir dille ortaya koyarken, IAASB denetim kalitesi çerçevesinin FRC'ye göre daha kapsamlı ve detaylı olduğu görülmüştür.

Yaşanan finansal krizler sonrasında, denetim firmalarının kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflığı sağlaması ve yürüttükleri faaliyetlerin kalitesine ilişkin bilgiler vermesi için düzenleyici kurumlar tarafından şart koşulan şeffaflık raporları da bir sonuç olarak ortaya çıkmıştır. Şeffaflık raporlarının uygulanması hususunda düzenleyici kurumları motive eden düşünce: “denetim kalitesi üzerinde önemli etkisi olduğu algılanan denetim firması yönetimine ilişkin daha fazla şeffaflığın, piyasada, denetim firmalarının yaptıkları faaliyetlerin kalitesini arttırmaya yönelik bir rekabet ortamı yaratacağı ve kaliteyi destekleyen faaliyetlere önem veren denetim firmalarının piyasa teşviklerinden faydalanabileceği beklentisi” olarak ifade edilmektedir (Deumes, 2012: 194). Bu görüşü destekleyen açıklamalardan bir tanesi de FRC'den gelmiştir. FRC tarafından yayınlanan denetim kalite çerçevesinde; “şeffaflık raporlarının, denetim kalitesine ulaşmak için yaptıkları faaliyetlerle fark edilmek isteyen denetim firmaları için önemli bir fırsat sunduğu” ifade edilmiştir (FRC, 2008: 2). Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ise şeffaflık raporları ile ilgili olarak; denetim kalitesi faktörleri, göstergeleri ve davranışlarına ilişkin daha fazla şeffaflığın, denetim firmalarının rekabet edebileceği ve denetim kalitesini yükseltecek bir ortamı yaratmada piyasaya gerekli olan bilgileri sağlayabileceğini belirtmiştir (IOSCO, 2009: 3).

Şeffaflık raporları sorumluluk beyanı niteliği taşımaktadır ve kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik fonksiyonunun yerine getirilmesini sağlamaktadır. Bu yönü itibariyle disipline edici bir özelliğe sahiptir. Şeffaflık raporlarının içeriğine bakıldığında; düzenleyici kurumların çalışmalarında belirtilen birçok kalite faktörünün yanı sıra firmalara ilişkin yapısal bilgiler içeren maddelerinde mevcut olduğu görülmektedir. Şeffaflık raporlarının içerik itibariyle işlevsel olması, aslında, denetim kalitesini arttıracak faktörlerin etkinleşmesi ve kurumsal yönetim kültürünün belli bir aşamaya gelmesi anlamını taşıyacaktır.

Türkiye’de şeffaflık raporları, uyum yasaları çerçevesinde Avrupa Birliği (AB)’nin 2006/yılında 43/EC sayılı direktifi uyarınca Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 36. Maddesi ile 2012 yılında uygulamaya konulmuştur ve gözetimi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılmaktadır. Buna göre bir takvim yılında, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşları ilgili takvim yılının bitişini takiben şeffaflık raporu düzenleme ve bunu kendi web sitelerinde yayınlama yükümlülüğüne haiz olmuşlardır.

Mevcut durumda KGK’nın incelemelerine bakıldığında azımsanmayacak sayıda bağımsız denetim firmasının şeffaflık raporları ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedikleri ve cezai işlemlere maruz kaldıkları görülmektedir.

Bağımsız denetim firmaları tarafından şeffaflık raporlarına dair yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, düzenleyici kurumların şeffaflık raporlarından beklentilerini oluşturan rekabet ortamının oluşmadığına ve piyasa teşviklerinin sağlanamadığına işaret etmektedir. Ayrıca şeffaflık raporlarının sorumluluk beyanı niteliğinin de bir sonucu olan disipline edici yönünün verimli olarak çalışmadığı ifade edilebilir

Kaliteye teşvik edecek rekabet ortamının oluşması ve gerekli piyasa teşviklerinin sağlanabilmesi durumunda şeffaflık raporlarının işlevinin artacağı ve bunun denetim kalitesine olumlu yansımaları olacağı aynı zamanda kurumsal yönetim kültürünün daha da yaygınlaşacağı kanaati taşınmaktadır. Şeffaflık raporlarının içeriğine yönelik zenginleştirme ya da işlevinin artması için olması gereken yükümlülük maddelerini tespit etmenin de raporların fonksiyonelliği açısından oldukça faydalı olacağı düşünülmektedir.

Türkçe literatüre bakıldığında; şeffaflık raporları ve bağımsız denetim kalitesine ilişkin ayrı ayrı çalışmalar mevcut iken; şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkilerini ve etkileşimlerini odak noktasına alan kapsamlı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Şeffaflık raporlarının beklentileri karşılması ve fonksiyonel bir hale gelmesini sağlayacak, denetim kalitesine etkileri hususunda somut veriler ve öneriler sağlayacak bir çalışmanın yapılmasının oldukça önemli olduğu yargısına varılmıştır. Şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkileri hususunda somut verilere ulaşabilmenin, şeffaflık raporunun işlevsel önemini ortaya koymak açısından oldukça önemli olduğu ve şeffaflık raporu üzerinde ilgili tarafların daha fazla odaklanmasını sağlayacağı da düşünülmektedir. Ayrıca böyle bir çalışmada elde edilecek veriler, değerlendirmeler ve önerilerin gelecekte konu üzerinde yapılacak çalışmalar için fayda sağlayabileceği değerlendirilebilir.

Bu çalışmada amaç; bağımsız denetim kuruluşlarının, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflığı sağlamada araç olarak kullandıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkileri hakkında akademisyenler, düzenleyici kurum yetkilileri ve uygulayıcı konumdaki bağımsız denetçilerin konuya bakış açılarını ortaya koyarak, somut değerlendirme ve önerilerine ulaşmaya çalışmaktır. Bu amaç doğrultusunda, araştırmada “Şeffaflık raporları bağımsız denetimin kalitesine etki eder mi?” sorusuna yanıt aranmaktadır. Bu soruya yanıt vermek için çalışmamızda bağımsız denetim kalitesi ve şeffaflık raporları ilgili bir literatür taraması yapılmış ve konu bütün yönleriyle irdelenmeye çalışılmıştır. Tezin uygulama kısmında ise, nitel araştırma vasıtasıyla, görüşme formu tekniği kullanılarak bağımsız denetim kalitesi ve şeffaflık raporlarına ilişkin değerlendirmeler ve etkileşimleri hakkında akademisyenler, bağımsız denetim firması yetkilileri ve düzenleyici kurum yetkililerinin değerlendirmeleri alınmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme formu tekniğinin kullanılmasındaki amaç; sohbet tarzı görüşmelerin dezavantajlarını elimine etmek ve katılımcıya gerekirse ek sorular yönelterek derinlemesine bilgi elde etmek ve esneklik sağlamaktır.

Çalışma üç bölümden meydana gelmiştir. Birinci bölümde, denetim ve bağımsız denetim kavramları ele alınmaya çalışılmış; ikinci bölümde, bağımsız denetim kalitesi ve şeffaflık raporları incelenmiş ve üçüncü bölümde uygulama kısmına yer verilmiştir.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **KAVRAMSAL AÇIDAN DENETİM VE**

### **BAĞIMSIZ DENETİM**

Denetim ve bağımsız denetimin gelişimi ve ortaya çıkışı, ilişkili kavramlar, genel tanımlamalar, tamamlayıcı unsurlar, denetime duyulan ihtiyaç, denetimin faydaları, denetim, denetçi türleri ve denetim standartları gibi konular bu bölümde incelenecektir.

#### **1.1. Denetimin Ortaya Çıkışı ve Gerekliliği**

Denetim, ticari ve mali olayların tarihi ile birlikte başlamıştır. Dolayısı ile geçmişte nerede ticari ve mali olaylar cereyan etmişse, orada denetimin mevcudiyeti söz konusu olmuştur (Erdoğan, 2002: 55).

Eskiden hükümdarların hane halkı hesaplarının, hata ve suiistimali önlemek için birbirinden bağımsız en az iki kişi tarafından tutulduğuna dair tarihi kanıtlar bulunmaktadır. Yunan ve roma imparatorlukları döneminde ise kamu gelirleri ve harcamaları üzerinde hata önleyici bir kontrol sistemi bulunduğu bilinmektedir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009:1).

Tarihsel olarak denetim, hükümet muhasebesi ve vergi toplayıcıların yaptıkları işleri gözden geçirmekle ilgiliydi. Günümüzde çeşitli yasalara uymak için muhasebe kaydı tutulmakta iken; denetimin ilk yıllarında muhasebe kayıtlarının tutulması ve devam ettirilmesi hile faaliyetlerini belirlemek için yapıldı. Endüstri devrimi ile birlikte sorumlulukların şirket sahiplerinden yöneticilere geçmesinde yükseliş yaşandı ve bu değişimle birlikte hem finansal kayıtlar hem de kayıtlar için uyarıcı konumda olabilecek, yönetimden bağımsız denetçilere ihtiyaç duyuldu (Collings, 2011:1).

Bir toplumda sosyal ve kültürel örgütler yanında kar amacı güden birçok organizasyon mevcuttur. Bu örgüt ve organizasyonların faaliyetlerine karşı diğer birey ve organizasyonların ve devletin hak ve çıkarlarının korunması hukuk devletinin gereğidir. Örgüt ve bireylerin mevcut hukuk kurallarına uygun hareket etmelerini, hak sahibi bireylere ve devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmesi zorunlu olmuştur (Güredin, 1994:1).

Bugünkü anlamında bildiğimiz denetim, 18. Yüzyıl'da endüstri devriminin ortaya çıkardığı yüksek ölçekte üretimle başlamıştır. Buhar gücünün keşfi, iletişim ve taşıma araçlarının gelişmesi, bankacılık imkânlarının artması ve mekanik keşifler, işletmelerin başka türlerde yönetim ve organizasyon şekillerini benimsemesini zorunlu kılmıştır. Yönetim ve şirket hissedarları ayrılmış ve böylece yatırımcıların, yatırımlarının güvende olup olmadığını bilme ihtiyaçları doğmuştur. Dolayısı ile şirket ortakları, şirket faaliyetleri ile yönetimin açıkladığı kar-zarar ve finansal durumun güvenilirliğini raporlayabilecek; muhasebe alanında bilgi ve tecrübe açısından donanımlı, bağımsız bir kişiye ihtiyaç duymuşlardır. Bu gelişmeler denetimin gelişmesinde doğrudan etkiye sahip olmuştur (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 2).

Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) Denetim Kavramları Komitesi'nde bağımsız denetim talebini yaratan dört koşul öngörmüştür ve bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (AAA, 1972: 26);

- **Potansiyel veya mevcut çıkar çatışması:** Bu çıkar çatışması bilgi kullanıcısı ve bilgi hazırlayıcıları arasında oluşabilir. Bilgi kullanıcısı, kendisi ve bilgi hazırlayıcıları arasında fiili veya potansiyel bir çıkar çatışması algıladığında, elde edilen bilginin önyargı taşıyacağı hususunda endişe duyacaktır. Bu durumda bilgi kalitesinin kuşkulu olacağından dolayı, algılanan çıkar çatışması ile ilgisi olmayan birinin açık onayına ihtiyaç duyulacaktır.
- **Sonuç:** Bilgi kullanıcısı bilgiye, karar verme durumlarında ihtiyaç duyar ve bu sebeple muhasebe bilgilerinin kalitesinden emin olmak ister. Anlamlı iletişim süreçleri genel olarak; bilgi kullanıcısına karar vermede faydalanacağı bilginin sağlanması ile yürütülür. Bu kararların bilgi kullanıcıları açısından önemli sonuçları olacaksa- önyargılı, yanıltıcı, ilgisiz



ve eksik bilgi sonucu alınan kararların, bilgi kullanıcısı ve bu kararların etkileyeceği diğer tarafların zararına yol açacağı durumlarda- bilgi kullanıcısı kendini tatmin etmek için, iletişim sürecinde elde edilen bilginin kalitesine büyük önem atfedecektir.

- **Karmaşıklık:** Muhasebe bilgilerini üretmek oldukça karmaşık bir süreçtir ve kullanıcı bilginin kalitesini inceleyecek başka birine güvenmek zorundadır. Bilgiye dönüştürülen konu ve süreç karmaşıklıktıkça; bilgi kullanıcısı elde edilen bilginin kalitesine ilişkin olarak kendini tatmin etmekte zorlanacaktır. Bu durumda, bilgi kalitesine dair tatmine ulaşma yolu olan denetim süreci, ortalama bilgi kullanıcısının sahip olmadığı bir uzmanlık seviyesi talep edecektir.
- **Ulaşılmazlık:** Bilgi kullanıcısı muhasebe bilgilerini inceleyerek bilginin kalitesi hakkında bir sonuca ulaşma kabiliyetine sahip olsa dahi muhasebe bilgilerine ulaşması olanaksız olacaktır.

Amaçlara uygun ve tutarlı kararlar verebilmek için, karar vermede kullanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması gereklidir. Doğru ve güvenilir olmayan bilgilerin kullanımı kaynakların verimli kullanılmasına engel olacağı gibi, topluma ve karar alıcılara ciddi zararlar verecektir (Güredin, 2014: 4).

Toplumun büyümesi, iktisadi hayatın gelişip karmaşıklaşması ve iktisadi hayatla iç içe geçen ilişkili tarafların artması sebebiyle güvenilir bilgi gereksinimini de artmaktadır (Özyürek, 2012: 101).

Günümüz iktisadi dünyasında farkına vardığımız tüm kavramlar ve süreçler neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak meydana gelmiştir. İhtiyaçların karşılanması amacıyla en başta küçük aile işletmelerinde basit olarak başlayan üretim, zaman içinde birçok kesimin finansman sağladığı ve dolayısıyla ortaklık ilişkilerinin ve ilişkili tarafların oldukça fazlaştığı dev şirketlerde büyüyerek devam etmiştir. Oldukça karmaşık hale gelen şirket faaliyetlerinin tam ve doğru bir şekilde ilgili taraflara yansıtılması piyasa güveni ve gelişmesi açısından zaruri hale gelmiş ve güvence mekanizmasının ortaya çıkmasına vesile olmuştur.

Denetimin temelinde, kendilerine kaynak tahsisi yapılan kişi ve kurumların bu kaynağı ne şekilde kullandıklarının muhasebesi anlamında olan “hesap verme sorumluluğu” kavramı vardır (Erdoğan, 2002: 56).

Açıklanan bilgilerin güvenilir olmaması veya karar alıcıların ya da ilgili tarafların açıklanan bilgilerin doğruluğu ve tamlığı açısından güvence problemini elimine etmek için çeşitli önlemler almaları gerekmektedir. Karar alıcıların verecekleri kararlar için açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığı araştırılmalıdır. Böyle bir araştırma için çeşitli yöntemler denense de evvela bu araştırmanın iktisadi bir değer taşıyıp taşımadığı belirlenmelidir. Güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla ise karar alıcılar veya ilgili taraflar böyle bir yola başvurmalıdır (Güredin, 2014: 9).

Bilgi kullanıcıları ve ilgili tarafların verecekleri kararların doğru olması için kararların temelini oluşturan şirkete ait finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları işletmeye ait finansal bilgileri güvenilir bulmayabilir ve bu bilgileri kontrol edebilecek bilgi, beceri ve yetkiden yoksun olmaları sebebiyle bu konuda deneyim sahibi ve yetkili kişilere ihtiyaç duyarlar (Selimoğlu vd., 2011: 3).

Günümüzün iktisadi dünyasında bağımsız denetimin gerekliliği işletme, yatırımcı ve toplum açısından incelenebilir. Buna göre işletme açısından bağımsız denetimin gerekliliğine yol açan faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 17);

- Sahtecilik ve hataların belirlenmesi ve engellenmesi,
- Bankalar ve finans kurumlarından kredi alabilme imkânları,
- İtibarın yükseltilmesi,
- Satışa konu olma durumunda şirket varlıklarının doğru değerlendirilmiş olması,
- Vergilendirme açısından devlet otoritelerinin denetlenmiş firma verilerini doğru ve adil olarak kabul etmeleri,
- Denetim kadrosunun müşteri çalışanlarını gayretlendirmesi ve saygınlaştırması
- Şirketler hukuku, vergilendirme ve muhasebe konularında uzman olan denetçinin firma için faydalı tavsiyelerde bulunabilmesi.

Yatırımcı açısından bağımsız denetimin gerekliliği hususunda aşağıdaki faktörler önemli hale gelmektedir. Bunlar (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 17);

- Şirket tahvili veya hisse senedi sahiplerinin çıkarlarının, onlar adına vekil olarak hareket eden denetçi tarafından korunabilmesi,
- Denetlenmiş hesapların yatırımcıların yatırımlarını uygun şekilde değerlendirmelerine yardımcı olması,
- Şirket hesapları denetlenmiş ise yatırımcıların ve hak sahiplerinin paylarını teminat göstererek kredi kullanabilme olanaklarının artması olarak sıralanabilir.

Bağımsız denetimin gerekliliğine yol açan faktörler toplum açısından ele alınırsa aşağıdaki gibi sıralayabilmek mümkündür. Bunlar (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 17);

- Bağımsız denetimin şirketin finansal durumunu doğru bir şekilde değerlendirmesi,
- Şirket politikalarının oluşturulmasında hükümete yardımcı olması,
- Hisse senetleri piyasasının, şirketlerin listelenmesinde ve varlıklarının değerlendirilmesinde ağırlıklı olarak denetlenmiş hesapları dikkate almasıdır.

Bireysel ve kurumsal yatırımların oldukça büyüdüğü ve büyümeye devam ettiği günümüz dünyasında toplumun refahı, finansal piyasaların güvenilirliği ve sağlıklı çalışması açısından bağımsız denetimin fonksiyonu oldukça önemli görülmektedir.

## **1.2. Denetim Kavramı ve Bileşenleri**

Türk Dil Kurumu'na göre denetim (denetleme); bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe ve kontrol olarak ifade edilmektedir (www.sozluk.gov.tr, 2018 ).

Muhasebe denetimi olarak da dilimize çevrilebilecek olan denetim kavramının kökeni Latince dinleme anlamına gelen “Audire” terimine dayanmakta ve dinleme, işitme anlamına gelmektedir. Bunun sebebi eski zamanlarda görevlendirilen uzmanların görevli kişileri dinleyerek bir yargıya varmaya çalışmalarıdır. Muhasebe denetiminin Anglosakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing” terimine denk gelmektedir (Bozkurt, 2000: 17).

Denetim sıklıkla, bir firmanın finansal raporlarının incelenmesi olarak düşünülür. Bununla birlikte denetim; bir süreç ya da departmanın, bir resmi kurumun finansal raporlarının, şirket operasyonları ve resmi düzenlemelerle uyumluluğun verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmeyi de içeren farklı durumlarda başvuru bir süreçtir (Rittenberg, Johnstone ve Gramling, 2010: 6).

Geniş bir tanımlamayla denetim; gelecekte oluşabilecek hataları engellemek için yapılmakta olan denetime ilişkin ölçütler ve standartlar geliştirerek, kişi ve kurumların gelişmesine, mali yönetim ve yatırımcıların işletmeye yaptıkları yatırımların geleceği konusunda bilgilendirilmelerine, mali kontrol sistemlerinin yani muhasebe denetiminin geçerli, güvenilir ve tutarlı olmasını sağlayacak şekilde denetim teknikleri kullanarak, olan ve olması gereken arasındaki farkları tespit etmek şeklinde ifade edilebilir (Erdoğan, 2002: 56).

Denetim, bir firmanın muhasebe defterlerinin, işlem kayıtlarının, diğer ilgili dokümanların ve fiziksel envanter kontrollerinin sistematik incelenmesi ve doğrulanmasıdır ([www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com), 2018-a).

Genel anlamda denetim, sunulan bilgi ve kabul edilen kriterler arasındaki uygunluğun seviyesinin belirlenmesi ve raporlanması için; bilgi hakkında kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesidir (Çömlekçi ve Diğerleri, 2004: 5).

Diğer bir bakış açısıyla denetim; finansal ve diğer bilgilerin gerçekliğine ve dürüstçe hazırlandığına ilişkin bir görüş oluşmasını sağlayan; bilgileri hazırlayan ve bilgileri kullanarak kazanç sağlayacak kişi ve kişilerin dışında, bağımsız olan kişi ve kişiler tarafından yapılan inceleme ya da kanıt toplama; bilgilerin güvenilirliğini ve faydasını artırmak amacıyla, sonuç olarak bir rapor oluşturma sürecidir (Gray ve Manson, 2008: 21).

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin sunulan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu faaliyetlere ve olaylara ait bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması değerlendirilmesi ve sonucun raporlanarak bilgi kullanıcılarına iletilmesi sürecidir (Güredin, 1994:1).

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association) altında Denetim Kavramları Komitesi'ne (Committee on Basic Auditing Concepts) göre ise denetim; ekonomik aktiviteler ve olaylarla ilgili iddialar ve önceden yayınlanmış kriterler arasındaki uyumun derecesini ortaya koymak için tarafsız bir biçimde kanıt toplama, değerlendirme ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletme işlemlerini de kapsayan sistematik bir süreçtir (AAA, 1972: 18).

Denetimler, ürünlerin, süreçlerin ya da sistemlerin planlı, tarafsız ve bağımsız incelenmeleridir. Denetim; belge, uygulama ve verimliliği inceleyerek, denetim kriterleri ile (standartlar, prosedürler veya müşteri ihtiyaçları) ilgili faaliyetleri değerlendirmek için kullanılır (Russell, 2005: 4).

KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından hazırlanan, 26 Aralık 2012 tarihli 28509 sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” ifade etmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2019).

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından hazırlanan 12 Haziran 2006 tarihli 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete de yayınlanan seri; x, 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği”ne göre bağımsız denetim, “kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak ifade edilmiştir ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr), 2019).

KGK ve SPK'nın bağımsız denetim tanımlarındaki benzerlik dikkat çekerken “uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edilmesi”, “makul güvence sağlanması” önemli unsurlar olarak öne çıkmaktadır.

Mevcut tanımlardan da anlaşılacağı üzere denetimin bileşenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2014: 11):

- Denetim ile ilgili tanımlarda denetimin bir süreç olduğu vurgulanmaktadır. Bu süreç dinamik bir süreci ifade etmektedir. Denetim faaliyetini oluşturan, denetim kanıtlarının ve bilgilerin sağlanması, bilgilerin işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirmeyle birlikte bir sonuca ulaşılarak sonucun raporlanması ve ilgili taraflara iletilmesi sürecinin safhalarıdır. Burada vurgulanması gereken, denetimin sistematik bir süreç olduğudur.
- Denetçi bir denetim faaliyetine başlarken işletmenin iktisadi faaliyetleri ve finansal tabloları hakkındaki raporlar kendisine sunulur. İşletmenin belli bir iktisadi faaliyetini gösteren raporları inceleyen denetçi raporların doğruluğuna ve güvenilirliğine dair yargıya varır. Burada vurgulanması gereken ise denetimin iktisadi faaliyetler ile ilgili iddiaları araştırma yönüdür.
- Bağımsız denetim tanımlarında “önceden saptanmış ölçütler veya kriterler” yönetimin iktisadi faaliyetlerine ilişkin iddia ve bildirimlerinin doğru ve güvenilir olduğuna dair araştırmada karşılaştırma yapılacak standartlar anlamına gelmektedir.
- Uygunluk derecesi, yönetimin açıkladığı iddia ve bildirimlerin önceden saptanmış ölçütlerle ne derecede uyumlu olduğunu ifade eden bağımsız denetim unsurudur.
- Bağımsız denetim unsurlarından bir tanesi de ilgi duyanlar yani ilgili taraflar ya da diğer bir ifadeyle çıkar gruplarıdır. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan bütün bireyler ilgili taraf grubuna girmektedir ve buna yöneticiler, ortaklar, kredi verenler, kamu kurumları ve kamuoyu dâhil olabilmektedir.
- Bağımsız denetim sürecinin son evresi ve unsuru “sonuçları bildirme”dir. Sonuç bildirme aynı zamanda bir onaylama işlemidir ve yönetimin açıkladığı finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, doğru ve düzenli olduğuna dair varılan yargının raporlanmasıdır. Denetçi, raporunda finansal raporların yüzde yüzlük bir doğruluğunu onaylamaz ya da güvence bildirmez.

Bağımsız denetimin temel unsurları içerisinde geçmese de bağımsız denetim faaliyetinin belli bir ekonomik birime ve belli bir döneme uygulanması da unsurlar arasında sayılabilir.

### **1.3. Denetim Türleri**

Muhasebe literatüründe denetimin sınıflandırılması kişi ve kurumlar tarafından farklı kriterler gözetilerek ele alınması sonucu oldukça çeşitlilik arz etmiştir. Farklı kriterler göz önünde alınarak yapılan, en genel olan ve kabul gören sınıflandırma; denetimin amaçları, kapsamı, yapılış nedeni, uygulama zamanı ve denetçinin statüsü gibi kriterler baz alınarak yapılan sınıflandırmadır.

#### **1.3.1. Amaçları açısından Denetim Türleri**

Her denetim farklı amaca yöneliktir. Denetimin belirlenmiş amacına göre belli kıstaslara uyulup uyulmadığı incelenir. Buna göre denetim, finansal tabloların bağımsız denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üç başlık altında aşağıdaki gibi açıklanabilir.

##### **1.3.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi**

Denetim denildiğinde akla ilk gelen denetim türüdür. Mali tablolar denetimi, bağımsız dış denetim, muhasebe denetimi gibi diğer isimlerle eş anlamlıdır.

Muhasebe denetimi, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuç olarak bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2000:239).

Finansal tablolar denetiminin amacı, ilgili tarafları bilgilendirmek için düzenlenen geniş ölçekli bilgilerin bu bilgilerin düzenlenme ve amacına uygun olarak konulmuş olan ilkelerle uyum içinde olup olmadığının belirlenmesidir (Erdoğan, 2005: 4).

Muhasebe defterleri, yeterince kalifiye ve bağımsız personel tarafından denetlenmelidir. Burada bağımsızlık, denetçinin yargısının, kendisini görevlendiren

kişilerin istek ve yönlendirmelerinden ve denetçinin kendi kişisel çıkarlarından etkilenmemesi anlamındadır (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 22).

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanması gereken ve denetim kapsamına giren tablolar; bilanço, gelir, dağıtılmayan karlar, öz sermaye değişim ve nakit akım tablolarıdır (Güredin, 2014: 16).

### **1.3.1.2. Uygunluk Denetimi**

İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetime “uygunluk denetimi” adı verilir. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 14).

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş ölçütlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır. Burada yetkili üst makam işletme içinden olabildiği gibi işletme dışından da olabilir. Bu duruma örnek verecek olursak; muhasebe kayıtlarının, finansman ve muhasebe müdürlüğünün yayınladığı genelgeler ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir (Güredin, 2014: 17).

Faaliyet amaçlarına ulaşmak isteyen işletmeler belirli kurallar ve politikalar dizisi oluşturmak ve uygulamak zorundadırlar. Hükümet ve yasalar tarafından yapılan düzenlemelerde, işletmeler tarafından uyulması gereken ve iç işleyişe yansıyan kriterlerdir. Konulmuş olan bütün bu kurallar ve politikalara işletme bölümleri tarafından ne kadar uyulup uyulmadığını belirlemek için işletme yönetimi denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için belirlenmiş kurallar, ölçütlerdir ve denetçinin, işletme bölümlerinin ölçütlere ne derecede uyup uymadığını belirlemesi uygunluk denetimidir (Erdoğan, 2005: 4).

Bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş kurallara, mevzuata veya yöntemlere uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan incelemeye uygunluk denetimi denilebilir. Örnek verecek olursak; bir işletmenin kabul ettiği iç



kontrol prosedürleri, mali işlemleri ve faaliyetleri ölçmede iç denetçiler tarafından kriter olarak alınır (Kepekçi, 2000: 2).

### **1.3.1.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi genel olarak bir örgütün etkin ve etken faaliyet gösterip göstermediğini belirlemeye yarayan bir denetim türüdür. Burada etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada ne kadar başarılı olduğuna, etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmasında kaynakları ne denli verimli kullandığına dair ölçme kriterleridir (Bozkurt, 2000: 29).

Bir örgüte ait faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanarak gözden geçirilmesi sürecine faaliyet denetimi adı verilir (Kepekçi, 2000: 3).

Faaliyet denetimi, bir organizasyonun faaliyet prosedürleri ve metotlarının herhangi bir bölümünün verimlilik ve etkinliğinin ölçülmesidir. Faaliyet denetiminde incelemeler, muhasebe ile sınırlı değildir. İncelemeler denetçinin yeterli olduğu organizasyon yapısını, bilgisayar operasyonlarını, üretim metotlarını ve pazarlamayı da içeren alanları kapsayabilir. Faaliyet denetiminin tamamlanmasıyla yönetim normal olarak faaliyetlerin geliştirilmesi açısından denetçiden tavsiyeler beklemektedir (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 13).

### **1.3.2. Kapsamı Açısından Denetim Türleri**

Denetim konusu çok geniş kapsamlı olabilmekle beraber bazen de daha dar kapsamlı olabilmektedir. Kapsamı açısından denetim genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olarak iki bölümde incelenebilmektedir.

**-Genel Amaçlı Denetim:** İşletmelerin düzenleyip ilgili taraflara sunduğu bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve bunların açıklayıcı dip notlarını içeren finansal tablolar tam set halindedir ve genel amaçlı denetimin kapsamını da bu finansal tablolar oluşturur. Genel amaçlı denetimin amacı, finansal tablolarda yer alan tüm bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul düzeyde güvence sağlamaktır.

**-Özel Amaçlı Denetim:** Özel amaçlı denetim, belli bir konuda, belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemek olarak tanımlanabilir ([www.muhasebeturk.org](http://www.muhasebeturk.org), 2017).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları tebliği altıncı maddesine göre; Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bu Tebliğin “Başlangıç Hükümleri” Kısımının “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan “bağımsız denetim” tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr), 2018).

Özel amaçlı denetim, vurgu yapılan alana göre biçimlenebilen, özel bir alana, konuya ya da periyoda işaret eden ve kendi içinde ara denetim, kısmi denetim, ara sıra denetim vb. bölümlere ayrılabilen bir denetim türüdür (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 21).

### 1.3.3. Uygulama Amacına Göre Denetim Türleri

Uygulama amacına göre denetim türleri, yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki bölümde incelenebilmektedir.

**-Zorunlu Denetim:** Kanunla veya yasayla zorunlu hale getirilmiş olan bağımsız denetim, zorunlu bağımsız denetim olarak adlandırılabilir. Çoğu ülkede anonim şirketler ve ortaklıkların bağımsız denetimi zorunlu hale getirilmiştir. Zorunlu denetimin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 22);

- Teşebbüsler için zorunludur,
- Denetçi yeterince uzman ve yetkili muhasebeci olmalıdır,
- Zorunlu bağımsız denetim tam bir denetimdir kısmi olamaz
- Denetçi şirket ortaklarını temsil eder ve ortakların vekili durumundadır,
- Denetçinin atanması ilgili kanun hükmüne göredir,
- Zorunlu denetçinin hakları, görevleri kanunla belirlenmiştir ve değiştirilemez.

Türkiye’de de bağımsız denetime tabii olacak anonim şirketler ve ortaklıklara ilişkin kriterler bakanlar kurulu kararlarıyla belirlenmekte ve sürekli olarak güncellenmektedir.

**-İsteğe Bağlı Denetim:** Herhangi bir kanuni zorunluluğu bulunmayan, yalnızca müşteri memnuniyeti ve avantajlarından faydalanmak için yapılan denetim türüdür. Bu denetim türü bağımsız müteşebbislerin, ortaklık oluşumlarının, bireylerin ve yardım kuruluşlarının denetimiyle daha çok ilgilidir. Bu tür denetimlerde denetimin kapsamı ve doğası müşteri tarafından belirlenir ve denetçinin, denetim işlemini müşteri tarafından belirlenen sınırlar dahilinde yürütmesi gerekir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009:24).

#### **1.3.4. Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri**

Uygulama zamanına göre denetim türleri, denetimin uygulanma aralıkları yani denetimin ara dönemlerde veya yıl sonunda yapılması kriter alınarak sürekli denetim ve sınırlı denetim olarak iki bölümde incelenebilmektedir. Sürekli ve sınırlı denetim aynı zamanda bağımsız denetim türleri olarak incelenebilir.

**-Sürekli denetim:** SPK gözetimine tabii olan şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin ve halka açık olan şirketlerin yıl sonu mali tablolarının GKGDS’na uygun bir şekilde denetlenmesi sürekli denetim kapsamına girmektedir (Selimoğlu vd., 2011:9).

Sürekli denetim, yılsonu finansal raporlarının incelenmesi ve güvenilirliğinin tespiti olduğu ve incelenen hesapların değişikliğe uğrama ihtimali olmadığı için kanıt toplama işlemlerinin ve incelemelerin daha sağlıklı bir ortamda olacağı ve denetim sonucuna ait görüşün daha güvenilir olacağı düşünülmelidir.

**-Sınırlı Denetim:** Sürekli denetim yaptıran ortaklık sermaye piyasası kurumlarının hazırladıkları ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşları tarafından, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak GKGDS’na uygun bir şekilde denetlenmesidir ([www.muhasebeturk.org](http://www.muhasebeturk.org), 2018).

Sınırlı denetim; hisse senetleri pay piyasasında işlem gören şirketler, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları, aracı kurumlar ve emeklilik yatırım fonları şirketlerinin ara mali tablolarının GKGDS'na uygun bir şekilde denetlenmesidir (Selimoğlu vd., 2011: 9).

Sınırlı denetimde mali tablolar belli bir döneme ait oldukları için bilgiler tam ve kesin bilgiler değildir. Ara mali tablolarda rakamlarda geçici ve dolayısıyla değişkendir. Ara mali tablolar denetiminde zaman açısından da kısıtlamalar vardır. Bu sebeplerden dolayı sınırlı denetimde, denetçi, finansal tabloların güvenilirliği hususunda makul güvence değil daha düşük derecede güvence sağlayabilmektedir.

### **1.3.5. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim Türleri**

Denetçinin denetim yaptığı işletmeyle olan ilişkisine göre denetim türleri; iç denetim ve dış denetim olarak iki başlık altında incelenebilir:

**-İç Denetim:** İç denetçiler enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)'ne göre iç denetimin tanımı ve amacı şöyledir; iç denetim işletmeye yardım amacıyla işletmenin aktivitelerini inceleyen, işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin amacı organizasyon üyelerinin yükümlülüklerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bu amaçla iç denetim, gözden geçirilmiş aktiviteleri göz önünde bulundurarak onları analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve bilgi ile donatır (Robertson, 1990: 7).

İç denetim, özellikle işletmenin eğitilmiş personeli tarafından işletme hesaplarının devamlı olarak incelendiği bir denetim türüdür. İç denetim, organizasyonun kendi personeli tarafından, bağımsız değerlendirmeyle yapılan yönetsel inceleme olarak tanımlanabilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 26).

İç denetim, organizasyona hizmet etmek amacıyla organizasyon aktivitelerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal hem de finansal nitelikte olmayan faaliyetler girer. Başka bir ifadeyle, iç denetim çalışmaları finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini kapsar (Kepekçi, 2000: 3).

**-Dış Denetim:** dönemsel olarak ya da özel amaçlarla bağımsız ve uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür. Bu denetimin amacı muhasebe

kayıtlarının doğru ve eksiksiz olup olmadığının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının, finansal açıklamaların işletmenin finansal pozisyonunu ve finansal operasyonlarını doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesidir ([www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com), 2018-b).

İşletmenin bağımsız denetçi tarafından incelenmesi bağlamında; kamu denetimi ve bağımsız denetim dış denetim türü olarak ta incelenebilir.

#### **1.4. Denetçi Türleri**

Denetçi, denetim faaliyetlerini icra eden, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki özellikler taşıyan kişidir. Genel olarak denetçiler bağımsız denetçiler, kamu denetçileri ve iç denetçiler olarak üç grupta incelenebilir (Güredin, 2014: 18).

##### **1.4.1. Bağımsız Denetçiler**

Dış denetçiler olarak da adlandırılan bağımsız denetçiler kendi başlarına veya bir denetim şirketine bağlı olarak denetim hizmeti veren kişidir. Bağımsız veya dış denetçi olarak adlandırılmaları, denetledikleri işletmelerin bir personeli olmamalarından kaynaklanmaktadır (Erdoğan, 2002: 6).

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri finansal tabloların denetlenmesidir ve bu açıdan işletme ve ilgilileri arasında önemli bir iletişim köprüsü kurmaktadır. Bunun yanı sıra bağımsız denetçilerin işletme bünyesinde yaptıkları çeşitli hizmetlerde vardır. Bunlar (Bozkurt, 2000: 32);

- İşletmelere vergi ve çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak ya da mevcut durumu inceleyerek önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak ve işletmede iç denetim faaliyetinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevi yürütmek ve kamu kurumlarının istediği belge ve bilgilerin onay işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere personel bulunmasında yardımcı olmak, olarak sıralanabilir.

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre; 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu'na göre YMM ya da SMMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetki verilenler bağımsız denetçi olabilmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2019).

#### **1.4.2. Kamu Denetçileri**

Çeşitli kamu kurumlarının denetim (teftiş) birimlerinde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu kamu birimine sunan denetçilerdir. Örneğin; Sayıştay denetçisi gibi (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 17).

Kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan, farklı kamu kurumları içinde kurularak organize edilmiş olan, kamu ve özel sektörde bulunan işletmelerin faaliyetlerinde; kanunlara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına hangi derecede uyduklarını izleyen ve denetleyen denetim birimlerine, kamu denetçileri denmektedir (Güredin, 2014: 21).

#### **1.4.3. İç Denetçiler**

İç denetçiler, bağlı buldukları işletmenin organizasyon şemasında yer alan doğrudan işletmenin yönetim kuruluna ya da genel müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir. Rekabet koşullarının sert olması ve işletmelerin verimliliğinin ön plana çıkması sebebiyle günümüzde iç denetçiler zamanlarının çoğunu faaliyet denetimine ayırmaktadırlar (Selimoğlu vd., 2011: 10).

#### **1.5. Bağımsız Denetimin Fonksiyonları**

Bağımsız denetim öncelikle muhasebe defterlerinin incelenmesi ve doğrulanması ile ilgilidir. Bağımsız denetimin önemli fonksiyonları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 4):

- Organizasyonun muhasebe sistemini, iç kontrol ve yönetim şeklini ortaya koymak,

- İç kontrol sisteminin sağlamlığını test etmek,
- İşlemleri destekleyen kanıtlar toplamak ve muhasebe defterindeki işlem kayıtlarının işlemlerin gerçek doğasını yansıtıp yansıtmadığını öğrenmek,
- Kayıtların aritmetik açıdan doğruluğunu kontrol etmek,
- Aktiflerin mevcudiyetini ve değerlemesini doğrulamak,
- Muhasebe defterlerinin yasaların ve mevzuatın gereklerine göre tutulduğundan emin olmak,
- Yasal gereksinimlerle uyumluluğu incelemek,
- Finansal tablolardan öğrenilebildiği kadarıyla şirketin finansal durumunu raporlamak,
- İç kontrol ve muhasebe sisteminin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmak,
- Sermaye ve gelir kalemleri arasındaki ayırımı doğrulamak,
- Varlıklar ve yükümlülükleri doğrulamak ve varlık değerlemelerinin uygun yapıldığını kesinleştirmektir.

Maddelerden de anlaşıldığı üzere, bağımsız denetimin fonksiyonları aynı zamanda bağımsız denetimin amaçlarını da içermektedir.

### **1.6. Bağımsız Denetimin Faydaları**

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı faydalar genel olarak maddeler halinde aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Pekiner, 1988: 9);

- Üstlerin astlarının çalışmalarını daha net görebilmesini ve değerlendirmesini ve aynı zamanda astların, üstlerinin gelecek hakkındaki planlarını ve beklentilerini anlayabilmesi açısından bir haberleşme vasıtası gibidir.
- İşletme içi ve işletmeler arası mukayese yoluyla astların üstler tarafından değerlemesine katkı sağlar.
- Astları, işletmenin genel amacı doğrultusunda, çalışmalarını en verimli şekilde yönlendirildikleri bir motivasyon unsuru olarak görev yapar.

Bağımsız denetimin toplumdaki farklı sosyal gruplara değişik faydaları mevcuttur ve ekonomik hayatın düzenlenmesine yardımcı olur. Bağımsız denetimin faydalarını denetlenen işletmeler, iş hayatının diğer üyeleri ve kamu kurumları açısından aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 2014: 25).

### **1.6.1. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları**

Bağımsız denetim, firmanın durumu hakkında tarafsız ve nesnel bir görüş sağlar. Bu da işletme yönetiminin daha sağlıklı kararlar almasına yardımcı olur (Erdoğan, 2002: 62). Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir (Güredin, 2014: 25):

- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının sahtekârlık ve suiistimal eğilimlerinin kısıtlanmasında etkilidir.
- Denetlenmiş firmaya ait finansal tablolar resmi kurumlara sunulan vergi beyannamelerine ve finansal tablolara temel teşkil ettiği için daha güvenilir olması dolayısıyla devlet tarafından yapılacak vergi denetimi olasılığını azaltır.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi sağlanmasını kolaylaştırır.
- Bağımsız denetim, işletme muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya koyar dolayısı ile gelir ve giderlerin doğru sunulmasını sağlar.
- İşletmenin uygulamaya koyduğu politika ve hükümlere uyulduğu konusunda bilgi ve güvence sağlar.

Görüldüğü üzere bağımsız denetimin getireceği faydalar piyasada önemli yer edinmek isteyen firmalar için elzemdir.

### **1.6.2. İş Dünyasının Diğer Üyeleri Açısından Faydalar**

Bağımsız denetimden geçmiş firmaya karşı farklı uzmanlık dalları içeren kurumların davranışları da ekonomik aktiviteleri kolaylaştırıcı ve teşvik edici nitelikte olacaktır. Faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Güredin, 2014: 25):



- Kreditörlerin işletmenin denetlenmiş tablolarına göre karar vermesi daha kolay olacaktır,
- Tasarruf sahiplerin yatırım kararı almasında yol gösterici olur,
- İşçi ve işveren sendikaları arasındaki ücret ve diğer haklarla ilgili görüşmelerde somut bilgiler sağlayarak bir karara varılmasında kriter olur,
- İşletmenin alım ve satım işlemlerine konu olması durumunda nesnel bilgiler sağlayarak işlemlerin kolaylaşmasına yardımcı olur,
- Denetlenmiş finansal tablolar ilgili taraflara özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere işletmenin finansal yapısı, kârlılığı ve faaliyetlerinin verimliliği hakkında güvenilir bilgi sağlar.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşıldığı üzere bağımsız denetim piyasa ilişkilerinin kolaylaştırıcı ve teşvik edici olmasını sağlamada oldukça önemli bir role sahiptir.

### **1.6.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Faydalar**

Bağımsız denetimin kamu kurumları açısından bakıldığında sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir (Güredin, 2014: 25):

- Denetimden geçmiş mali tablolara göre hazırlanan vergi beyannameleri ve mali raporlar daha güven verici bulunur,
- Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimden geçmiş olmaları, resmi kurumların bu kuruluşları denetlemesinde denetim kapsamının daralmasına ve detaylı, ayrıntılı denetimin gerekçelerini azalmasına yol açacaktır,
- Mali tabloları bağımsız denetimden geçen kurumların adli işlemlerinde, güvenilir ve bağımsız bilgi sağlanacak, dolayısıyla işlemler daha kolay olacaktır,

Yine açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, bağımsız denetimin kamu kuruluşları ve diğer firmalar arasındaki ekonomik aktiviteleri kolaylaştırıcı ve teşvik edici etkisi oldukça belirgindir.

## 1.7. Bağımsız Denetimde Düzenleyici Kurumlar

Bağımsız denetimin, gelişen ekonomilerin gereksinimleri sonucu gündeme gelmesiyle birlikte belirli standartların getirilmesi de bir gereklilik olarak ön plana çıkmıştır. Aşağıda başta gelen düzenleyici kurumlara ilişkin genel bir bakış mevcuttur.

**AICPA (American Institute of Certified Accountant):** Bağımsız denetim ve muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli rolü olan mesleki bir kurumdur. 1887 de kurulan AICPA 1947 yılında ilk defa bağımsız denetimle ilgili standartları yayınlamıştır. AICPA, mesleki etik standartlar yanında özel sektör, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, hükümet ve yerel yönetimler için ABD denetim standartlarını düzenlemektedir ( [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) , 2018)

**IFAC (International Federation of Accountants):** Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu olan IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) 1977 yılında, dünya ölçeğinde muhasebe mesleğini kamu yararı için güçlendirme amacıyla kurulmuş ve bu amacı gerçekleştirmede kendi fonksiyonlarını (<http://www.ifac.org>, 2018);

- Profesyonel muhasebeciler için, denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, moral faktörler ve eğitim konularında yüksek kalitede standartlar oluşturmakla birlikte bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek;
- Üye kurumların iş birliği yapmasına ve beraber çalışmasına imkan sağlamak;
- Diğer uluslararası organizasyonlarla dayanışma içinde olmak ve beraber çalışmak;
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü gibi hizmet vermek, olarak tanımlamıştır.

130 dan fazla ülkede 175 üyesi olan IFAC, farklı iş kollarında hizmet vermekte olan yaklaşık üç milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.

**IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu):** IFAC bünyesinde yer alan ve üye ülkelerin seçtiği meslek mensuplarının oluşturduğu kurum günümüzde, dünya genelinde kabul edilerek uygulanan bağımsız denetim

standartlarının oluşturulmasının yanı sıra standartların benimsenmesi ve uygulanmasına imkânlar sağlama gibi fonksiyonları yerine getirmektedir.

IAASB kamu yararı açısından önemli gördüğü üç ana konuyu orta vadeli strateji olarak ortaya koymaktadır. Bunlar ([www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), 2018);

- Global finansal istikrarı desteklemek;
- Tekamül eden bir dünyada, güvence ve ilgili hizmetlerin rolünü, uyumluluğunu ve kalitesini geliştirmek; ve
- Standartların benimsenmesine ve uygulanmasına imkân sağlamak;

**PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu):** Amerika da Enron ve Worldcom gibi şirketlerde yaşanan iflaslar ve bahsi geçen denetim başarısızlıklarının tetiklediği Sarbanes-oxley yasası, çoğu kişiye göre 1933 ve 1934 yıllarındaki menkul kıymet yasalarından beri, denetim mesleğini etkileyen en önemli yasadır. Sarbanes-oxley yasası, SEC (Securities and Exchange Commission) tarafından görevlendirilmesi ve gözetimi yapılan PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)'u kurdu (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 30).

PCAOB'u yaratan 2002 tarihli Sarbanes-Oxley yasası, tarihte ilk defa halka açık şirketleri denetleyen denetçilerin bağımsız dış gözetime tabii olmasını istedi. Daha önce meslek kendini düzenleyen bir yapıya sahipti ([www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org), 2017)

2014-2018 stratejik planında PCAOB, 2010 yılında yürürlüğe giren ve Sarbanes-Oxley yasasında değişiklik yaparak yetkilerinin genişlemesini sağlayan 2010 tarihli Dodd-Frank yasası ile sorumluluk alanlarını dört madde olarak belirlemiştir. Bunlar (PCAOB, 2014: 5):

- Bağımsız denetim firmalarının kaydı;
- Kayıtlı bağımsız denetim firmalarının denetim ve kalite kontrol teftişi;
- Bağımsız denetim ve ilgili tasdik, kalite kontrol, etik ile bağımsızlık standartları oluşturmak ve
- Kayıtlı bağımsız denetim firmaları ve ilgili personellerinin belirlenmiş kanunları veya mesleki standartları ihlalden dolayı soruşturulması ve cezalandırılmasıdır.

PCAOB, yüzden fazla şirketi denetleyen bağımsız denetçiler için yılda bir, diğer kayıtlı firmaları ise en az üç yılda bir teftiş yapılmasını şart koşturmuştur (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 30).

**SEC (Securities and Exchange Commission):** Amerika'da 1929 büyük buhranla birlikte kaybolan yatırımcı güvenini sağlamak ve problemleri saptayarak gerekli düzenlemeleri yapmak için Amerikan kongresinin yaptığı toplantılar sonucunda 1933 tarihinde menkul kıymetler yasası ve müteakiben SEC i yaratan menkul kıymetler ve borsa yasası onaylanmıştır.

SEC kendi web sitesinde sorumluluklarını maddeler halinde belirtmiştir. Bunlar ([www.sec.gov](http://www.sec.gov), 2018);

- Federal menkul kıymet kanunlarını yorumlamak ve uygulamak;
- Yeni kurallar yayınlamak ve var olan kurallarda değişikliğe gitmek;
- Menkul kıymet firmaları, komisyoncular, yatırım danışmanları ve reyting kurumlarının teftişlerini gözetmek;
- Menkul kıymetler, muhasebe ve denetim alanlarında özel düzenleyici kurumların gözetimini yapmak ve
- Amerikan menkul kıymetler düzenlemelerini; federal, ülke ve yurtdışı yetkilileriyle koordine etmektir.

**FRC (Finansal Raporlama Konseyi):** İngiltere kaynaklı FRC, 2006 tarihinde yürürlüğe giren finansal raporlama konseyi yönetmeliği gereğince kurulmuş olan bağımsız ve yasal bir kuruluştur. FRC rolünü kendi web sitesinde aşağıdaki gibi ifade etmiştir. Bunlar; ([www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) , 2018);

- Kayıtlı şirketlere ilişkin mümkün olan denetim ve raporlama düzensizlikleri üzerine bağımsız incelemeler yapmak,
- Muhasebe gereklerine muhtemel uyumsuzluklar durumunda kayıtlı işletmelerin bir bölümünde soruşturma yapmaktır. Ayrıca FRC şikayetler üzerine ya da kendi inisiyatifiyle incelemeler veya soruşturmalar başlatabilir.

**IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu):** 1983 yılında kurulan IOSCO, küresel anlamda menkul kıymetler düzenleyicilerini bir araya getiren ve menkul kıymetler alanında küresel çapta standart koyucu olarak kabul edilen uluslararası bir yapıdır. IOSCO menkul kıymetler hedefleri ve

prensipleri düzenlemesi, G20 ve FSB (Finansal İstikrar Kurulu) tarafından bu alan ile ilgili standartlar olarak kabul edilmektedir ([www.iosco.org](http://www.iosco.org) , 2018).

### **1.8. Bağımsız Denetimin Dış Gözetimi ve KGK**

ABD’de 2000’li yılların başında Enron ve Worldcom gibi dev şirketlerin ani iflası gözleri bağımsız denetim şirketlerine çevirmiştir. Şirketlerin denetimini yapan denetim firmasının denetimlerini bağımsız bir şekilde gerçekleştirmediği ve etik kurallara uymayan faaliyetlerde bulunduğu tespit edilmiştir. Bütün bu skandallar sonrasında piyasaya ve denetime olan güveni tesis etmek amacıyla 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmiştir. Bu yasayla kurulan PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) ile birlikte bağımsız denetimin dış gözetimi de gündeme girmiştir.

PCAOB halka açık şirketlerin denetimini yapan denetçilerin gözetimini yapar, halka açık şirketlerin denetimi için denetim ve kalite kontrol standartları oluşturur ve bu denetimleri gerçekleştiren denetim firmalarında kalite kontrol teftişleri yapar (Elder, Beasley ve Arens,, 2010:30).

Türkiye’de 1990’lı yıllardan itibaren bankacılık alanında yaşanan skandallar ve akademik çalışmalar BDDK ve SPK gibi kurumların yetersiz olduğunu göstermiş ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak PCAOB benzeri bir yapının kurulması hazırlıkları yapılmıştır (Yaşar, 2013: 466).

Bağımsız denetim standartlarının oluşturulması, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi ve denetimi gibi görevleri başta SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) olmak üzere, BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu), Hazine Müsteşarlığı ve TÜRMOB tarafından yerine getirilmekte iken 2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile PCAOB benzeri bir yapı kurulmasının önü açılmış yani KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları kurumu)’nın temelleri atılmıştır (Sayar ve Karataş, 2016: 231).

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK’nın 9. maddede belirtilen görevlerinden öne çıkanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 42);

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve uygulamak,
- Uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve uygulamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek kamuoyuna ilan etmek,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini ve denetim çalışmalarını gözetlemek ve denetlemek,
- Denetim çalışmalarında ve faaliyetlerinde aykırılıklar belirlenen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Mevzuatla belirlenen benzeri görevleri yerine getirmek.

KGK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Denetim Standartlarını yayınlama yetkisine sahip olması kapsamında, IFAC tarafından oluşturulan uluslararası denetim standartlarını referans olarak benimsemiştir (Yanık ve Karataş, 2017: 3).

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

Denetim standartları, yapılan denetimin kalite seviyesini ortaya koymaktadır. AICPA (American Institute of Certified Accountant) tarafından 1947 yılında çıkarılan ve muhasebe meslek çevreleri tarafından benimsenmiş olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları aynı zamanda denetimin temel yapısını da oluşturmaktadır (Erdoğan, 2005: 10).

AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB) , finansal tablolar denetimi için; PCAOB tarafından benimsenen standartları da kapsayan, diğer tüm standartlara temel teşkil edecek on genel kabul görmüş denetim standardı geliştirdi. Daha sonra IAASB aynı standartları geliştirdi. Fakat yapı farklıydı ve daha geniş prensiplere odaklanmıştı (Rittenberg, Johnstone ve Gramling, 2010: 51).

Bir bağımsız denetçinin işletmenin yayınlamış olduğu raporlara ilişkin bir kaniya varması; işletmenin raporları hazırlarken kullandığı bilgi akış sisteminin yeterli olup

olmamasına da bağlıdır. Bağımsız denetçinin denetlediği işletmenin var olan bilgi sisteminin dışarıya bilgi aktarmaktan uzak olabilmesi durumunda bazı ek çalışmalar ve değerlendirmeler yapılması kaçınılmaz olacaktır. Bağımsız denetçilerin çoğu denetim çalışmalarında bu durumla karşılaşmış olmaları, denetim işlemine yaklaşımı belirleyen ve nasıl değerlendirme yapılabileceğine ilişkin bazı kuralların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Uzun süren çalışmalardan ve deneyimlerden faydalanılarak geliştirilmiş olan ve her dönemde her denetçinin uyması zorunlu olan bu kuralları ‘‘Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’’ olarak isimlendiriyoruz (Selimoğlu vd., 2011: 13).

Bağımsız denetçinin denetim işleminin, değerlendirmelerinin ve denetim raporlarının kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince kabul edilen belli standartlar vardır. Bağımsız denetçilerin her denetimde uymak zorunda olduğu bu standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denilmektedir (Kepekçi, 2000: 14).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları genel niteliklere sahip standartlardır ve bu standartlara ait resmi yorumlarla birlikte alt ilkeler bağımsız denetim standartlarını oluşturmaktadır (Güredin, 2014: 41).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları herhangi bir yasayla belirlenmemiş olmakla beraber değişik meslek örgütlerinin hazırlamış olduğu raporlar yasal düzenlemelerde dikkate alınmaktadır (Başpınar, 2005: 54).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, nitelikli bir denetimin koşullarını belirten üç ana grupta toplanan on standarttan oluşmaktadır. Bu üç ana grup; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartlarıdır (Erdoğan, 2005: 10).

### **1.9.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarından istenilen sonuçların elde edilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsar. Bunlar denetimin üstlenilmesinde, planlanmasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kişiye has kurallardır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 68).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü olan genel standartlar, mesleğinde uzman olan bağımsız denetçilerin eğitimleri, karakter yapıları ve davranışlarına ilişkin esasları içerir. Bu açıdan Genel Standartlar, ‘‘Kişisel Standartlar’’ olarak da isimlendirilir (Başpınar, 2005: 55).

Genel Standartlar üç standarttan oluşur. Bunlar aşağıdaki gibidir (Selimoğlu vd., 2011:14);

- Mesleki Eğitim ve Denetim Standardı,
- Bağımsızlık Standardı,
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.

**-Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı:** Bağımsız denetim mesleğini icra eden denetçilerin belli bir eğitime ve deneyime sahip olma gerekliliğini belirleyen standarttır. Dolayısı ile bağımsız denetçi olma süreci de eğitim ve deneyim olarak iki aşamadan oluşmaktadır (Bozkurt, 2000: 37).

Ülkemizde de diğer ülkelerde olduğu gibi, bağımsız denetçilerin, ilgili fakülte mezunu olması ile staj ve mesleki sınavlar gibi aşamalardan geçmek durumunda olmasının yanı sıra, bilimsel akıl yürütebilen, araştırmaya ve öğrenmeye açık, aynı zamanda takım çalışmasını başarıyla uygulayabilecek kişilik yapısına sahip olması gerekmektedir (Erdoğan, 2005: 11).

Bağımsız denetçi olarak mesleğe katılanların güncel şartları ilgili yayınlardan takip ederek uygulayıcısı olmaları ve kanunlardaki değişiklikleri sıklıkla takip etmeleri gerekir (Selimoğlu vd., 2011: 14).

**-Bağımsızlık Standardı:** Denetçi ya da denetçiler görevlendirmeye ilişkin tüm konularda zihinsel olarak bağımsız olmalıdır ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org), 2019: 1599).

Bağımsızlık görünüş açısından; Makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, bütün özel vakaları ve durumları değerlendirerek bir firmanın veya denetim takımı üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve mesleki şüpheciliklerinin büyük olasılıkla tehlikeye atıldığı sonucuna varacağı şekilde oluşacak vaka ve durumlardan kaçınmadır (IESBA, 2016; code 290: 6).

IESBA, bağımsızlığı zihin bağımsızlığı olarak da ele almıştır. Bu tanıma göre zihin bağımsızlığı; Bir sonucu, mesleki yargıya gölge düşürecek tesirlerden



etkilenmeksizin açıklamaya olanak sağlayan, dolayısı ile bireyin dürüstlük içinde hareket etmesine, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik sergilemesine imkan sağlayan zihin durumudur (İESBA,2016; Code 290: 6).

Mesleki bağımsızlık, denetçi için temel bir niteliktir. Bir denetçinin bağımsızlığı; denetçinin yargısının, onu görevlendirmiş olan müşterinin arzu ve yönlendirmelerine ya da denetçinin kendi çıkarlarına bağlı olmamasıdır. Yasal hükümler tek başına bağımsızlığı yaratamaz ya da sağlayamaz. Bağımsızlık bir zihin ve kişisel özellik durumudur (Ainapure ve Ainapure 2009: 42).

Denetçinin, denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde, raporların hazırlanmasında ve görüş bildirme aşamalarında tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmesini denetimde bağımsızlık olarak tarif edebiliriz (Bozkurt, 2000: 38).

Finansal tablo kullanıcıları, raporları hazırlayan ve görüş bildiren denetçinin bağımsız olarak bulunduğu ve hareket ettiğine inanırlar. Bu inanış bağımsız denetim mesleği için temel niteliktedir. Denetçinin bağımsız hareket etmediğine dair bir inanış ise denetim işlevini geçersiz kılacak ve amacını engelleyecektir. Bu bağlamda, bağımsız denetim mesleğini icra eden denetçilerin bağımsız hareket etmedikleri izlenimi oluşturan her türlü ilişkiden ve davranıştan sakınmaları gerekmektedir (Erdoğan, 2002: 55).

Bir denetçinin gerçekten bağımsız olmasının yanı sıra bu dış çevre tarafından da görünebilir olmalıdır. Denetçi ve müşteri arasındaki ilişki; makul bir üçüncü tarafın denetçinin bağımsız olmadığı sonucuna varacağı şekilde olmamalıdır (Ainapure ve Ainapure, 2009: 43).

Bağımsızlık, öneminden dolayı ilk davranış kuralıdır. Bağımsız denetimin değeri, ağırlıklı olarak; kamunun, denetçilerin bağımsızlığı algısına bağlıdır. Birçok kullanıcının bağımsız denetçi raporlarına güvenmek istemelerinin sebebi; önyargısız, tarafsız bir bakış açısı beklentisidir, Elder, Beasley ve Arens, 2010: 113).

**-Mesleki Dikkat ve Özen Standardı:** AICPA, genel standartlar başlığının üçüncü maddesinde denetçilerin, denetim işleminin icrasında ve raporların hazırlanmasında, gereken mesleki özeni göstermelerinin zorunluluğunu bildirmektedir (www.aicpa.org, 2019:1599).

Mesleki Özen Standardı, denetçinin denetim faaliyetini icra ederken mesleğinin gerektirdiği kurallara azami oranda uymasını öngörmektedir (Erdoğan, 2005: 12).

Bu standart bağımsız denetçinin denetim işlemini icra ederken üst düzeyde dikkat ve özen göstermesini ifade etmektedir. Dolayısı ile bağımsız denetçi görevini şevkle yerine getirirken, beklenmedik durumlara karşı da uyanık olmalıdır (Selimoğlu vd., 2011: 15).

### 1.9.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Alanı Standartları, Genel Standartlara göre daha özel bir durum göstermektedir. Çalışma Alanı Standartları, bağımsız denetçiye kanıt toplama ve bunları değerlendirmede bir rehber işlevi görerek denetçi görüşünün doğru ve güvenilir olmasına destek sağlar (Başpınar, 2005: 56).

Bu standartlar, denetim safhaları boyunca bağımsız denetçinin izleyeceği yolu tarif etmektedir. Bağımsız denetçi, denetimi planlamalı, iç kontrolü tanımalı ve kanıt toplamalıdır. Bu denetim safhaları aynı zamanda denetim sürecinin altyapısını oluşturur (Erdoğan, 2005: 12).

Çalışma Alanı Standartları;

- Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı,
- İç Kontrol Sisteminin incelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı,
- Kanıt Toplama Standardı olarak üç başlık altında toplanmaktadır (Selimoğlu vd., 2011: 15).

**-Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı:** Bağımsız denetçi işi yeterince planlamalı ve yardımcıları uygun bir şekilde gözleyerek denetlemelidir (www.aicpa.org, 2019:1599).

Her bağımsız denetim işlemi baştan sona bir proje niteliğindedir ve projeyi hayata geçirmek için öncelikle planlamanın yapılması gerekir. Bağımsız denetim planı yapılmasının belirgin üç nedeni vardır ve bunlar (Bozkurt, 2000: 39);

- Yeterli miktarda ve kalitede denetim kanıtı elde edebilmek,
- Verimliliği artırarak denetim maliyetlerini asgari düzeyde tutmak,

- Denetlenen işletme ilgili olarak yanlış anlaşılmalara sebebiyet verecek durumların meydana gelmesini engellemektir.

Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tabloları hakkında bir karara varmayı amaçlar. Bu nedenle denetçi ne, nerede, nasıl, ne zaman, kim tarafından, ne kadar sürede ve hangi maliyetle gibi sorulara muhatap olacağı bir denetim sürecinden geçer. Bağımsız denetçinin bu sorulara cevap bulmaya çalışması ve cevaplama bağımsız denetimin planlanması anlamına gelecektir. Bu standart aynı zamanda denetim görevinde yer alacak yardımcılarının denetçi tarafından gözlemlenmesini de (Erdoğan, 2005: 12).

**-İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı:** Bağımsız denetçi, finansal tabloların hata ya da hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riski içerme durumunu değerlendirmek ve yapılacak denetimin doğasını, zamanlamasını ve kapsamını tasarlamak için denetlenecek işletmeyi, çevresini ve iç kontrol sistemini yeterince tanımalı ve anlamalıdır ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org), 2019: 1599).

Bu standart, denetleme işleminin test kapsamını belirleyebilmek için bağımsız denetçinin denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemini gerekli şekilde inceleyerek tanımını öngörmektedir (Selimoğlu vd. , 2011: 15).

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve tanınmasının bağımsız denetçiler açısından önemli sebepleri vardır. Bağımsız denetçi denetlenen şirkete ait her bir muhasebe kaydını inceleyemez ve iç kontrol sisteminin etkinliğini saptayarak kıymet kayıtlarının doğru olarak yapıldığına ve finansal tabloların bu işlemleri doğru olarak yansıttığına olan güvenilirliği sağlamaya çalışırlar. Bir diğer sebep ise; bağımsız denetçinin yapacağı denetim planının kapsamının büyük ölçüde iç kontrol sisteminin etkinliğine yada zayıflığına bağlı olarak belirlenmesidir (Başpınar, 2005: 56).

**-Kanıt Toplama Standardı:** Denetim kanıtı, denetim görüşüne temel teşkil eden sonuca ulaşmada bağımsız denetçi tarafından kullanılan bütün bilgilerdir (Flood, 2012: 206.).

Bağımsız denetçi, denetim altındaki finansal tablolara dair bir görüşe makul bir temel elde etmek için denetim prosedürlerini gerçekleştirerek, yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org), 2019: 1599).

Bu standart bağımsız denetçinin bir denetim görüşüne ulaşması için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtları elde etmesini öngörmektedir. Bağımsız denetçinin ne miktarda kanıt toplayacağı denetçinin yargısına kalmaktadır. Denetçi, toplayacağı kanıt miktarını iç kontrol sisteminin etkinliği, incelenen hesapların özelliği ve genel olarak denetlenen şirketin niteliklerine göre belirleyecektir (Güredin, 2014: 46).

Bir denetimin temeli, bağımsız denetçi tarafından toplanan ve değerlendirilen kanıtlardır. Bağımsız denetçi mesleki standartları karşılamak için her denetimde yeterli ve uygun kanıt toplayabilecek bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 174).

### **1.9.3. Raporlama Standartları**

Dört ayrı standarttan oluşan raporlama standartları, bağımsız denetçilerin finansal tablolar üzerine, bilgilendirici beyanlarda dâhil olmak üzere bir bütün olarak ele alınan bir rapor hazırlamasını gerektirmektedir. Raporlama standartları, finansal tabloların GKGMS ile uyumlu olarak sunulup sunulmadığının raporda belirtilmesini ve bir önceki yıla kıyasla mevcut dönemde GKGMS'na uyumlu olmayan uygulamaya ilişkin durumların tanımlanmasını gerektirir (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 36).

Finansal tablo kullanıcıları açısından, finansal tabloların mesleki bir incelemeye tabii tutulduğuna dair tek kanıt bağımsız denetçilerin sunmuş olduğu denetim raporudur. Raporlama standartları, denetim raporunun hazırlanması ve içeriği ile ilgili ilkeleri ortaya koyar (Güredin, 2014: 5).

Genel standartlar ve çalışma alanı standartları denetim işine yaklaşımın biçimini ve denetlenecek işletme ile birlikte bilgi sistemini tanıma, kavrama bağlamında kılavuzluk ederken, raporlama standartları ise değerlendirmeye ilgili olan standartları içermekte ve denetlenen işletmenin kendi bilgi sisteminin ürettiği finansal tablolar hakkında bağımsız denetçinin bir yargıya varmasına yardımcı olmaktadır. Raporlama standartları aşağıda belirtilen dört standarttan oluşmaktadır (Selimoğlu vd., 2011: 16):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

- Yeterli Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

**-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Bağımsız denetçi, denetçi raporunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe İlkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını belirtmelidir (www.aicpa.org., 2019: 1600).

Bağımsız denetçi, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, faaliyetlerini ve finansal durumundaki değişiklikleri doğru ve dürüst olarak sunduğuna dair bir karara varması gerekmektedir. Bağımsız denetçi bu karara varırken dürüstlikle ilgili bazı kriterleri kendisine kılavuz edinmesi gerekir ve bu kriterler Genel kabul Görmüş denetim İlkelerinin çerçevesini çizmektedir (Başpınar, 2005: 57).

**-Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı:** Bağımsız denetçi, bir önceki döneme kıyasla, cari dönemde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumun sürekliliğinin gözlenmediği durumları, denetim raporunda tanımlamalıdır (www.aicpa.org, 2019: 1600).

Devamlılık standardı olarak da bilinen bu standarda göre bağımsız denetçi, denetçi raporunda, cari dönemde Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'na uyumun bir önceki dönemi de kriter olarak değişmeden devam ettiğini açıkça belirtmelidir. Standarda uyumda yönetim herhangi bir değişikliği uygulamaya koymuş ise, finansal tablo kullanıcılarının da bu değişikliğin finansal tabloya olan etkilerini bilmeleri gerekmektedir. Bu değişikliğe gidişin nedenleri ve etkileri dipnotlarda açıkça belirtilmelidir (Güredin, 2014: 51).

Bir işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yıldan yıla değişmeyip aynı kalması finansal tabloların mukayese edilebilmesini sağlar. Aksi durumda finansal tablolardan faydalanarak karar almak durumunda olan bilgi kullanıcıları gerekli finansal analizleri yapamayacaktır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 71).

**-Yeterli Açıklama Standardı:** Bağımsız denetçi, bilgilendirici açıklamaların makul derecede yeterli olmadığı kararına vardığında, denetçi raporunda o şekilde açıklama yapmalıdır (www.aicpa.org, 2019: 1600). Bağımsız denetçi raporunda, farklı bir açıklama yapılmadı ise finansal tablolardaki bilgilendirici beyanlar makul derecede yeterli sayılacaktır (Flood, 2012: 9).

Finansal tablolar, çeşitli çıkar gruplarının alacakları iktisadi kararlar açısından gerekli ve çok önemli açıklamaları barındırırlar. Taraflar için bu açıklamalar zamanlı, eksiksiz, tarafsız ve geçerli olmalıdır. Kimler tarafından ve hangi kararlara dayanak olarak kullanılacağı bilinmediğinden, finansal tablolar, oldukça fazla kullanıcıya hitap edecek şekilde; geniş bir bakış açısıyla hazırlanır. Bağımsız denetçi finansal tabloların bu ihtiyaçları karşılama düzeyini araştırır ve makul düzeyde yeterli açıklamanın olmaması durumunda bunu denetçi raporunda belirtir (Başpınar, 2005: 58).

**-Görüş Bildirme Standardı:** Bağımsız denetçi, denetçi raporunda, ya bir bütün olarak ele alınan finansal tablolara ilişkin bir görüş bildirmelidir ya da bir görüş bildirilemeyeceğini açıklamalıdır. Denetçi genel bir görüş bildiremiyorsa bunun sebeplerini denetçi raporunda açıklamalıdır. Bağımsız denetçinin isminin, finansal tablolara ilgili olduğu her durumda denetçi, denetçinin çalışma karakterini ve varsa almakta olduğu sorumluluk derecesini denetim raporunda açıkça ifade etmelidir (www.aicpa.org, 2019: 1600).

Bu standart, bağımsız denetçinin finansal tabloları incelemesi sonucunda vardığı görüşünü denetçi raporunda açıklamasını hüküm altına almaktadır (Bozkurt, 2000: 42).

İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak hazırlamak zorundadırlar. Bağımsız denetçi bu uygunluğu araştırarak bir görüş oluşturmalı ve görüşünü bu kriterlere dayandırmalıdır (Erdoğan, 2005: 13).

Bu bölümde çalışmanın ana eksenini oluşturan bağımsız denetim kavramı, ilişkili kavramlar, bağımsız denetimin ortaya çıkışı, bağımsız denetime duyulan ihtiyaç ile bağımsız denetimin fonksiyonları, bileşenleri, toplumun farklı kesimleri açısından sağlanan faydalar ve bağımsız denetimde ilk ve temel standartları kapsayan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'na ilişkin genel bilgiler verilmesi amaçlanmıştır.

Bölümün ilk sayfalarında denetim ve bağımsız denetim kavramları ile bağımsız denetime duyulan ihtiyaç ve bağımsız denetimin gelişimi hakkında alanyazında

mevcut bilgiler derlenerek ve yorumlanarak bilgi verilmeye çalışılmıştır. Daha sonra bağımsız denetimin fonksiyonları ve günümüz finansal piyasaları açısından bağımsız denetimin önemini ortaya koyan bilgilerin yanı sıra toplumun farklı kesimlerine nasıl faydalar sağladığına ilişkin literatürde mevcut tespitler irdelenerek ifade edilmeye çalışılmıştır.

Bölümün ilerleyen safhalarında belli kriterlere göre denetim ve denetçi türleri, bağımsız denetimle ilgili belli başlı düzenleyici kurumlar ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Daha sonra bağımsız denetim standartları açısından temel teşkil eden Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ele alınarak her standart, literatürde mevcut yorumlarla desteklenerek bilgi verilmeye çalışılmıştır.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE**

### **ŞEFFAFLIK RAPORLARI**

Geçtiğimiz yıllarda kaliteli hizmet verdiği düşünülen bazı denetim şirketlerinin de içinde bulunduğu muhasebe ve denetim skandalları, “Bağımsız Denetim Kalitesi” kavramının ciddiyetle üzerinde durulmasına, akademisyenler ve düzenleyici kurumların yoğun çalışmalar yapmasına ve dolayısıyla konu üzerine güncellemelerin yoğunlaşmasına sebep olmuştur.

Bahsedilen bu skandalların bağımsız denetçiler açısından da irdelenmesi ve yeni güncellemeler yapılarak yeni standartların yürürlüğe konulması yoğun bir şekilde devam ederken, birçok ülkede hükümetler ve düzenleyici kurumlar; öncelikle, kamu yararını ilgilendiren kurumlara ilişkin denetim yapan bağımsız denetim kuruluşlarının, faaliyetlerini daha şeffaf bir görünüm altında sürdürmesi ve hesap verebilirliğinin artması amacıyla şeffaflık raporları yayınlamalarını zorunlu hale getirmiştir. Türkiye’de de Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Avrupa Birliği’nin 2006 tarihli ilgili direktifi ile uyumlu olarak bağımsız denetim kurumlarının yıllık bazda şeffaflık raporları hazırlayarak internet sitelerinden ilan etmelerini zorunlu hale getirmiştir.

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetim kalitesi kavramının ve bağımsız denetim kriterlerinin hem akademik literatür, hem düzenleyici kurumlar açısından ele alınarak kapsamlı incelemesi yapılacak aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının günümüzdeki nitelikleri ve bağımsız denetim kalitesi ile ilişkileri irdelenecektir.



## 2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı

Bağımsız denetim kalitesi kavramını irdelemeden önce kalite kavramına ilişkin tanımların ve tanımlarda öne çıkan unsurların ortaya konulması faydalı olabilir.

Kalitenin bugüne kadar yapılmış oldukça fazla tanımını vardır. Kalite konusundaki çalışmalarda belli başlı otoritelerin ortaya koyduğu, genel kabul gören kalite tanımları aşağıdaki tabloda verilmiştir (Durukan ve İkiz, 2007; 34). Tablo 2.1’de kalite tanımlarıyla ilgili bilgiler verilmektedir.

**Tablo 2.1. Kalite Tanımları**

<b>Tanımlayan</b>	<b>Kalite tanımı</b>
Joseph M. Juran	Amaca ve kullanıma uygunluktur.
Philip Crosby	Şartlara uygunluktur.
W. Edwards Deming	Müşterinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli karşılayabilmektir.
Walter A. Shewart	Kalite objektif ve subjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Subjektif kalite ise objektif gerçekliğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir.
Armand V. Feigenbaum	Müşterinin beklentilerini karşılayacak ürün ve hizmetin pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım aşamalarından sonra kazandığı toplam karakteristiklerdir.
Genichi Taguchi	Tasarım özelliklerine uygunluktur.
Kaoru İshikawa	Müşterilerin tanımladıkları ürün performansının (gerçek), üreticilerin tanımladıkları ürün performansı (ikame) karşılaştırılmasıdır
İSO 9000:2005	Yapısal özellikler bütünüünün şartları karşılama derecesidir
Sözlük	Kalite, bir mal ya da hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir.

(Kaynak: Durukan ve İkiz, 2007: 34)

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere kalite tanımlarında “beklentileri karşılama ve beklentilerin üzerine çıkma” unsuru baskın bir şekilde öne çıkmakta iken bağımsız denetim kalitesinin tanımına ilişkin olarak önde gelen otoriteler belli bir tanım üzerinde uzlaşamadığını ifade etmektedirler.

Denetim kalitesi üzerinde yoğunlaşan akademik çalışmalar, denetim kalitesinin genel olarak değerlendirilebileceği yöntemler ortaya koyarken, Fiili başarının

değerlendirilebileceği, bir standart olarak kullanabilecek, üzerinde mutabık kalınmış bir denetim kalitesi tanımı hususunda bir sonuca varamamışlardır (FRC,2006: 19).

Denetim kalitesi çok tartışılmış fakat az anlaşılmıştır. 20 yıldan fazla süren araştırmalara rağmen denetim kalitesini ölçmek bir yana, nasıl tanımlanacağı hakkında az uzlaşma vardır (Knechel vd., 2013: 1).

“Denetim kalitesi” kavramını tanımlayabilmek zordur ve tanımlamalar öznel olarak yapılmaktadır. Buna göre; kaliteli bir denetimi nelerin oluşturduğu yatırımcılara veya çıkar gruplarına göre değişmektedir. Kaliteli bir denetim göstergesi olarak görülebilecek; etkin bir şekilde denetçi başarısının seviyesini yansıtabilecek bir denetim kalitesi tanımı üzerinde uzlaşmak zordur. Denetim kalitesini tanımlamak için alternatif bir görüş; denetim kalitesi niteleyicilerini, davranışlarını ya da indikatörlerini dikkate almaktır (IOSCO, 2009: 3).

Bağımsız denetim piyasası katılımcıları denetim kalitesinin çok boyutlu bir yapı olduğunu kabul etmelidirler. Denetim kalitesi, hem hizmet kalitesi hem de teknik kalite sunma gereksinimlerini içerir (Duff, 2004: xi).

Finansal tabloya dayanak oluşturmanın, kaniya dayalı doğasına ek olarak; bir bağımsız denetimin kalitesinin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini zorlaştıran birkaç faktör mevcuttur. Bunlar aşağıdaki gibidir (IAASB, 2013: 15);

- Denetlenen finansal tablolarda önemli yanlışlığın olması ya da eksikliği, bağımsız denetim kalitesine ilişkin sadece kısmi görüş sağlar,
- Denetimler farklılık gösterir ve denetim görüşünün oluşmasını sağlayan denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olduğunun düşünülmesi kaniya dayalıdır,
- Denetim kalitesine bakış açısı çıkar grupları arasında değişir,
- Yapılan denetim çalışmasına ve denetim bulgularına ilişkin sınırlı bir şeffaflık vardır.

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin çalışmalarda farklı çıkar gruplarının bakış açısı önemli bir zemin oluşturmuş ve bu kapsamda denetim kalitesini etkileyen faktörler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetim uzmanları, bağımsız denetim kalitesini tanımlarken öncelikle bağımsız denetim standartlarına uyum açısından ele alırken, yatırımcıların denetimi

gerçekleştiren görev takımının bireysel özelliklerine daha fazla önem verdiklerini görmekteyiz. Yatırımcıların, denetçilerin özelliklerine yoğunlaşması; girdilere ilişkin daha fazla açıklama yapılmasının, finansal tablo kullanıcılarının denetim kalitesini değerlendirmesinde faydalı olabileceğini göstermektedir (Christensen vd., 2016: 1650).

Denetimin başarısını ya da başarısızlığını belli unsurlarla açıklamak denetim kalitesini tanımlamak için diğer bir yaklaşım türü olarak görülebilir. Bu durumda denetimin başarısının ya da başarısızlığının hangi unsurlara bağlı olduğu ve nasıl tespit edileceği de yaklaşımın temel özelliklerini ortaya koymaktadır denilebilir.

Denetimin başarısızlığı iki koşulda oluşur; denetçi tarafından genel kabul görmüş denetim standartları uygulanmadığında (GKGDS başarısızlığı); ve gerekli durumlarda denetçi, görüş vermekten kaçındığı ya da şartlı görüş bildiren bir raporu yayınlamakta başarısız olduğunda (denetim raporu başarısızlığı). İlk bağımsız denetim kalitesi yaklaşımı olarak; denetimleri, asgari yasal ve mesleki koşulları karşılayanlar ve karşılamayanlar olarak ele alabiliriz. Denetim kalitesi denetim başarısızlıkları ile ters orantılıdır: denetim başarısızlıkları yükseldikçe denetim kalitesi düşer (Francis, 2004: 346).

Literatürde yer alan bağımsız denetim kalitesi tanımlarında farklı yaklaşımlar olmasına rağmen, denetçinin bağımsızlığını, yeterliliğini ve standartlara uyumu temel unsurlar olarak ele alan iki yaklaşımın önemli görüldüğü söylenebilir.

Bağımsız Denetim kalitesine ilişkin tanımlamalarda genel olarak iki tür düşünce sınıfı olduğu söylenebilir. Bu düşünce sınıflarının iki türdeki ölçüyü kriter aldıkları söylenebilir (Tritschler, 2013: 12);

- Standartlara uyum seviyesi ve
- Finansal tablolardaki güvence seviyesi.

Denetim kalitesi tanımlamalarına ilişkin olarak öncelikle “standartlara uyum seviyesi” ve “finansal tablolardaki güvence seviyesi” yaklaşımları hakkında bilgi verilecek; dünya çapında en çok dikkate alınan akademisyenlere, düşünce sınıfları ve düzenleyici kuruluşlara ait tanımlar ilerleyen bölümlerde incelenecektir.

### 2.1.1. DeAngelo ve Finansal Tablolarda Güvence Seviyesi Yaklaşımı

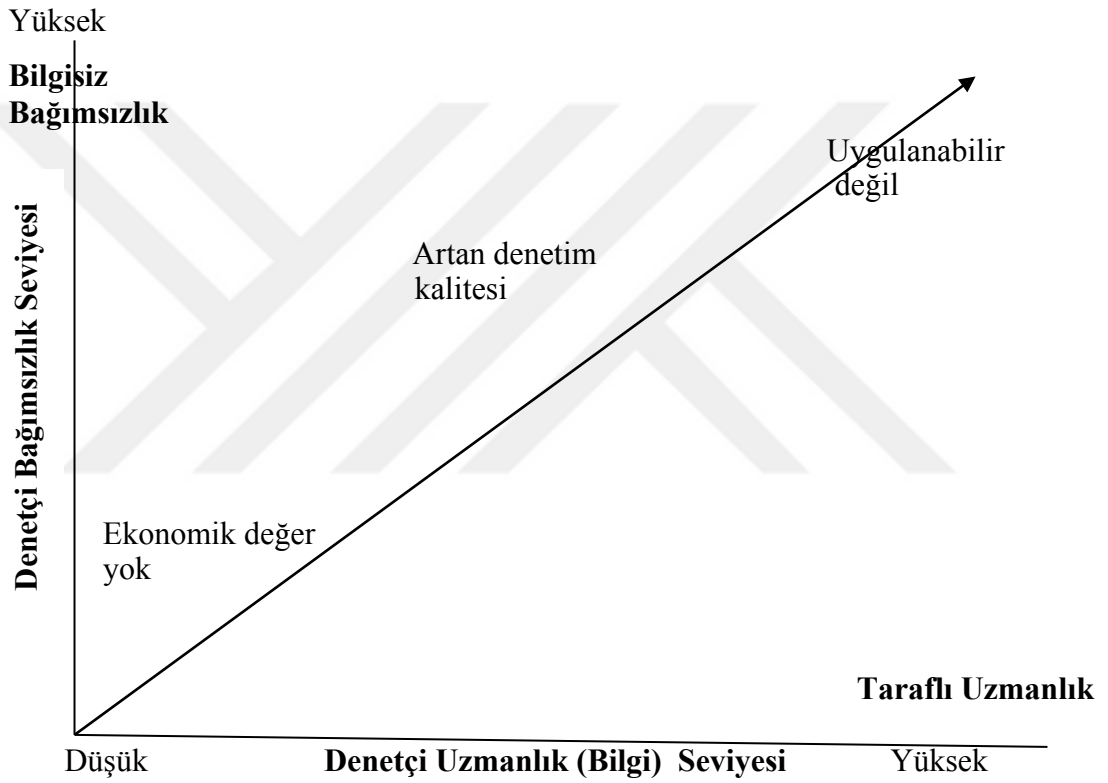
Konuyla ilgili literatür incelendiğinde, literatürde geniş bir yer bulan bağımsız denetim kalitesine ait tanım DeAngelo'ya aittir ve finansal tablolarda güvence seviyesini temel alan yaklaşımı benimsemiştir.

Bağımsız denetim kalitesi; denetçinin, hem müşterisinin mali tablolarında var olan ihlali saptayabilmesi ve hem de bu ihlali raporlayabilmesi ihtimalinin bir arada piyasa tarafından değerlendirilmesidir. Bağımsız denetçinin bir ihlali belirleme olasılığı, denetçinin teknolojik kabiliyetlerine, denetimde yer verilen denetim prosedürlerine ve örnekleme çokluğuna bağlıdır. Keşfedilmiş bir ihlalin raporlanması olasılığı; denetçinin müşteriden bağımsızlığının bir ölçüsüdür (DeAngelo, 1981: 186).

Bu tanım; sıklıkla, bağımsız denetim kalitesini iki bileşene ayırdığı şeklinde yorumlanmaktadır. Birincisi; bağımsız denetçinin mevcut yanlışlığı keşfetmesi ihtimali, ikincisi ise; bu keşif üzerine uygun şekilde hareket etme ihtimalidir. İlk bileşen, denetçinin yeterliliği ve başarı seviyesi ile bağlantılı iken ikinci bileşen, denetçinin tarafsızlığı, mesleki şüphecililiği ve bağımsızlığı ile ilgilidir (Knechel vd., 2013:4). Genelde, tanımın bu iki özelliğine ayrı yapılar olarak bakılır fakat bu özellikler denetimin iki arzu edilen yönünü ortaya koyar; kabiliyet (uzmanlık) ve bağımsızlık. DeAngelo'nun bağımsız denetim kalitesi tanımı, dolaylı olarak bu iki özelliğe dikey bakmasına yani birinin diğeri üzerindeki etkisini en alt düzeyde görmesine rağmen bu iki özellik arasında önemli bir ilişki olabilir. (Knechel, 2016: 16).

Şekil 2.1. bağımsızlık ve uzmanlık arasındaki ilişkiyi ve oluşabilecek dört durumu göstermesi açısından önemlidir. (1) Bağımsızlık ve uzmanlık fonksiyonlarının sonucu olarak beliren denetim kalitesi doğrusu üzerindeki başlangıç noktası, düşük uzmanlık ve düşük bağımsızlığı içermektedir ki, ekonomik bir değere ulaşma sınırına kadar bu tür bir görev, yatırımcılar, müşteriler ve ilgili taraflar için bir değer ifade etmeyecektir. (2) Karşıt uçta ise denetim sürecinin belirsiz sonuçlarını dikkate aldığımızda aşırı yüksek bağımsızlık ve uzmanlık teknik olarak uygulanabilir değildir ve bu tür bir hizmetin sağlayıcısı da olmayacaktır. Sıfır riskli bir denetim sonucu gerçekçi değildir ve artık riskler olacaktır. Diğer iki aşırı durum ise ya (3) denetçinin uzmanlık seviyesinin çok yüksek, bağımsızlık seviyesinin çok düşük

seviyede olması (Taraflı uzmanlık) ya da (4) bağımsızlık seviyesinin çok yüksek, uzmanlık seviyesinin çok düşük olması (Bilgisiz Bağımsızlık) durumlarını içermektedir. Her iki durum da arzu edilebilir değildir ve bir bütün olarak bağımsız denetim mesleğine güveni sarsabilir (Knechel, 2016: 216-217). Şekil 2.1, Knechel'in denetçinin bağımsızlığı ve denetçinin uzmanlığı arasındaki ilişkiye dair görüşlerini izah etmektedir



**Şekil 2.1. Denetim kalitesi tanımı**

(Kaynak: Knechel, 2016: 216)

DeAngelo'nun bağımsız denetim kalitesi tanımı en çok atıf yapılan tanım olsa da bu tanımı baz alarak kalitenin ölçülmesi bir yana tespit edilmesi bile imkansızdır. Çünkü bu tanıma dayanan denetim kalitesi ölçümleri indikatörler yardımıyla yapılan dolaylı ölçümlerdir (Tritschler, 2013: 10).

DeAngelo'nun denetim kalitesi tanımı, yeterlilik (Uzmanlık) ve bağımsızlık ayrı yapılar olarak ele alınırsa faydalıdır. Bununla birlikte bu iki boyut tamamen ayrı

değildir. Örnek verecek olursak; bir denetim firması raporlamaya arzulu olmadıkları (bağımsızlık) bir problemi ortaya koymak için bir çaba göstermemeye (yeterlilik) karar vermiş olabilir (Duff, 2004: 15).

DeAngelo ile aynı yaklaşımı benimseyen Palmrose (1988), bağımsız denetim kalitesinin güvence seviyesi açısından tanımlanacağını belirterek; bağımsız denetim kalitesini “finansal tabloların önemli yanlışlık ya da ihmal içermeme olasılığı” olarak tanımlamıştır (Palmrose, 1988: 56).

DeAngelo'nun tanımına dayanan denetim kalitesi göstergeleri olarak; yeniden açıklamalar, muhasebe ve denetim uygulamalarının sonuçları ve işletmenin sürekliliği raporları örnek olarak verilebilir (Tritschler, 2013: 10).

### **2.1.2. Standartlarla Uyumluluk Seviyesi yaklaşımı**

Krishnan ve Shauer, GKGDS ile uyumlu olmamanın, muhtemelen düşük bağımsız denetim kalitesiyle ilişkili olacağı hipotezini ortaya koyarak bu yaklaşımı benimsemişlerdir (Krishnan ve Schauer, 2001: 85). Bu açıdan, bağımsız denetim standartlarıyla uyumluluk seviyesi, bağımsız denetimin kalite seviyesini yansıtabilecektir. Bu durumda; akranların gözden geçirme (peer-review) sonuçları, kamu gözetim kurumlarının teftiş sonuçları ve denetçilere açılan davalar en iyi denetim kalitesi göstergeleri olacaktır (Tritschler, 2013: 10).

Bu yaklaşıma bir eleştiri niteliğindeki Avrupa Komisyonu açıklaması ise şöyledir; “Kullanıcılar açısından bakıldığında, bağımsız denetçiler bilanço kalemleri ve bilanço kalemlerinin bilanço tarihindeki değerlemesi hakkında ilgili taraflara çok yüksek güvence sağlamalıdır. Komisyon konuya; bilançonun gerçeği temel alarak doğrulanması üzerine güçlü bir odaklanmayla; uyum ve müşteri sorumluluğunda olan iç denetim kapsamındaki hususları daha az dikkate alarak yaklaşmak arzusundadır. Bağımsız denetçiler, bilançonun hangi bileşenlerinin direkt olarak, hangi bileşenlerinin mesleki yargı, iç modeller, hipotezler ve yönetim açıklamaları temel alınarak doğrulandığını açıklayabilirler. Bağımsız denetçiler, gerçek ve dürüst bir görüş sunabilmek için esasın şekilden önce gelmesini sağlamalıdır” (European Commission, 2010: 7).

Bahsi geçen iki yaklaşıma yöneltlen eleştiriler mevcut iken iki yaklaşımı da sentezleyen ve hem mevcut denetim kalitesini hem de algılanan denetim kalitesini içeren bir tanım GAO tarafından yapılmıştır.

### **2.1.3. GAO (ABD Hesap Verebilirlik Kurumu) ve İki Yaklaşımlı Tanımlama**

GAO (US Government Accountability Office), 2003 tarihli raporunda denetim kalitesine ilişkin olarak hem “Finansal tablolarda güvence seviyesi hem de “standartlara uyum seviyesi” yaklaşımını kapsayan bir tanım yapmıştır. Tanımda ayrıca makul derecede bilgiye sahip kişilerin yargısına da yer verilmiştir. Yani algılanan denetim kalitesi bir unsur olarak tanımın içinde yer almıştır.

Tanıma göre; Kaliteli bir bağımsız denetim; finansal tabloların ve ilgili açıklamaların(1) GKGMS’na uygun olarak sunulduğuna ve (2) hata ya da hile den kaynaklanan önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlamak için bağımsız denetçinin GKGDS’na uygun bir şekilde gerçekleştirdiği bağımsız denetimdir (GAO, 2003: 13).

Tanım; konuyla ilgili gerçekler ve şartlar hakkında makul bilgiye sahip üçüncü tarafların, denetimin GKGDS’na uygun şekilde gerçekleştirildiği, GKGDS gerekleri dâhilinde, (1) Denetçinin, uygun bir şekilde bilinen önemli yanlışlıkları tespit ettiği ve uygun ayarlamaların, ilgili açıklamaların ve diğer değişikliklerin finansal tablolara yapıldığını güvenceye alarak, (2) uygun açıklamalar ve diğer değişiklikler yapılmadı ise denetçi görüşünde değişikliğe giderek yada (3) haklı bir mazereti varsa denetim görevinden çekilerek ve buna ilişkin rapor vererek onları yanıltıcı beyana maruz bırakmamak için gerekeni yaptığı sonucuna vardıklarını farz etmektedir (GAO, 2003:13).

GAO’nun bağımsız denetim kalitesi tanımında “finansal tablolarda güvence seviyesi” ve “standartlara uyum seviyesi” yaklaşımlarının bir araya getirilmesinin yanı sıra, makul düzeyde bilgili üçüncü tarafın denetim kalitesine ilişkin algısına yer verilmiştir. GAO’nun bağımsız denetim kalitesi tanımı hem fiili denetim kalitesine hem de algılanan denetim kalitesine ilişkin yaklaşımlar ortaya koymaktadır.

#### 2.1.4. Düzenleyici Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Tanımları

Bağımsız denetim kalitesi, belli düzenleyici kurumlar tarafından belli kriterler ve araştırma sonuçları dikkate alınarak tanımlanmaya çalışılmış ve böylece bağımsız denetim kalitesi çerçeveleri belirlenmiştir. Bu bölümde düzenleyici kurumların tanımlamalarını ve belirledikleri çerçeveleri incelemeye çalışacağız.

##### 2.1.4.1. PCAOB Bağımsız Denetim Kalitesi Tanımı

PCAOB direkt olarak bir bağımsız denetim kalitesi tanımı yapmamış olsa da, kalite kontrol standartları bölümünde, “bağımsız denetim firmalarının, muhasebe ve denetim uygulamaları için kalite kontrol sistemi” başlığı altında firmaların faaliyetlerinin kalitesine değinmiştir.

Bir firmanın yaptığı çalışmanın kalitesi; sonuç olarak, bu çalışmayı gerçekleştiren, gözetimini yapan ve gözden geçiren personelin; motivasyonuna, deneyimine, uzmanlığına, zekâsına, tarafsızlığına ve dürüstlüğüne bağlıdır (www.pcaobus.org, QC Section 20, 2018: 12).

PCAOB, 2015 tarihinde yayınladığı Yuvarlak Masa Bildirisi (Notice of Round Table)’nde, DeAngelo’nun ve GAO’nun Denetim Kalitesine atıf yaparak, bir grup potansiyel denetim kalitesi göstergesinin muhtemel kullanımı ve içeriği hakkında kamu yorumunu araştırmak için denetim kalitesi göstergeleri yayınlamıştır (PCAOB, 2015:1-10).

28 potansiyel gösterge üç grup altında toplanmıştır. Gruplar aşağıdaki gibidir (PCAOB, 2015: 2-3):

- 1- İlk grup olan **Bağımsız Denetim Çalışanları**; bağımsız denetimi gerçekleştirenler açısından; Mevcudiyet, odaklılık ve yeterlilik ile ilgili ölçüleri içermektedir.
- 2- **Denetim Süreci**; bir denetim firmasının, yönetiminin tarzı ve liderliği, teşvikleri, bağımsızlığı, alt yapıya verdiği önem ile izleme ve iyileştirme kayıtlarına ilişkin ölçümleri içermektedir.



**3- Denetim Sonuçları** ise finansal tablolar, iç kontrol, işletmenin sürekliliği prensibi, denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişim, yaptırım ve dava başlıklarını içermektedir. Tablo 2.2. bu üç grup altındaki 28 faktör hakkında bilgi vermektedir.



**Tablo 2.2. Denetim Kalitesi Göstergeleri**

<b>DENETİM ÇALIŞANLARI</b>	Mevcudiyet	1. İstihdam Kaldırıcı 2. Çalışan İş yükü 3. Yönetici ve Kadro İş Yükü 4. Muhasebe ve Denetim Teknik Kaynakları 5. Uzmanlık Becerisine ve Bilgisine Sahip Personel
	Yeterlilik	6. Denetim Personelinin Deneyimi 7. Denetim Personelinin Sektör Uzmanlığı 8. Denetim Personelinin İş Hacmi 9. Hizmet Merkezlerinde Yoğunlaşmış Denetim İş Miktarı 10. Denetim Personeline düşen Eğitim Süresi
	Odaklanma	11. Denetim saatleri ve Risk Alanları 12. Denetim Safhalarına Süre tahsisi
<b>DENETİM SÜRECİ</b>	Yönetim ve liderliğin Tavrı	13. Firma Personelinin Bağımsız Araştırmasının Sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite Dereceleri ve Telif (Tazminat) 15. Denetim Ücretleri, Gayret, Müşteri Riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık Şartları ile uyumluluk
	Altyapı	17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapıya Yatırım
	İzleme ve İyileştirme	18. Bağımsız Denetim Firmasının İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları 19. PCAOB Teftiş Sonuçları 20. Teknik Yeterlilik Testi
<b>DENETİM SONUÇLARI</b>	Finansal Tablolar	21. Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi 22. Hile ve Başka Finansal Raporlama Suiistimali 23. Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesi Elde Etmek
	İç Kontrol	24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması
	Denetçi ve Denetim Komitesi İletişimi	26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Yaptırım ve Dava	27. PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler 28. Özel Davalarda Eğilimler

(Kaynak: PCAOB, 2015: 13)

Kurul, muhtemel kullanıcıların, denetim kalitesi göstergelerini (Audit Quality Indicators) kullanım amaçlarını aşağıdaki tabloda özetlemiştir (PCAOB,2015: 18):

**Tablo 2.3. Kalite Göstergelerinin Potansiyel Kullanıcıları ve Kullanımları**

Potansiyel İndikatör Kullanıcısı	Potansiyel Kullanım (İndikatörlerin Etkileyebileceği Kararlar)
Denetim Komiteleri	<ul style="list-style-type: none"><li>• Raporlama riski ve denetim kalitesini değerlendirir.</li><li>• Denetçileri bulur ve tazmin eder</li><li>• Denetçileri gözetir</li></ul>
Denetim Firmaları	<ul style="list-style-type: none"><li>• Riski değerlendirir ve yönetir</li><li>• Kalite kontrol çalışmalarını dolayısı ile denetim kalitesini geliştirir</li><li>• Denetim yetersizlikleri ve iyileştirme zayıflıklarının temel sebeplerini tanımlar</li></ul>
Yatırımcılar	<ul style="list-style-type: none"><li>• Raporlama riskini değerlendirir</li><li>• Hisselere ilişkin oy kullanır (genel kurul)</li></ul>
PCAOB (ve diğer düzenleyiciler)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Politika oluşturan kurumları bilgilendirir</li><li>• Kalite kontrol projelerine ve temel oluşmasına yardım eder.</li><li>• Piyasa kalite talebini ve kamu müzakerelerini canlandırır.</li></ul>

(Kaynak: PCAOB,2015: 18).

PCAOB, her bir göstergenin amacını tanımlayan, göstergelerin neden dahil edildiğini kısaca müzakere eden ve indikatörlerle ilgili muhtemel hesaplamaları hem görev hem firma bazında içeren açıklamalar yapmıştır (PCAOB, 2015:13). Aşağıda göstergelerin nasıl hesaplandığı ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Tabloda yer alan “Partner” terimi denetim firmalarının ihtiyaç duyduğunda yönetici olarak ta görev verebileceği, denetim firmasında ortaklık pozisyonu olan ve denetim için görevlendirdiği sertifikalı bağımsız denetim uzmanlarıdır.

Tabloda geçen yüklenebilir süre-saat (Chargeable Hours) terimi, görev için müşteri ile faturalandırılmak üzere anlaşılmış hizmet verme süresi olarak görülmüştür.

**1. İstihdam Kaldırıcı:** İstihdam kaldırıcı göstergesi, deneyimli kıdemli personelin zamanının, gözetim yaptıkları denetim çalışmasının yoğunluğuna oranını ölçmektedir. Tablo 2.4’te istihdam kaldırıcı ile ilgili açıklayıcı hesaplara yer verilmektedir.

**Tablo 2.4. İstihdam Kaldırıcı, Açıklayıcı Hesaplamalar**

<b>Görev Seviyesi</b>	<b>Firma Seviyesi</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetçilerin yüklenebilecekleri görev süresinin (saat) diğer denetim personeline yüklenebilecek denetim süresine oranı</li><li>• Denetçilerin denetim için yüklenebilir süresinin, denetim yöneticilerinin görevde yüklenebilir süresine oranı</li><li>• Denetim yöneticilerinin denetim için yüklenebilir süresinin, yönetici altı tüm personelin denetimde yüklenebilir süresine oranı</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Firma bağımsız denetçilerinin yüklenebilecekleri sürenin, diğer bütün görev personelinin yüklenebilecekleri süreye oranı</li><li>• Firmanın bağımsız denetçilerinin yüklenebilecekleri sürenin, firma yöneticilerinin yüklenebilecekleri süreye oranı</li><li>• Firma yöneticilerinin yüklenebilecekleri sürenin, tüm yönetici altı personelin yüklenebilecekleri süreye oranı</li></ul>

(Kaynak: PCAOB, 2015: A-2)

Bağımsız denetçiler ve yöneticiler, denetimden ve daha az tecrübeye sahip denetim ekibinin gözetiminden sorumludurlar. Denetim ekibinin yaptığı çalışmayı gözetim için gerekli zaman kalite için önemlidir. Her denetim yöneticisi ve denetim personeli süresine göre denetçilerin süreleri azaldıkça, denetçilerin ve yöneticilerin nezaret etme ve gözden geçirme sorumluluk alanları genişleyecektir ve denetçilerin ve yöneticilerin denetim personeline nezaret etme, çalışmalarını gözden geçirme ve denetim yargılarını değerlendirme için yeterli zamanın olmaması riski artacaktır (PCAOB, 2015:A2-3).

**2. Denetçi İş Yüğü:** Bu gösterge, sorumlu denetçilerin sorumlu oldukları iş düzeyi ve dikkatlerinde olması gereken açıklama sayısı ile ilgili veri üretir

(PCAOB, 2015:A-3). Tablo 2.5 denetçi iş yükü göstergesiyle ilgili açıklayıcı hesaplamaları göstermektedir.

**Tablo 2.5. Sorumlu Denetçi İş Yükü Açıklayıcı Hesaplamalar**

<b>Görev Düzeyinde</b>	<b>Firma Düzeyinde</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Tüm halka açık ve özel müşteriler için, mevcut yıl (Planlı) ve önceki yıl sorumlu denetçi tarafından kullanılan yüklenebilir süre (Saat)</li><li>• Yılsonu takvimini dikkate alarak, mevcut yıl (Planlı) ve önceki yıl olarak, denetimleri sorumlu denetçi tarafından yönetilmiş halka açık, özel müşteri ve kalite kontrol gözden geçirmeleri denetçi tarafından yapılan denetimlerin sayısı.</li><li>• Mevcut yıl (planlı) ve önceki yıl dikkate alınarak, sorumlu denetçinin “faydalılık” yüzdesi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mevcut yıl (Planlı) ve Önceki yıl dikkate alınarak, tüm kamu ve özel müşteriler için bağımsız denetçiler tarafından kullanılan ortalama yüklenebilir süre (Saat).</li><li>• Halka açık şirket denetimi için sorumlu denetçilerin mevcut yıl (Planlı) ve önceki yıl (Fiili) dikkate alınarak “Faydalılık” yüzdesi.</li></ul>

(Kaynak: PCAOB, 2015: A-3).

Ağır iş yükü, bir sorumlu denetçiyi denetim görevine yeterli ve odaklanmış şekilde dikkatini vermekten alıkoyabilir. Bu göstergelerle sağlanan sayısal rakamlar konuya ışık tutmada, denetim firması ortağı/sorumlu denetçinin, birkaç denetim müşterisi arasında dikkatinin bölünmesi ve denetim bitiş süresine yetiştirme sorunlarını anlamada yardımcı olabilecektir.

Tabloda belirtilen “Faydalılık” terimi, payı; bir yılda tüm yüklenebilir süre (Saat- hem kamu hem de özel müşteriler için) ve paydası; bir yıldaki çalışma süresi (Saat) olan bir kesri ifade etmektedir. Bunun yanı sıra iş yükü verileri farklı anlamlara da gelebilir. Mesela, ortaklar/denetçiler yönetim veya firma liderlik pozisyonuna zaman ayırmalarından dolayı az sayıda denetim görevine gözetim yapabilir.

### 3. Yönetici ve Personel İş Yüğü:

Bu gösterge denetim yöneticileri ve denetim personeli iş yükü hakkında bilgi sağlayacaktır (PCAOB, 2015: A-4). Aşağıdaki tablo, yönetici ve personel iş yükü göstergesiyle ilgili hem firma hem de görev düzeyinde açıklayıcı hesaplamaları göstermektedir.

**Tablo 2.6. Yönetici ve Personel İş Yüğü**

Görev Düzeyinde	Firma Düzeyinde
Yöneticiler ve Denetim Personeli İçin Sırayla: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Mevcut Yıl (planlı) ve bir önceki yıl için Faydalılık Yüzdesi</li><li>2. Mali yıl bitiminin ertesi günden denetim görüşü tarihine kadar, personel düzeyindeki tüm görevler için haftalık ortalama çalışılmış süre (saat)</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Sırayla, yönetici ve denetim personeli için ortalama faydalılık,</li><li>2. Yıl içinde, farklı dönemlerde yönetici ve denetim personeli için ortalama yüklenebilir süre (mesela; denetim iş yükünün zirve yaptığı dönemler esnasında)</li></ol>

(kaynak: PCAOB, 2015:A-4).

İş yükü arttıkça, personelin gerekli denetim prosedürlerini gerçekleştirme ve kaliteli denetimi sağlayacak diğer adımları atması için gerekli olan süreyi bulamama riski artmaktadır. Uzun çalışma saatlerinde personelin etkinliği düşebilir ve böyle bir ortam, sergilemeleri gereken mesleki özen düzeyini etkileyebilir. Mesela, üzerinde zaman baskısı olan personel, denetim prosedürlerinin ve daha genç takım üyelerinin gözetiminin etkin bir şekilde yapılmasından ziyade denetim prosedürlerinin tamamlanmasına yoğunlaşabilir.

#### **4. Muhasebe ve Denetim Teknik kaynakları:**

Bu gösterge, firmanın merkezi personelinin denetim ekibine karmaşık, sıra dışı ve alışılmadık durumlara ilişkin tavsiyede bulunma uygunluğunun düzeyini ve özel görevlerde hangi dereceye kadar kullanılabileceklerini ölçer (PCAOB, 2015: A-5).

Bir denetim firmasının muhasebe ve denetim teknik kaynakları (Mesela; Ulusal Ofis) denetim esnasında karşılaşılabilecekleri karmaşık problemlerle başa çıkabilmelerine imkan verir. Bu göstergedeki ölçümler, firmanın, karmaşık muhasebe ve denetim meselelerini etkin bir şekilde çözme kapasitesine ilişkin bilgi edinilmesini sağlar.

#### **5. Uzmanlık Becerisine ya da Bilgisine sahip Kişiler:**

Bu gösterge, dördüncü göstergede muhasebe ve denetim kaynakları olarak sayılan, muhasebe ve denetim personeli dışında, uzman beceri ve bilgisine sahip kişilerin, denetim görevinde kullanımını ölçmektedir. Bu bireyler firma personeli ya da firma tarafından istihdam edilen kişiler olabilir (PCAOB, 2015: A-6).

Bir denetim firmasının, değerlendirme, hukuk, aktüerya, adli işler, vergi, teknoloji, finansal enstrüman uzmanı ve gerekli diğer uzmanları sağlama kapasitesi, karmaşık denetimleri planlama ve gerçekleştirme için artan bir gerekliliktir.

Firmanın uzmanlık beceri ve bilgisine sahip bireyleri elde etme şekilleri doğrultusunda, uzmanların oynayabileceği rolü hesaba katmak için yalnızca harcanan zaman ve üretilen gelir bazında değil aynı zamanda mesela; sabit ücretle kiralanan uzmanların durumu da bu indikatörle çaba-gayret ölçmede dikkate alınmalıdır. Bu durumda, uygun ölçüler bazı durumlarda saat olarak kullanılırken, diğer durumlarda uzmana ödenen toplam ücretin yüzdesi olarak dikkate alınabilir (PCAOB, 2015: A-6).

#### **6. Denetim Personelinin Tecrübesi:**

Bu indikatör, özel denetim ekibi üyelerinin tecrübe düzeyini ve genel olarak firma elemanlarının ağırlıklı ortalama tecrübe düzeyini ölçer.

Hem genel olarak hem de özel müşteri anlamında tecrübe sahibi denetçiler, denetime bilgili ve etkin bir şekilde yaklaşabilir. Fakat özel denetim ekibinde gereğinden fazla görev yapmış denetçiler, kurulan samimiyet sebebiyle şüpheliciliklerini kaybedebilirler. Bu sebeple, özel müşteri deneyimli denetim ekibinin faydalarını korumak ve ekibe yeni denetçiler katarak denetim olayına taze bir bakış sağlamak arasındaki dengeyi sürdürmek bir ihtiyaç olabilir. Bu gösterge tarafından üretilen verilerin değerlendirilmesi, bu dengeyi hesaba katmalıdır( PCAOB, 2015: A-6,7).

### **7. Denetim Personelinin Sektör Uzmanlığı:**

Bu gösterge, denetlenen işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde, denetim ekibi kıdemli üyelerinin ve uzmanların deneyimlerini ele alır.

Sektörel bir deneyime sahip olmak, denetçinin; sektörün çalışma uygulamalarını, sektördeki şirketlerin yüzleştiği ciddi muhasebe ve denetim sorunlarını ve denetim kalitesini daha ileriye taşımak için, bu sorunlara en iyi çözüm yollarını anlamalarına yardım eder. Bu hesaplama, firmaların hangi dereceye kadar sektör uzmanlığının gelişmesini teşvik ettiğini ve bu uzmanlaşma temelinde denetim firması ortağı/sorumlu denetçileri, yöneticileri, uzmanları ve denetim kalite gözden geçircilerini denetim için görevlendirdiğini belirtir (PCAOB, 2015: A-8).

### **8. Denetim Personeli Devir Hızı:**

Bu göstergede, genel olarak firma düzeyinde personel devir hızı yani; diğer görevlere transferler, görevde başka bir firmaya gidişler gibi personel hareketlerinin ölçümü yapılır.

Şirket denetim takımında yıldan yıla gerçekleşen değişimlerin niteliği ve derecesi, kaliteli bir denetimi gerçekleştirmek için denetim takımının hazır bulunma ve kabiliyet gibi niteliklerini ölçmeye yardımcı olabilir. Fakat firma içinde yüksek oranda devir veya denetçi transferi denetim kalitesini aksi yönde etkileyebilir (PCAOB, 2015: A-8).



## **9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İŖi Miktarı:**

Bu gösterge, denetim firması tarafından denetim çalışmalarının hangi dereceye kadar hizmet merkezlerinde toplandığını ölçmektedir.

Hangi dereceye kadar denetim çalışmalarının denetim merkezlerinde gerçekleştirildiği, denetim kalitesi açısından önemli bir faktördür. Denetim çalışmalarını hizmet merkezlerinin bulunduğu yerde ve yurtdışında toplamak, denetim firması ortağı/sorumlu denetçinin gözetim ve inceleme sorumluluğunun coğrafik kapsamını genişletir.

Bu Ŗekilde toplama ya da merkezileştirmenin pozitif etkisi vardır. Bu denetim işleminin daha uzman ellerde olmasını sağlar ve bu Ŗekilde, denetimin karmaşık ve yargısal alanlarına odaklanacak masrafsız deneyimli personel sağlanmış olur.

Diğer taraftan, merkezileştirme, denetim takımı yeleri arasında iletişim yetersizliği özellikle denetim uzman yardımcıları açısından, etkin gözetim ve istihdam yapılmasını engelleyen problemler yaratabilir (PCAOB, 2015: A-9).

## **10. Denetim alışanı Başına Eğitim Saati:**

Bu indikatör, denetim ekibi üyelerinin ve ekibin firmasının aldıkları ilgili eğitim (sektörel eğitimler de dahil) saatlerine odaklanmaktadır.

Denetçilerin aldıkları sürekli eğitim miktarı onların etkin bir denetim yürütme kapasitelerini arttırmalıdır. Bağımsızlık ve mesleki ahlak konuları eğitim içeriğinin önemli bir bölümüdür ve bu alanda gelişmeler ve eğitim değerlendirmeleri takip edilmelidir (PCAOB, 2015:A-10).

## **11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları:**

Bu gösterge denetim ekibi üyelerinin, denetim firması tarafından denetim planlaması esnasında belirlenen tüm riskli alanlar düzeyinde harcadıkları zamanı ölçmektedir.

Denetim ekibinin risk alanlarına ayırdıkları süre düzeylerinde saat ölçümü yapmak, yöneticilerin, denetim planlaması aşamasında belirlenmiş risk alanlarını yansıtacak

şekilde uygun istihdam yapıp yapmadığını ve kıdemli personelin ne dereceye kadar bu alanlara odaklandıklarını ortaya koymak amacını güder (PCAOB, 2015: A-11).

### **12. Denetim Safhalarına Zaman Tahsisi:**

Bu gösterge, denetimin, denetim planlamasına, ara saha çalışmasına ve denetimin tamamlanmasına tahsis ettiği çaba ve istihdamı ölçer.

Denetim kalitesi, kısmen, uygun planlama ve uygulama ile başarılı bir süreç oluşturmak için toplam denetim saatinin safhalara bölünme şekline bağlıdır. Denetim planlama için ayrılacak zaman önemli olabilir ve planlama sürecine kimin katıldığı da aynı derecede önemlidir (PCAOB, 2015: A-12).

### **13. Firma Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları:**

Bu gösterge, gözlem araçları vasıtasıyla, firma yönetiminin tavrını ölçme amaçlıdır.

Uygun bir yönetim tavrı, iletişim şekli ve bu tavrın arkasında durmak, firma personelinde bağımsızlığı, mesleki şüpheciliği, tarafsızlığı teşvik edecektir. İsim belirtmeden, denetim firması personelleri üzerine yapılan bağımsız gözlemler, firma yönetiminin önemli kalite faktörlerine bağlılığı hakkında personel algısı ile ilgili önemli görüşler sağlayabilir (PCAOB, 2015:A-13).

### **14. Kalite Ölçümleri ve Telafi:**

Bu indikatör, yüksek kalite derecelendirmeleri ile telafi (Tazminat) ücreti yüksekliği arasındaki potansiyel korelasyonu ve düşük kalite derecelendirmeleri ve telafi ücreti yüksekliği arasındaki mukayeseli ilişkiyi ölçmek amaçlıdır. Gösterge aynı zamanda denetim kalitesi temelinde, firmanın her düzeydeki personel için değerlendirmesinde, hangi dereceye kadar farklılık gösterebildiğini ortaya koyabilir (PCAOB, 2015:A-14).

### **15. Denetim Ücretleri, Çaba ve Müşteri Riski:**

Bu gösterge, bir yandan, görev ya da firma düzeyinde denetim ücreti ve süre arasındaki ilişki, diğer yandan müşteri risk düzeyleri hakkında görüş sağlar.

Düşük denetim ücretleri ve düşük denetim performansı birlikteliği düşük denetim kalitesine yol açabilir. Böyle bir kombinasyon özellikle yüksek riskli halka açık şirket konumundaki denetim müşterileri için ciddi olabilir (PCAOB, 2015:A-15)

#### **16. Bağımsızlık Şartları ile Uyumluluk:**

Bu indikatör, bir firmanın bağımsızlık eğitimi ile izleme programı eğitimine ve bu programa atfettiği öneme ilişkin bazı faktörleri ölçer.

Tarafsızlık, denetim kalitesi için ön koşuldur ve çeşitli göstergeler dolaylı olarak bu koşulu ortaya koyar. 13. Göstergede firma personelinin gözlemi buna bir örnektir. Müşteri ve denetçi arasındaki çıkar ilişkisi, denetçinin müşteri firmanın yönetim kurulu üyesi gibi hareket etmesi ve bir denetçinin denetim dışı yasak hizmetler sağlaması gibi düzenlemeleri içeren diğer bağımsızlık konuları da aynı derecede önemlidir (PCAOB, 2015: A-16).

#### **17. Kaliteli Denetimi destekleyen Altyapı Yatırımı:**

Bu gösterge kaliteli denetimin dayandığı temeli desteklemek için denetim firmalarının insana, sürece ve teknolojiye yaptıkları yatırımın miktarını ölçer.

Denetim firmasının denetim uygulama altyapısına (personele, süreçlere ve teknolojiye) yatırım yapması onun denetim kalitesine bağlılığını ifade eder. Bunun yanı sıra bu yatırımları temsil eden harcamaları tanımlamak zordur. Denetim ve muhasebede firma destekli ileri düzey eğitimler elbette nitelik kazandırır fakat tüm eğitimler bu amaçla uyumlu değildir. Teknolojiye yatırım daha iyi denetimlere destek olabilir fakat yatırım yapılan teknoloji denetim işlemlerini kolaylaştırmak ve verimliliği arttırmak için dizayn edilmiş olabilir ve bu durumda denetim etkinliğinin gelişmesine katkı yapmayabilir (PCAOB, 2015: A-16).

#### **18. Denetim Firmasının İç Kalite İnceleme Sonuçları:**

Bu indikatör her denetim firması tarafından yapılan iç kalite incelemeleri hakkında bilgiler içerir. Bir denetim firmasının iç kalite gözden geçirme programı, firmanın denetim uygulamalarında kalite izleme ve geliştirmeye verdiği önem düzeyini

gösterir. Bunun yanı sıra denetim kalitesi inceleme sonuçlarının analizi dikkat gerektirir. Fazla miktarda inceleme bulguları firmanın operasyonları hakkında problemlili bir durum ortaya koyarken, zamanında yapılmış bir belirleme ve ardı sıra uygun iyileştirme, firmanın ileri düzey kaliteye bağlılığını ifade eden sağlıklı bir yaklaşımı gösterir (PCAOB, 2015:A-17).

#### **19. PCAOB Teftiş Sonuçları:**

Bu gösterge, görev ya da göreve iştirak etmiş denetim firmasıyla ilgili olarak PCAOB tarafından yapılan teftiş sonuçları ile ilgili bilgiler içerir.

Kurulun kendi teftişleri, denetimlerin kurulun kural ve standartlarıyla uyumlu olarak yürütölüp yürütölmediğine odaklıdır (PCAOB, 2015:A-18).

#### **20. Teknik Yeterlilik Testi:**

Bu gösterge, firmanın denetim personelinin teknik yeterliliğini ve bu yeterlilik seviyesini sürdürme başarısını ölçmeyi amaçlar.

Denetim firmaları hızla değişen iş dünyası ve finans ortamında, kaliteyi sürdürebilmek için teknik yeterliliğin önemini kabul etmektedir. Fakat bazı durumlarda tıbbi uzmanlar ve çoğu menkul kıymet sektörü üyeleri için uygulanan sınav ve sertifika yenileme günümüzde denetçiler için uygulanmamaktadır. Devlet Kamu Muhasebeciliği Kurulu (State Board of Public Accountancy) ise, sürekli eğitim politikasını uygulamaya çalışmakta fakat yeniden test etmeyi şart koşmamaktadır (PCAOB, 2015: A-18).

#### **21. Hatalı Finansal Tabloların Yeniden Açıklanma Sıklığı ve Etkisi:**

Bu gösterge, denetimini denetim firmasının gerçekleştirdiği finansal tablolarda hatadan dolayı yapılan yeniden açıklamaları ölçer.

Hatalardan kaynaklı yeniden açıklamaların (muhasebe ilkelerindeki değişiklikten kaynaklanmayan) sayısı ve etkisi, en azından denetçinin uygulama ve denetime yaklaşım tarafında sorunlar olduğuna dair bir ölçü olarak algılanır. Gösterge yeniden

açıklamayı, etki büyüklüğüne odaklanarak bir içeriğe yerleştirmeye çalışır. Yeniden açıklamaların etki büyüklüğü, yeniden açıklamanın gelirden, nakit akışında, bilançoda ve piyasa değerindeki etkileri de içeren birkaç şekilde ölçülebilir (PCAOB, 2015: A-19).

**22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suiistimleri:** Hileli finansal raporlamanın yatırımcılara verdiği zarara ve finansal tabloları önemli derecede etkileyen hileyi, denetçilerin belirleme ve önleme sorumluluklarına baktığımızda; hile alanındaki denetçi çalışmasında bir veya daha fazla AQI (Denetim Kalitesi İndikatörü) faydalı olabilir. Konuya ilişkin denetim kalitesi indikatörlerinin içeriği daha fazla çalışma gerektirir iken, mevcut düşünceler aşağıdakileri kapsamaktadır (PCAOB, 2015: A-20);

- Pozitif Göstergeler; (1) henüz gerçekleşmiş hile veya hata vakası yok iken hata ve hile tespitine yönelik kontrollerde firma tarafından yüksek oranda belirlenmiş önemli eksiklik ve zayıflıkların sayısı ve (2) Finansal tablolar yayınlanmadan yeterince önce keşfedilen hile veya diğer finansal raporlama suiistimleri sonucu oluşan önemli veya önemsiz hata sayısı ve şiddeti ile ilgilidir.
- Negatif Göstergeler ise; (1) “iç kontrollerde önemli zayıflık rapor edilmemiş iken, hile veya diğer finansal raporlama suiistimallerinden oluşan hatadan dolayı yeniden yapılan açıklamaların sayısı ve (2) Finansal tabloların yeniden açıklanması öncesinde belirlenememiş hile ve suiistimal kaynaklı hataların sayısı ve şiddeti olarak” belirlenmiştir.

### **23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçülerinden Denetim Kalitesine Ulaşmak:**

Bu potansiyel gösterge, yatırım analizleri, akademisyenler ve düzenleyiciler tarafından kullanılan finansal raporlama kalitesi ölçülerinin, denetim kalitesi ölçüleri olarak ta kullanılıp kullanılmayacağına odaklanmaktadır (PCAOB, 2015: A-21).

#### **24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması:**

Bu ölçü, bir denetim firmasının, ihraççı firmanın, zamanlama temelinde finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin zayıflığını hangi dereceye kadar belirlediğini elde etmeye çalışır.

Denetim firmasının, işletmenin iç kontroldeki önemli zayıflıklarını belirleyememesi, istihdam, eğitim ve denetime odaklanma konularında sorunların olduğuna işaret edebilir (PCAOB, 2015: A-23).

#### **25. İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanlı Raporlanması:**

Bu gösterge, denetçinin kendi görüşlerinde, işletmenin sürekliliği bölümünü kullanma zamanlılığına odaklanır.

İhraççının (işletme) makul öngörülebilir işletme sıkıntısı karşısında (bu sıkıntı, iflas, teknik temerrüt, sorunlu satın alma veya kurtarma ile sonuçlansın ya da sonuçlanmasın) denetim raporuna, işletmenin sürekliliği ile ilgili bölüm eklenememiş ise, bu durum, ilgili denetimle ilgili etkinlik sorunlarının olduğuna işaret eder.

İşletme sıkıntıları, tecrübeli denetçiler tarafından bile her zaman makul öngörülebilir olmaz ve bazı işletme sürekliliğine dair uyarılar daha önce sıkıntı yaşamamış firmalara verilir (PCAOB, 2015:A-23,24).

#### **26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları:**

Bu gösterge, gözlem araçları yoluyla, denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişimin etkinliğini ölçer.

Denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişim, denetim sürecinin merkezinde yer alır. Denetim komitesi üyelerin yaptığı bağımsız araştırma sonuçları, denetçiler ve denetim komitesi arasındaki etkileşim şekli hakkında önemli bilgiler verir (PCAOB,2015:A-24).

## **27. PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler:**

Bu gösterge, denetim ve denetimle ilgili meselelerde, denetim firmasına karşı PCAOB veya SEC'in yöntemlerini ölçer.

Denetim ve denetimle ilgili meselelerde, PCAOB ve SEC'in davalarının sıklığı, doğası ve boyutu, denetim firmasının zayıf ve güçlü taraflarının ortaya konulmasında yardımcı olabilir (PCAOB, 2015: A- 25).

## **28. Özel Davalardaki Eğilimler:**

Bu indikatör, denetim firmasıyla ilgili özel davalara odaklanmaktadır. Denetim firmasına karşı açılan özel davanın sıklığı, büyüklüğü ve sonuçları firmanın halka açık şirket uygulamalarının ya güçlü ya da zayıf yönlerini ortaya koyabilir (PCAOB, 2015: A-26).

PCAOB çalışması bağımsız denetim faktörlerini ve göstergelerini bir arada sunmaya çalışmıştır. Her gösterge bir denetim kalitesi faktörü olmayabilir. Örneğin dava sonuçları ve sıklığı bir göstergedir ama denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak ele alınamaz. PCAOB denetim kalitesi çerçevesi genelinde, subjektif sonuçlardan mümkün olduğu kadar kaçınmak adına, konuların nitelikten çok oransal yani nicelik açısından ele alındığı görülmektedir.

### **2.1.4.2. IAASB Bağımsız Denetim Kalitesi Çerçevesi**

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin çalışmalar tatmin edici değilken bazı akademik olmayan organizasyonlar denetim kalitesine ilişkin farklı çerçeveler ortaya koymaya devam ettiler. Uluslararası niteliği olan, oldukça kapsamlı bir denetim kalitesi çerçevesi de IAASB tarafından hazırlanmıştır. Denetim kalitesi çerçevesi, IAASB tarafından gerçekleştirilen birkaç oturum sonrasında, bağlam, girdiler, çıktılar ve etkileşimler gibi faktörler arasındaki ilişkiyi ele alan bir çerçeve taslağı sonucunda oluşturulmuştur. Denetim kalitesinin tanımına ilişkin konulara değinilerek giriş yapılan çerçeve, denetim kalitesi faktörlerine ilişkin açıklamalarla devam etmiştir.

Var olan durumların yargısal doğasına ek olarak bir denetimi tanımlamayı ve kalitesini değerlendirmeyi zorlaştıran faktörler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (IAASB, 2013: 15);

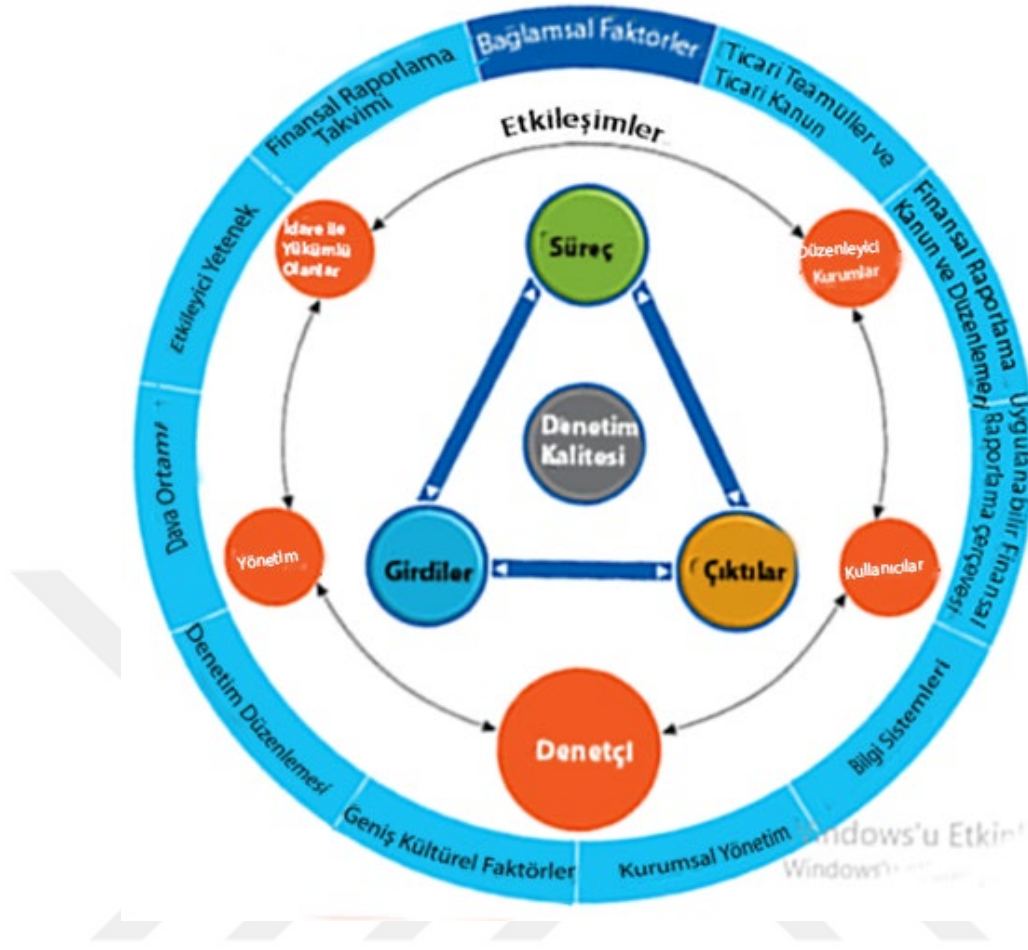
- Denetlenmiş finansal tablolarda önemli yanlışlık olup olmaması, denetim kalitesine yalnızca kısmi bir bakış sağlamaktadır.
- Denetimler, denetlenen işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ve işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak kapsam ve içerik açısından farklı olabilir ve neyin yeterli, uygun denetim kanıtı olabileceği bir dereceye kadar yargısaldır.
- Denetim kalitesine bakış açısı çıkar grupları arasında farklılık göstermektedir.
- Gerçekleştirilen çalışma ve denetim bulguları hakkında sınırlı bir şeffaflık vardır.

Kaliteli bir denetimi gerçekleştirmede, birincil sorumluluk bağımsız denetçiye düşerken, finansal raporlamayı tedarik zincirindeki diğer katılımcıların destek olduğu bir ortamda denetim kalitesine en iyi şekilde ulaşılır (IAASB, 2014-1: 3).

IAASB 2014 tarihli Denetim Kalitesi Çerçevesi hakkında özet yayınında, denetim kalitesinin, kaliteli bir denetimin tutarlı bir temelde gerçekleştirilme ihtimalini azami düzeye çıkaracak çevreyi yaratan faktörleri kapsadığını ifade ederek, bağımsız denetim kalitesi çerçeve faktörlerini;

- Girdiler,
- Süreç,
- Çıktılar,
- Etkileşimler ve
- Bağlamsal Faktörler olarak belirtmiştir (IAASB, 2014-1:3). Şekil 2.2 denetim kalitesi çerçeve faktörlerini izah etmektedir.





**Şekil 2.2. Denetim Kalitesi Çerçevesi**

(Kaynak: IAASB, 2014-1: 3)

**-Girdiler:** Bu faktör iki başlık altında açıklanmış ve kaliteli bir denetim için gerekli olan bağımsız denetçinin nitelikleri ve tahsis edilen zaman ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre kaliteli bir denetimin kapsamında;

1. Uygun değerleri, mesleki ahlak kurallarını ve davranışlarını sergileyen,
2. Yeterli derecede bilgili, yetenekli, deneyimli olan ve denetim işlemini gerçekleştirmek için kendisine yeterli zaman tahsis edilmiş olan bağımsız denetçiler olmalıdır.

Bu faktörlerin her birindeki kalite niteleyicileri görev, firma ve ulusal seviyede ayrılmış olanlar birbiriyle daha çok ilişkilidir (değerler, meslek etiği ve davranış kuralları bir arada) (IAASB, 2014-1: 4).

*Değerler, Mesleki Etiği ve Davranış Kuralları (Görev Düzeyinde):* Sorumlu denetçi, denetim görevinden ve dolayısı ile denetimin kalitesinden sorumludur. Sorumlu denetçi, denetim kalitesini destekleyen değerler, mesleki etiği ve davranış kuralları gibi faktörlerin görev takımı (denetim ekibi) tarafından sergilenmesinde önemli role sahiptir. Temel özellikler aşağıdaki gibi ortaya konulabilir (IAASB, 2014-2: 8);

- Denetim takımı; denetimin geniş bir kamu çıkarı için gerçekleştirildiğini ve mesleki etik ilkelerle uyumun önemini kabul eder.
- Görev takımı tarafsızlık ve dürüstlük sergiler.
- Görev takımı bağımsızdır.
- Görev takımı, mesleki yeterlilik ve özen sergiler.
- Görev takımı mesleki şüphecilik sergiler.

*Değerler, Mesleki Ahlak ve Davranışlar (Firma Düzeyinde):* Denetim firmasının kültürü, denetim personelinin değerleri, mesleki ahlakı ve davranışları üzerinde önemli etkiye sahiptir. Denetim personelinin çalıştığı ortam denetim personelinin zihin yapısını etkiler ve sorumlulukları yüklenme şekillerine etki eder. Denetim kalitesini yükseltecek bir kültür yaratma ile ilgili anahtar faktörler aşağıdaki gibidir (IAASB, 2014-2: 9):

- Yönetim düzenlemeleri uygun bir yönetim tavrı oluşturacak şekildedir ve firmanın bağımsızlığını himaye etmeyi amaçlar.
- Gerekli kişisel özellikler, denetim kalitesini destekleyen takdir ve ödüllendirme sistemleriyle teşvik edilir.
- Finansal endişeler, denetim kalitesini bozacak eylem ve kararlara sebep vermez.
- Firma, sürekli mesleki gelişim fırsatları sunmanın ve yüksek kalite teknik desteğe erişim sağlamanın önemini vurgular.
- Firma, zor konularda danışma kültürünü teşvik eder.
- Müşteri kabul ve devam kararlarını vermek için sağlıklı sistemler mevcuttur.

*Bilgi, Yetenek, Deneyim ve Zaman (Görev Seviyesinde):* Sorumlu denetçi, denetim ekibinin uygun yeterliliğe sahip olduğu ve ekibin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebileceği zamanın olduğu hususunda tatmin olmakla sorumludur. Temel özellikler aşağıdaki gibidir (IAASB, 2014-2: 10);

- Ortaklar/Denetçiler ve personel gerekli yeterliliğe sahiptir,
- Ortaklar/Denetçiler ve personel işletmenin faaliyeti hakkında bilgi sahibidir,
- Ortaklar/Denetçiler ve personel makul yargılara ulaşırlar,
- Sorumlu denetçi risk değerlendirme, planlama, gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerine aktif bir şekilde katılır,
- Detaylı “yerinde denetim çalışması” yapan personel gerekli deneyime sahiptir. Yerinde denetim çalışması uygun bir şekilde yönetilmeli, nezaret edilmeli, gözden geçirilmeli ve makul derecede personel devamlılığı sağlanmalıdır,
- Ortaklar/Denetçilerin denetim faaliyetini etkin bir şekilde yerine getirebilecekleri yeterli zamanı vardır,
- Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin deneyimli üyeleri işletme yönetimine ve yönetişimle ilgili olanlara ulaşma imkânları vardır.

*Bilgi, Yetenek, Deneyim ve Zaman (Firma Seviyesinde):* Denetim firmasının politika ve prosedürleri sorumlu denetçiler ve denetim ekibinin diğer üyelerinin ihtiyaç duyduğu bilgi, deneyim ve denetim işini üstlenmeleri için gerekli zamanı etkileyecektir. Temel Özellikler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (IAASB 2014: 10);

- Ortaklar/Denetçiler ve personelin karşılaştıkları zor meselelerle başa çıkabilecek yeterli zamanları vardır,
- Denetim ekibi uygun bir şekilde yapılandırılmıştır,
- Ortaklar/Denetçiler ve daha kıdemli personel daha az deneyimli personele gerektiğinde rehberlik yapar ve görev esnasında eğitim sağlar,
- Denetçilere ve personele denetim, muhasebe ve sektörel uzmanlık konularında eğitimler verilir.

**-Süreç:** Kaliteli denetim; kanunlarla, düzenlemelerle ve uygulanabilir standartlarla uyumlu bir şekilde, denetim sürecini ve kalite kontrol prosedürlerini titiz bir şekilde uygulayan denetçileri kapsar (IAASB, 2014-1: 4).

**-Çıktılar:** Finansal raporlama tedarik zinciri; finansal raporların hazırlanması, kabulü, denetimi, analizi ve kullanımına dahil olan kişi ve süreçleri ifade eder (www.sourcinginnovation.com, 2019). Kaliteli denetimler, faydalı ve zamanında çıktılarla sonuçlanır. Çıktılar, finansal raporlama tedarik zinciri ile bağlantılı tanımlanır ve (1) Denetçiden, (2) Denetim Firmasından, (3) İşletmeden ve (4) Denetim Düzenleyicilerinden (Standart Koyucular) elde edilen çıktıları içerir.

Denetimde farklı çıkar grupları farklı çıktılar elde ederler. Çıktılar muhtemelen faydalılıkları ve zamanlaması açısından değerlendirilirler ve denetim kalitesinin boyutları olarak görülürler. Çıktılar (IAASB 2014-2: 14);

- Denetim kalitesine ilişkin daha geniş bir bakış sağlayabilir. Örneğin; düzenleyici kurumların raporları muhtemelen teftişte fark edilen zayıflıkları ortaya koyacaktır,
- Direkt olarak denetim kalitesini etkileyebilir. Örneğin; iç kontrolün etkinliği hususunda rapor hazırlamak için belli bir sorumluluğa sahip olmak, o alanda daha sağlıklı bir faaliyet ortaya konulmasını sağlayabilir.

Bazı ilgili taraflar, özellikle yönetim, yönetişimle alakalı olanlar ve düzenleyiciler belli denetim kalitesi girdilerine ilişkin doğrudan bir bakış imkânına sahiptir ve bunu değerlendirmek için daha iyi konumda olabilirler. Bahsedilen ilgili taraflardan çıktılar, örneğin; denetim komitesinden sağlanan bilgi, dış kullanıcılara denetim kalitesi hakkında bilgi sağlayabilir.

Çıktılar, bir taraftan diğer tarafa, resmi olarak hazırlanan ve sunulan rapor ve bilgileri içerdiği gibi denetlenen firma dışındakiler tarafından görülemeyen, denetim süreci kaynaklı çıktıları da içerir (IAASB, 2014-1: 4). Çıktılar aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

*Denetçi raporları (denetlenmiş finansal Tablo kullanıcılarına):* denetimin temel çıktısı denetlenmiş finansal tabloların doğruluğu ve gerçekliği hususunda kullanıcılara güven sağlayan denetçi görüşüdür. Denetim raporunda daha kapsamlı

bilgiler sunulması ile kanun ve düzenlemeyle raporun belli konularda ek güvenceler içermesinin sağlanması raporun faydalılığını arttırabilir.

*Denetçi Raporları (Yönetişimle Alakalı Olanlara):* Bağımsız denetim standartları (BDS 260), denetçinin, belli zamanlarda ve belli konularda yönetimle alakalı olanlarla iletişim kurması gereğini ifade etmektedir. İletilecek konular bir raporla yönetimle alakalı olanlara sunulur. Bunun yanı sıra, denetim standartlarının, denetçi ve yönetimle alakalı olanlar arasında daha geniş müzakereleri desteklemesi beklenir. Yönetişimle alakalı olanlar, muhtemelen, raporları ve gayri resmi iletişimleri; toplam denetim kalitesini göz önünde bulundurarak değerlendireceklerdir (IAASB 2014-2: 16).

*Denetçi Raporları (Yönetime):* denetim boyunca denetçi, yönetimle kapsamlı iletişimde bulunacaktır. Bu iletişimlerin çoğu gayri resmidir fakat denetçi, gözlemlerin yazılı bir raporla resmileştirilmesine karar verebilir ya da yönetimin böyle bir talebi olabilir. Bu şartlarda yönetim, muhtemelen, toplam denetim kalitesini göz önünde bulundurarak bu raporun algılanan değerine ve zamanlamasına ehemmiyet verecektir (IAASB 2014-2: 16).

*Denetçi Raporları (Finansal, İhtiyati Düzenleyicilere):* kanunlar ve düzenlemeler denetçilerin düzenli olarak ya da belli şartlarda finansal ve ihtiyati düzenleyici kurumlarla (BDDK, SPK gibi) iletişime geçmesini gerektirebilir. Ulusal düzenlemeler farklı olmak kaydı ile bu iletişimler aşağıdaki gibi olabilir (IAASB 2014: 16);

- Finansal raporlamanın safhalarına ilişkin güvence sağlama; örneğin; iç kontrol,
- Düzenleyicilerin maddi öneme sahip olduğuna inandıkları konular hakkında raporlama,
- Para aklama şüphelerini de içeren yasa dışı aktiviteleri raporlama.

Bu durumda düzenleyiciler, toplam denetim kalitesini de dikkate aldığıında, muhtemelen, bu raporların algılanan değerine ve zamanlamasına önem vereceklerdir.

*Denetlenmiş Finansal Tablolar (İşletmeden):* Güvence, finansal raporlamanın itibarını artırır ve potansiyel olarak finansal raporlama kalitesinde artış sağlar.

*Yönetişimle İlgili Olanlar ve Denetim Komitesinden Raporlar:* Bazı ülkelerde yönetimle alakalı olanlar- özellikle borsaya kote olan şirketlerin denetim komiteleri- denetçi ve denetim sürecinin gözetimi hususunda belli bir seviyede sorumluluğa sahiptir. Kullanıcılar muhtemelen, kaliteli bir denetim komitesinin, denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varırken, denetim komitesinin bu sorumlulukları yerine getirme yöntemiyle ilgili olarak kullanıcılarla iletişim seviyesinde oldukça büyük farklılıklar vardır (IAASB 2014-2: 17).

*Düzenleyicilerin Bireysel Denetimler Hakkında Bilgi Sağlaması:* bazı ülkelerde, denetim düzenleyiciler bireysel denetimlerin teftiş sonuçlarını ilgili denetim komitelerinin erişimine açabilirler fakat bu bilgiler genellikle kamunun erişimine açık değildir (IAASB 2014-2: 17).

*Şeffaflık Raporları:* denetim firmaları denetim kalitesi hakkında kapsamlı bilgi sağlayabilirler. Bazı ülkelerde denetim firmalarının, yönetim ve kalite kontrol sistemleriyle ilgili bilgiler sağlayan şeffaflık raporlarını yayınlamaları yükümlülüğü getirildi. Bu bilgileri kamunun erişimine açmak; denetim süreciyle ilgili bilgisi olmayan finansal tablo kullanıcılarının, denetim firmasının özelliklerini ve denetim firmasında kaliteye etki eden faktörleri anlamasına yardım edebilir. Şeffaflık raporları aynı zamanda denetim firmalarının denetim kalitesini sağlamak için izledikleri politika ve yaklaşımları öne çıkararak rekabet etmeleri için fırsat tanımaktadır (IAASB 2014: 18).

**-Bağlamsal Faktörler:** Kaliteli denetim, bağlamsal faktörlere uygun cevaplar veren denetçileri kapsar. Bağlamsal faktörler; finansal raporlamanın doğasını, kalitesini ve dolaylı ya da dolaysız olarak denetimin kalitesini etkileme potansiyeline sahip olanlardır. Bunlar aşağıdakileri ihtiva eder (IAASB, 2014-1: 4):

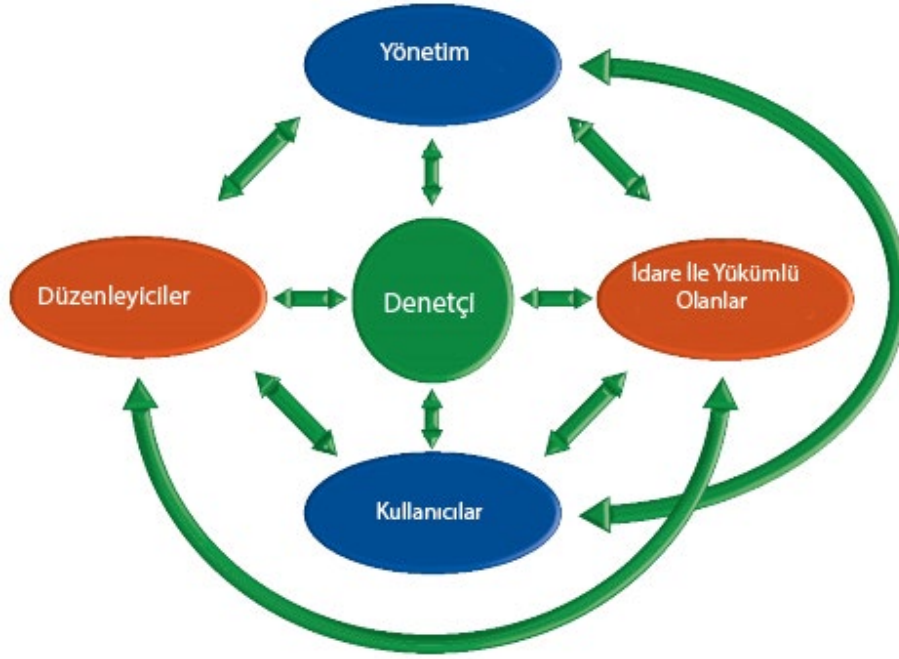
- Ticari teamüller ve ticari yasa,
- Finansal raporlama ile ilgili yasalar ve düzenlemeler,
- Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi,
- Bilgi sistemleri,
- Şirket yönetimi (Kurumsal yönetim),
- Finansal raporlama zaman çizelgesi,

- Kapsamlı kültürel faktörler,
- Denetim düzenlemesi (Mevzuat),
- Dava ortamı,
- Etkileyici yetenek (yetenekli personel kazanabilmek)

**-Etkileşimler:** Kaliteli denetimler, finansal raporlama tedarik zincirinde bulunan taraflarla uygun bir şekilde etkileşimde bulunan denetçileri ihtiva eder. Etkileşimlerin oluştuğu ana taraflar; (1) Denetçiler, (2) Yönetim, (3) İdare İle Yükümlü Olanlar (Yönetim Kurulu), (4) Kullanıcılar ve (5) Düzenleyicilerdir.

Hem resmi hem de resmi olmayan iletişimlerini kapsayan etkileşimler, denetimin uygulandığı içerikten etkilenecek, girdiler ve çıktılar arasında dinamik bir ilişkinin oluşmasına izin verecektir.

Finansal raporlama tedarik zincirindeki her bir taraf, yüksek kalitede finansal raporlama elde edilmesinde önemli bir rol oynarken, tarafların etkileşim yöntemi denetim kalitesi üzerinde özel bir etkiye sahip olabilir (IAASB, 2014-1: 5). Şekil 2.3 denetçinin etkileşimde bulunduğu tarafları ve etkileşim yönlerini izah etmektedir.



**Şekil 2.3. Denetçinin Etkileşimde Bulunduğu Çevreler ve Etkileşim Yönleri**

(Kaynak: IAASB 2014-1: 5)

IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi'nin özellikle denetçi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu bağlamda denetçinin bağımsız denetim kalitesini doğrudan ya da dolaylı etkileyen faktörlere karşı etkin cevaplar verebilmesi önemli görülmektedir.

#### **2.1.4.3. FRC (Finansal Raporlama Konseyi) Denetim Kalitesi Çerçevesi**

FRC, 2006 yılında yayınladığı Denetim Kalitesini Teşvik (Promoting Audit Quality) yayını üzerine yapılan istişareler sonucu 2008 yılında Denetim Kalitesi Çerçevesi yayınlanmıştır. FRC denetim kalitesi çerçevesi, var olan düzenlemeleri ve ilkeleri tamamlayıcı olarak düşünülmüştür ve aşağıdaki denetim kalitesi faktörlerini destekleyici niteliktedir. (FRC, 2008: 1);

- Denetim firması içindeki kültür;
- Denetim ortakları ve personelinin yetenek ve nitelikleri;
- Denetim sürecinin etkinliği;
- Denetim raporunun güvenilirliği, faydalılığı ve



- Denetçilerin kontrolü dışında denetim kalitesini etkileyen faktörler.

FRC, denetim kalitesi çerçevesinin (FRC, 2008:1);

- Şirketlere- Denetim tekliflerini değerlendirmede;
- Denetim komitelerine- iç kontroller etkinliğinin yıllık değerlendirmelerini üstlenmelerinde;
- Tüm taraflara- yüksek kalitede denetimi gerçekleştirmek için denetim firmalarının eylem ve politikalarını değerlendirmede;
- Düzenleyicilere- denetim mesleğini gözleme görevini üstlenirken ve raporlamada yardımcı olacağı düşünülmüştür.

**-Denetim Firmasında Mevcut Kültür:** Denetim firmasındaki kültürün denetim kalitesi üzerine muhtemel pozitif etkileri olması için denetim firması liderliği (FRC, 2008: 3);

- Yüksek kaliteye ulaşmanın değerli olduğu, bunun için yatırım yapılan ve ödüllendirildiği bir ortam yaratır;
- Kamu yararına doğru şeyler yapmanın önemini, denetçi bireyler ve denetim firması üzerindeki etkisini vurgular;
- Ortaya çıkan zor durumların üstesinden gelebilmeleri için denetçilere ve personele yeterli zaman ve kaynak sağlar;
- Finansal endişelerin denetim kalitesini kötü yönde etkileyecek eylem ve kararlara sebep olmamasını sağlar;
- Zor konularda istişare ortamlarını teşvik eder ve kişisel yargılarını sergileme hususunda ortaklar/sorumlu denetçileri destekler;
- Müşteri kabul ve devamı için sağlıklı sistemler sağlar;
- Kaliteli denetim için gerekli kişisel özellikleri destekleyecek şekilde personel için takdir ve ödül sistemlerini teşvik eder;
- Denetim kalitesinin sürekli izlenmesini ve gerekli durumlarda uygun şekilde harekete geçilmesini sağlar

**-Denetim Personelinin Yetenekleri ve Nitelikleri:** Denetim ortakları ve denetim personelinin nitelik ve yeteneklerinin denetim kalitesine yapacağı muhtemel pozitif katkılar aşağıdaki durumları içermektedir (FRC, 2008: 4);

- Denetim ortakları ve denetim personeli müşterinin işletmesini tanır ve denetim ve mesleki ahlak standartlarına temel teşkil eden ilkelere bağlı kalır;
- Denetim ortakları ve denetim personeli çalışmalarında mesleki şüphecilik sergilerler ve denetim esnasında ortaya çıkan sorunlarla baş etmede oldukça iyidirler;
- Detaylı yerinde denetim çalışması yapan personel yeterli deneyime sahiptir ve ortaklar ve yöneticiler tarafından uygun bir şekilde nezaret edilir;
- Ortaklar ve yöneticiler, alt kıdemdeki personele, uygun bir şekilde rehberlik eder ve işte eğitim sağlarlar;
- Denetim personeline denetim, muhasebe ve sektör uzmanlığı konularında yeterli eğitim verilir.

**-Denetim Sürecinin Etkinliği:** Bir denetim sürecinin denetim kalitesine muhtemel olumlu katkıları aşağıda belirtilen durumları içerir (FRC, 2008: 5);

- Denetim metodolojisi ve araçları iyi yapılandırılmış bir şekilde denetime uygulanır ve
- ✓ Denetçilerin ve yöneticilerin aktif bir şekilde denetim planına müdahil olmalarını teşvik eder;
- ✓ Verimli ve etkin bir şekilde, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için bir çerçeve ve yöntemler oluşturur;
- ✓ Uygun bir denetim belgelendirme (Dokümantasyon) ister;
- ✓ Yargı kullanımını engellemeksizin denetim standartlarına uyumu sağlar;
- ✓ Denetim çalışmasının etkin bir şekilde gözden geçirilmesini sağlar,
- ✓ Denetim kalite kontrol prosedürleri etkin, anlaşılır ve uygulanabilir.
- Denetim takımı ihtiyaç duyduğunda ya da sıra dışı bir durumla karşılaştığında yüksek kaliteli teknik destek mevcuttur;
- Denetçinin bağımsızlığına, tarafsızlığına, dürüstlüğüne güven sağlayan mesleki ahlak kurallarının amaçlarına ulaşılır;

- Yeterli denetim kanıtı toplanması, uygunsuz bir şekilde finansal baskılarla kısıtlanmaz.

**-Denetim Raporunun Güvenilirliği ve Faydalılığı:** Denetim raporunun, denetim kalitesine muhtemel olumlu katkıları aşağıdaki durumlarda oluşur (FRC, 2008: 6);

- Denetim raporları, denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü açık ve belirsizlik olmayacak şekilde yansıtacak bir tarzda oluşturulur ve uygulanabilir kanun ve düzenlemeler kapsamında finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verir;
- Denetçiler, finansal tabloların doğruluğuna ve gerçekliğine ilişkin olarak uygun bir karara varırlar;
- Denetim komitesi ile iletişimde aşağıda belirtilen konular müzakere edilir;
  - ✓ Denetimin kapsamı,
  - ✓ Denetçi tarafsızlığını tehdit eden durumlar,
  - ✓ Denetim görüşüne ulaşmada, tanımlanmış temel riskler ve yargılar,
  - ✓ İşletme muhasebe ve raporlamasının niteliksel durumu ve finansal raporlamayı geliştirmenin potansiyel yolları.

**-Denetçilerin Kontrolü Dışındaki Faktörler:** Denetçilerin kontrolü dışındaki faktörlerin denetim kalitesine muhtemel olumlu katkılarının bulunacağı durumlar ve yapılar aşağıda belirtilmiştir (FRC, 2008:7);

- Raporlama yapan şirket yönetimine karşı, işbirliğine, finansal raporlamaya ve denetim sürecine önem veren bir **yaklaşım**;
- Etkin ve denetim esnasında ortaya çıkan sorunlarla baş edebilecek uzmanlığa ve yapıya sahip denetim komiteleri;
- Uygun durumlarda denetçileri destekleyen ve bu vesile ile idarecilerin ve yönetimin, güvenilir finansal tablolar hazırlama yükümlülüklerini yerine getirme ihtimalini arttıran **hissedarlar**;
- Raporlama döneminin bitişinden önce yapılan çalışmalara haksız güvence sağlamayacak bir denetimi gerçekleştirme olanağı veren bir **raporlama son teslim zamanı**;

- Yüklümlülük sınırlamaları için uygun kararlaştırılmış **düzenlemeler**;
- Denetim kalitesi faktörlerine odaklanmış bir **denetim düzenleyici çevre**.

Denetim kalitesi faktörleri ve göstergelerini içeren FRC denetim kalitesi çerçevesinin, genel olarak niteliksel yönü ağır basan bir çalışma olduğu görülmektedir. İçerik açısından bakıldığında FRC ve IAASB denetim kalitesi faktörleri ve göstergeleri büyük oranda benzerlikler taşımakla birlikte IAASB denetim kalitesi çerçevesinin daha kapsamlı olduğu görülmektedir. Denetim kalitesi çerçevelerinde denetimi etkileyen faktörler benzer şekilde ifade edilmesine karşın sınıflandırmada farklılıklar görülebilmektedir. Örneğin; FRC denetim kalitesinde “denetçinin kontrolü dışındaki faktörler” IAASB denetim kalitesi çerçevesinde “bağlamsal faktörler” kapsamında ele alınmıştır.

## **2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol**

Sosyo-ekonomik bir öneme sahip olmasından dolayı denetim işleminin belli bir kalite düzeyinde olması gereklidir. Her meslek sunduğu hizmetin kalitesi ile ilgili sorumluluğa sahiptir ve bu durum bağımsız denetim için de geçerlidir. Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti; bağımsız denetçilerin müşterilerine, kamuoyuna ve düzenleyici kurumlara karşı sorumluluklarını yerine getirmelerini gerektirir (Oktay, 2013: 46).

Kalite kontrol standartları ilk defa 1978 yılında Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (AICPA) tarafından düzenlenerek yayınlanmış olan denetim firmalarının uyma zorunluluğunda olduğu standartlardır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetimin yürütülmesi ile ilgili iken kalite kontrol standartları denetim firmasının denetim çalışmalarının bütününe kapsar (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 83).

Bir bağımsız denetim firması için kalite kontrol, müşterilere ve diğerlerine karşı mesleki sorumluluklarını yerine getirdiğine ilişkin güvence sağlamak için kullanılan metotları kapsar. Bu metotlar denetim firmasının organizasyon yapısını ve oluşturduğu prosedürleri içerir. Örnek olarak; bağımsız denetim firması, müşterinin faaliyet gösterdiği sektör hakkında uzman olan denetçinin her görevinin teknik olarak gözden geçirilmesini sağlayan bir örgütsel yapıya sahip olabilir. Denetim

standartları her denetim firmasının kalite kontrol politikası ve prosedürleri oluşturmasını şart koşar (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 37).

IFAC kapsamında bakıldığında (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 85);

- IFAC'ın KKS-1 (Denetim firması bütün denetimlerinde kalite kontrol sistemi kurmaktan ve sürdürmekten sorumludur.);
- BDS 220 (Denetim firması personelinin özel sorumlulukları için düzenlenen standartlardır.);
- IFAC, Mesleki Ahlak Kuralları; Denetim Kalite Standartları ile ilgili olarak görülmektedir.

Kalite kontrol, genel kabul görmüş denetim standartları ile oldukça ilişkili fakat ondan farklıdır. Bağımsız denetim firmaları, genel kabul görmüş denetim standartlarının her denetimde uygulandığına dair güvence elde etmek için kalite kontrol prosedürlerini takip eder. Kalite kontrol, bağımsız denetim firması için oluşturulurken, genel kabul görmüş denetim standartları bireysel görevler için uygulanabilir (Elder, Beasley ve Arens,, 2010: 37).

### **2.2.1. KKS-1 Kalite Kontrol Standardı**

Kalite Kontrol Standardı 1'in amacı; denetim firmasının, denetimler ve tarihi finansal bilgilerin gözden geçirilmesi ve diğer güvence hizmetleri için kalite kontrol sistemine dair sorumluluklarıyla ilgili standartlar oluşturmak ve rehberlik sağlamaktır. Tarihi finansal tabloların kalite kontrol prosedürlerine ilişkin denetim firması personelinin sorumlulukları, ilave standartlar ve kılavuz ile BDS 220'de düzenlenmiştir (Ainapure ve Ainapure, 2009: 126).

Bağımsız denetim firmasının amacı;

- a) Bağımsız denetim firmasının ve personelinin mesleki standartlara ve uygulanabilir yasal ve düzenleyici hükümlere uygunluk sağladığına,
- b) Denetim firması ya da sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygunluğuna,

ilişkin olarak, kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmaktır (IAASB, 2018: 44).

Bağımsız denetim firması, aşağıdaki unsurların her birine cevap veren politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve sürdürür. Kalite kontrol sistemini oluşturan bu altı unsur daima birbiriyle ilişkilendirilerek ele alınmalıdır (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2017: 88):

1. Denetim Firması Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları
2. Etik Hükümler
  - a) Bağımsızlık
3. Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
4. İnsan Kaynakları
  - a) Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi
5. Denetimin Yürütülmesi
  - a) Danışma
  - b) Görüş Ayrılıkları
  - c) Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol
    - i) Kalite Kontrollerinin Zamanlaması ve Kapsamı
    - ii) Kalite Kontrolü Yapacak Kişilerin Belirlenmesi
    - iii) Kalite Kontrol Çalışmalarında Belgelendirme
6. İzleme
  - a) Şikâyet ve Suçlamalar
  - b) Belgelendirme

KKS-1 standardı, denetim firması yönetiminin kalite kontrol sisteminden sorumlu olduğunu vurgular. Standart, ayrıca, denetim firması liderliğinin ve liderliğin oluşturduğu davranış örneklerinin firma içindeki kültürde önemli etkisi olduğunu belirtmektedir. Standarda göre, yönetim, yeterli ve uygun deneyime ve beceriye sahip kişilere, uygun politika ve prosedürler geliştirmesi için firmanın kalite kontrol sisteminin sorumluluğunu vermelidir (Tritschler 2013: 15). KKS-1 standardı, etik hükümler, standartlar, bağımsızlık ve denetimin yürütülmesine ilişkin konuların senkronize olduğu bir denetim rehberi ve iç güvence seti niteliğindedir

### **2.2.2. BDS 220 Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü**

Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220), KKS-1 uyarınca bağımsız denetim firmasının makul güvence sağlayacak bir kalite kontrol sistemi kurması yükümlülüğünü esas alarak bağımsız denetim firmasının yapacağı denetimin

kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli ve etkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kapsayan bir gözetim sistemi kurma zorunluluğunu belirtmektedir.

BDS 220 bağımsız denetime ilişkin kalite kontrol prosedürleri kapsamında denetçinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler ve etik hükümlerle birlikte ele alınmalıdır (www.kgk.gov.tr, 2018: 5).

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Kontrolü Standardı, bir denetim faaliyetinin başlangıcından sonuna kadar uyulması gereken kalite kurallarını belirlemektedir. Denetim faaliyeti boyunca uyulması gereken kalite kontrol kuralları; yönetimin sorumlulukları, etik ilkeler, müşteri kabulü ve devamlılığı, denetim ekibinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve gözetim olarak ele alınmıştır. Aynı başlıklar KKS-1’de de ele alınmıştır. İki standart benzer konuları ele almakla birlikte KKS-1’de kapsam denetim firması BDS 220’de ise denetçidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay 2017: 88).

BDS 220 aşağıdaki temel başlıklarda ele alınmıştır;

**-Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları:** Sorumlu denetçi görevlendirildiği her denetimin genel kalitesinden sorumludur (www.kgk.gov.tr, 2018: 7).

**-Etik İlkeler:** Sorumlu denetçinin yürütülen denetim boyunca etik ilkeler ve bağımsızlık hususundaki sorumlulukları belirtilmektedir (www.kgk.gov.tr, 2018: 8).

**-Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi:** Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ile ilgili uygun prosedürlerin uygulandığına ve varılan sonuçların uygunluğuna ikna olur ve denetim şirketinin sözleşmeyi reddedebileceği bir bilgi edinmesi durumunda bunu denetim şirketi ile paylaşarak gerekli aksiyonların alınmasını sağlar (www.kgk.gov.tr, 2018: 8).

**-Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi:** Sorumlu denetçi, denetim ekibinde yer alan ve denetim ekibinde yer almayan; denetçilerin faydalandığı uzmanların tamamının; denetimin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve oluşturulacak denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğu hususlarında yeterli yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (www.kgk.gov.tr, 2018: 8).

Denetim ekibinde bulunması gereken uygun yetenek ve yeterlilik aşağıdakileri içerir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 92);

1. Uygun eğitimlere katılmış olma ve denetimin yürütülmesi ile ilgili pratik deneyim,
2. Mesleki standart, düzenleme ve yasal düzenlemeler gereklilikler bilgisi,
3. Gerekli bilgi teknolojilerini içeren; uygun, yeterli teknik bilgi,
4. Müşterinin faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili bilgi sahibi olmak,
5. Mesleki yargılama ve uygulama yeteneği,
6. Firmanın kalite kontrol politika ve prosedürleri hakkında bilgi sahibi olmak.

**-Denetimin Yürütülmesi:** Sorumlu denetçinin denetim faaliyeti boyunca sorumlu tutulacağı aşağıdaki hususlar belirtilmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2018: 9);

- Yönlendirme, gözetim ve yürütme,
- Gözden geçirmeler,
- İstişare
- Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme
- Görüş farklılıkları.

**-İzleme:** KKS-1, denetim firmasının kalite kontrol sistemleri ile ilgili politika ve prosedürlerinin uygun ve etkili olarak çalıştığına dair makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını ister. Sözleşme ortağı, firma ya da diğer ulusal ve uluslararası üye firmalar tarafından iletilen en son bilgide belirtildiği gibi denetim sürecinin sonuçlarını dikkate alır. Sözleşme ortağı (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay 2017: 94);

- Bu bilgide yer verilen eksikliklerin bağımsız denetim sözleşmesini etkileyip etkilemeyeceği,
- Firmanın durumu düzeltmek için aldığı önlemlerin bağımsız denetim bağlamında yeterli olup olmadığı,

Hususlarını dikkate alır.



**-Belgelendirme:** denetçinin çalışma kâğıtlarında belirtmesi gereken ve denetimi gözden geçiren kişinin belgelendirmesi gereken hususlar belirtilir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2018: 11).

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanması açısından KKS-1 ve BDS 220 standartlarına ilişkin oluşturulacak politika ve prosedürler ve bunların uygulanması oldukça önemli olarak ifade edilmektedir. Şeffaflık raporları kapsamında bağımsız denetim firmasının KKS-1 standardı uyarınca izlediği politika ve prosedürler hakkında bilgi vermesi istenmektedir ve denetim firmasının kaliteye ilişkin faaliyetlerini ortaya koyması açısından önemli bir gösterge olarak görülebilmektedir.

### **2.2.3. Mesleki Etik İlkeler**

Geçtiğimiz yıllarda tüm Dünya genelinde yaşanan şirket ve bağımsız denetim skandallarından sonra mevcut yasa ve düzenlemelerin yetersizliği ve etkin olmadığı sonucuna varılarak mesleki etik ilkelere ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlamıştır. Bu bölümde “etik” kavramına, mesleki etik ilkelere ve KGK’nın yayınladığı bağımsız denetçiler için etik kurallara yer verilmiştir.

#### **2.2.3.1. Etik ve Ahlak Kavramı**

Etik, bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinin, gelenek ve göreneklerinin belirlediği; akıl ürünü olan, toplumsal uyumu, birlikteliği ve dayanışmayı artırıcı; dolayısıyla toplumun sosyal ekonomik ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 97).

Etik, doğru ve yanlış davranış teorisini; ahlak ise etiğin pratik yönünü ortaya koyar. Etik kavramı söz konusu olduğunda ilkelere, ahlak kavramı söz konusu olduğunda davranışlardan söz edilebilir. Etik; iyi, kötü yararlı gibi kavramları inceleyen, ahlaki bir davranış kuralı ortaya koyan, neyin yapılması gerektiğini, hangi davranışın iyi olduğunu, neyin yaşama anlam kattığını gösteren ahlak bilimidir denilebilir (Bursalı, 2018: 515).

İnsanlar arasında ahlaki prensipler ve değerler ile bu prensiplere atfettikleri önemde genelde farklılıklar olmaktadır. Bu farklılıklar, yaşam tecrübesinin, başarı ve başarısızlıkların ek olarak ebeveynlerin, öğretmenlerin ve arkadaşların etkilerinin yansımalarıdır (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 104).

İnsanların gayri ahlaki davranmasının iki temel sebebi vardır. Bunlar (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 105);

- Kişinin ahlaki standartları toplumdan farklıdır: Bir toplumun ahlaki standardını ihlal eden davranışlara sahip bireylere uç örnek olarak uyuşturucu satıcıları, banka soyguncuları ve hırsızlar verilebilir. Bu eylemleri gerçekleştirenler yakalandıklarında pişmanlık hissetmezler. Çünkü ahlaki standartları bir bütün olarak toplumdan farklıdır.
- Kişi bencilce davranmayı seçer: Bunu aydınlatıcı bir örnekle açıklarsak; A bireyi içinde belli bir miktar para olan cüzdan bulur ve parayı alarak cüzdanı fırlatır ve ele geçirdiği para ile ailesine ve arkadaşlarına övünür. Bu A bireyinin ahlaki standartlarının toplumdan farklı olduğunu gösterir. Aynı durumla karşılaşan B bireyi ise parayı alır ve cüzdanı göze çarpan bir yere koyar. B bireyi ele geçirdiği paradan kimseye bahsetmez ve onu yeni aldığı bir eşya için harcar. B bireyi burada kendi ahlaki standartlarını, bulduğu paraya sahip olmanın daha önemli olduğu kararını vererek ihlal etmiştir. B bireyi bencilce davranmayı seçmiştir. Gayri ahlaki davranışların önemli bir bölümü bencil davranışlardan meydana gelmektedir.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek mensuplarına emreden, onları belli kurallar çerçevesinde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimleri sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz meslek mensuplarını meslektan dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet amaçlarını korumayı hedefleyen mesleki kurallar bütünüdür. Bir mesleğin toplumda yüksek bir değere ve saygınlığa ulaşması ve sunulan hizmetler kalite ve güvenilirlik sağlaması için meslek mensuplarının mesleki etik ilkelere ve toplumun değer yargılarına uygun davranmaları gerekir (Yıldız, 2010: 160).

Bağımsız denetim işlevinin değeri, yapılan denetim çalışmasının kalitesiyle desteklenmektedir. Kaliteyi negatif yönde etkileyen davranışlar bazen denetçi tarafından bilinçli olarak yapılmakla birlikte, bazen de örgütsel, kişisel ve çevresel

faktörlerde bu tür davranışların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Senal, 2011: 49).

### 2.2.3.2. KGK Mesleki Etik Kuralları

KGK'nın yayımlanmış olduğu "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" çerçevesinde denetçinin veya denetim şirketinin uymakla yükümlü olduğu temel ilkeler aşağıda açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2019-a);

**-Dürüstlük:** Dürüstlük ilkesi, denetçilerin tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğünü ifade etmektedir.

**-Tarafsızlık:** Tarafsızlık ilkesine göre denetçiler; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının ve başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanmalarının; meslek ve işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemelidir.

**-Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Denetçiler, mesleki bilgi ve becerilerini, uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmelerle destekleyerek, müşterilerin yeterli mesleki hizmet almalarını temin edecek bir seviyede tutmalı ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmelidir.

**-Sır Saklama (gizlilik):** Denetçiler, denetim faaliyeti sürecinde elde edilen bilgilerin gizliliğini muhafaza etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak ya da görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişiler çıkarına kullanmamakla yükümlüdür.

**-Mesleğe Uygun Davranış:** Denetçi, ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmakla yükümlüdür.

Denetçi raporunun değeri ve bağımsız denetime olan talep denetçinin bağımsız ve dürüst olduğuna ilişkin kamu güvenine bağlıdır. Genel olarak kalite tanımlarında, sunulan hizmet ya da üründen beklentilerin karşılanması temel unsur olarak görülmektedir. Bu kapsamda finansal tablo kullanıcılarının beklentisi ise denetçinin mesleki etik ilkelere uyması ve güvenilir finansal bilgilere ulaşmaktır. Bu açıdan bakıldığında bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında mesleki etik ilkeler en önemli unsurlardan biri olarak görülebilmektedir. Geçtiğimiz yıllarda yaşanan şirket

iflasları ve denetim skandalları ile ilgili detaylara bakıldığında, bağımsız denetçilerin ve muhasebe mesleği mensuplarının etik ilkelere uymaması, temel sebeplerden biri olarak ifade dilmektedir.

### **2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yayınladıkları Şeffaflık Raporları**

Bu bölümde firmalar açısından hayati önemde olan kurumsal yönetim ve en önemli unsuru olan şeffaflık kavramlarını incelerken; Bağımsız denetim kurumlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının içeriğine ve ülkeler ile yetki bölgeleri bazında içeriklerine ilişkin bilgi vermeye çalışılacaktır.

#### **2.3.1. Şeffaflık ve İlişkili Kavramlar**

Kurumsal yönetim kavramı çok farklı şekillerde kullanılmaktadır ve konunun sınırları oldukça geniş bir alana yayılmaktadır. En dar anlamda (hissedar modeli) kurumsal yönetim, sıkça; üst yönetimin hissedarlara karşı resmi hesap verebilirlik sistemini ifade eder. En geniş anlamda (çıkar grubu modeli) kurumsal yönetim; kurumun dâhil olduğu resmi ve resmi olmayan ilişkiler ağını ifade etmekte kullanılabilir (OECD, 1999: 6).

İş dünyasında en çok tartışılan konulardan biri olan kurumsal yönetim, şirketlerin paydaşlarına en fazla menfaat sağlamayı amaçladığı bir sistemdir. Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden biri olan şeffaflık; dış paydaşlarla, şirketle ilgili görüş sahibi olmalarını ve karar alabilmelerini sağlayacak bilgilerin paylaşılmasıdır. Temel kurumsal yönetim standartları olarak uluslararası kabul görmüş olan OECD kurumsal yönetim ilkelerinde aşağıdaki ifadeler kullanılmaktadır (Yaşar ve Alkan, 2016: 822); “Kurumsal Yönetim Çerçevesi; şirketin mali durumu, performansı, sahiplik yapısı ve yönetimi dâhil olmak üzere, kurum ile ilgili tüm maddi konularda zamanında ve doğru bilgilendirme yapılmasını sağlamalıdır”.

Şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adil olma kurumsal yönetimin işleyiş temelini oluşturan ve tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarının temel ilkeleri olarak kabul gören kavramlardır (Kavut, 2017: 80).

Kurumların kişisellikten uzak şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumlu bir anlayışla yönetilmesi ve tüm yönetim unsurlarını bu yönde yapılandırması kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin özünü oluşturmaktadır denilebilir (Bursalı, 2018: 509).

Şeffaf terimi, ışığı geçiren ve arkasındaki nesnelere net bir şekilde gösteren; açık seçik ve belirgin olanı ifade etmektedir. Bu terimin zıttı ise ışığı geçirmeyen, görülemeyen, anlaşılması güç anlamına gelmektedir. Şeffaflıkla ilgili söz konusu kavramlar “yönetim”, “yönetimsel” ya da “idari” terimleriyle birlikte, kamu yönetimi alanında gizli ve kapalı yönlerin ve faaliyetlerin herkesçe bilinmesine ve görülmesine izin verilmesi olarak ifade edilebilir (Sayar ve Karataş, 2016: 237).

Şeffaflık, mevcut durumlar, kararlar ve eylemler ile ilgili bilgilerin; ulaşılabilir, görülebilir ve anlaşılabilir bir hale getirildiği bir süreç olarak görülebilir. Hesap verebilirlik ise, alınan kararlar için sorumluluğu kabul etme ve gerekçelendirme olarak tarif edilebilir (İMF, 1998:V).

Ticari sır niteliği taşıyan ve kamuya henüz açıklanmamış bilgiler haricinde, işletme hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilerin eksiksiz, anlaşılır, yorumlanabilir ve düşük maliyetle ulaşılabilir nitelikte olan bilgilerin kamuya açıklanması yaklaşımına “şeffaflık” diyebiliriz (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2016:133).

Konuyla ilgili farklı tanımlar “şeffaflık” ve “hesap verebilirlik” kavramlarının birbiriyle yakın ilişkisini açıkça ortaya koymaktadır. Şeffaflık talebinin amacı; vatandaşların, piyasaların ve hükümetlerin, diğerlerinin politikalarından ve faaliyetlerinden dolayı onları sorumlu tutmasına izin vermektir. Dolayısıyla şeffaflık, kurumların değerlendirilmesi ile ilgili olarak bu kurumlar tarafından bilgilerin açıklanması olarak tanımlanabilir (Florini, 1999: 5).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları rastlantısal olmayan bir şekilde subjektif kavramlardır ve birçok insana birçok şey ifade edebilir. Mesela, yıllar boyunca çevreci hareket taraftarları pankartlar taşıyarak çevresel etkilerin değerlendirilmesi için kamuya açık yargılama ve zehirli atıklar için zorunlu raporlama isterken, Enron skandalının hemen sonrasında şirket yatırımcıları kontrolü ele almış ve yöneticilerden defterlerini açmalarını istemiştir (Fox, 2007: 664).

Kavramsal olarak hesap verebilirlik; belli bir konuda karar alma ve bunu hayata geçirme yetkisi olanların, aldıkları kararları niçin aldıklarını açıklamaları ve

uyguladıkları kararların neticesinden sorumlu olmalarıdır. Muhasebe bilimi açısından hesap verebilirlik ise; şirket yöneticilerine, yöneticilerin sorumlu olduğu paydaşlar ve şirketten çıkar sağlayan diğer kişi ve kurumların hesap sorabilmesi, şirket yönetimince alınan ve uygulanan ve uygulanan kararları sorgulayabilmeleri anlamına gelmektedir (Yürekli ve Uyar 2016:784; Bayrı 2006:127).

Bağımsız denetim kuruluşlarında kurumsal yönetim sisteminin kurulması ve işlerliğinin denetim kalitesi üzerinde etkin bir rolü vardır. İşletmeler tarafından açıklanan bilgilerin şeffaflık düzeyi; işletmenin yapısının kurumsallık derecesi hakkında önemli bir göstergedir (Kavut, 2017: 81).

İşletmelerin şeffaflık fonksiyonunun gereği olarak, faaliyetlerine ve faaliyetlerini gerçekleştirirken izledikleri politika ve prosedürleri kamuoyu ile paylaşması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının işletmenin faaliyetlerinin kalitesine ilişkin bilgi sahibi olmalarını sağlayacaktır. Bu bakımdan şeffaflığın piyasaya olan güveni güçlendirici yönü olduğu iddia edilebilir. Şeffaflığın bir fonksiyonu olarak görülen hesap verebilirliğin, işletme tarafından sunulan iddialara işletmenin sahip çıkması ve iddiaların gereğini yerine getirmek için belli bir baskı hissetmesi açısından, disipline edici bir yönü olduğu da söylenebilir. Bu açıdan şeffaflığın işlevsel hale gelmesinde ve kalitenin bir unsuru olarak görülmesinde hesap verebilirlik fonksiyonun önemli olduğu ifade edilebilir.

### **2.3.2. Şeffaflık Raporlarının Gelişimi**

Yirmi birinci yüzyılın başlarında meydana gelen büyük çaplı şirket skandalları ve 2008 yılında meydana gelen finansal kriz sonrasında, düzenleyici kurumların, daha fazla müdahil olmaları konusunda baskı hissettiklerini gözlemlemekteyiz (Deumes vd., 2012: 193).

Son yıllarda yaşanan büyük çapta şirket ve denetim kuruluşları skandalları sonucu kurumsal yönetimin en önemli ilkelerinden birisi olan şeffaflık kavramı yeniden ilgi odağı haline gelmiştir. Bazı ülkelerde düzenleyici kurumlar, denetim kuruluşlarının kalite seviyesini incelemek ve arttırmak amacıyla şeffaflık raporları yayınlamalarını zorunlu hale getirmişlerdir. Türkiye’de de, yüksek kalitede güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturma görevini üstlenen Kamu Gözetim

Kurumu (KGK), Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK)<sup>1</sup> denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarına, yıllık bazda şeffaflık raporu yayınlama zorunluluğu getirmiştir (Kavut, 2017: 77).

Günümüzde denetim firmaları prensip olarak itibar, firma büyüklüğü, sektör uzmanlığı, denetim ücretleri gibi faktörlerde rekabet etmektedir. Denetim komiteleri, yatırımcılar ve diğer menfaat grupları bu faktörlere ilişkin bir anlayışa sahiptir. Fakat denetim firmasının denetim kalitesini nasıl sağladığı ve denetim kalitesinin nasıl kıyaslanacağına ilişkin şeffaflık eksikliği nedeniyle, direkt denetim kalitesi açısından rekabet etmeleri için gerekli olan piyasa teşviklerini sağlamada sınırlı imkâna sahiptirler (IOSCO, 2009: 3).

Düzenleyicilerin, denetim firmalarının şeffaflık raporları yayınlamalarını şart koşmalarının altındaki motivasyon; denetim firması yönetiminin daha fazla şeffaf olmasının denetim kalitesini ortaya çıkaracağı ve denetim firmaları arasında fark edilmeye olanak sağlayacağıdır. Özellikle denetim firması yönetiminin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu algılanırken, yönetimin şeffaflığı piyasa katılımcılarının denetim firmaları arasında ayırım yapmasını sağlayacak ve böylece denetim firmasının, denetim kalitesini yükseltmesi için teşvik sağlanacaktır (Deumes vd., 2012:194).

Şeffaflık reformlarının, gücün kötüye kullanımını sınırlayabileceği genel varsayımının ötesinde amaçları olabilir. Bu amaçlardan bir kısmının yolsuzluğu engelleme üzerine kurulu olduğu ve suça odaklandığı düşünülürken; daha fazla bir bölümünün gelişmiş kurumsal yönetimi teşvik etmek üzerine odaklandığı düşünülebilir. İlki daha çok yasal bir bakış açısı ortaya koyarken ve bireysel başarısızlıklara odaklanırken; ikincisinin sistematik kusurlar için önlem alma amacına odaklandığı söylenebilir (Fox, 2007: 666).

IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü), şeffaflık raporunu; “denetim kuruluşlarının yürüttükleri denetimlere kalite sağlanması için oluşturdukları

---

<sup>1</sup> 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. Maddesinde “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK); Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için kurum (KGK) tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

kalite kontrol sistemlerinin unsurları ve kurumsal yönetimleri hakkında hissedarlara ve diğer paydaşlara yönelik yayınladıkları rapor” olarak ifade etmektedir (Gürol ve Tüysüzöğlü, 2017:190).

Firmalar hizmet ve personel kalitesi açısından farklı olabilir. Şeffaflık raporları, firmaların bu iki alanda nasıl başarıya ulaştıklarını ortaya koymada temel olarak kullanılabilir (CCAB, 2011: 18).

Şeffaflık raporu, denetim firması içindeki disiplini ve iç gözlemi geliştirebilir ve bu durum yatırımcılar ve çıkar gruplarının yararına olacaktır. Buna ilaveten bir denetim görevi için rekabet eden bağımsız denetim firmalarını kıyaslamada, bağımsız denetim firması şeffaflık raporu, bağımsız denetçi seçmek sorumluluğunda olanlara, firmaların denetim kalitesi hakkında bilgi sağlayarak, karar verme sürecinde yardımcı olabilir (İOSCO, 2015:1).

Denetim firmaları, denetim kalitesine ilişkin genel bilgiler sağlayabilirler. Birkaç ülke, denetim firması yönetimi ve kalite kontrol sistemleri hakkında bilgi içeren şeffaflık raporlarının denetim firmaları tarafından yayınlanma şartını uygulamaya koydu. Bu bilgileri kamunun kullanımına sunmak, bireysel denetim firmalarının özelliklerini ve bu firmalardaki denetim kalitesi faktörlerini anlamak için denetim süreciyle ilgili bilgi sahibi olamayan, denetlenmiş finansal tabloların kullanıcılarına yardımcı olabilir (IAASB, 2014-2: 18).

Şeffaflık raporları, denetim kalitesine ulaşmak için yaptıkları faaliyetlerle fark edilmek isteyen denetim firmaları için önemli bir fırsat sunmaktadır (FRC, 2008: 2) Denetim kalitesi faktörleri, göstergeleri ve davranışlarına ilişkin daha fazla şeffaflık, denetim firmalarının rekabet edebileceği ve denetim kalitesini yükseltecek bir ortamı yaratmada piyasaya gerekli olan bilgileri sağlayabilir. Bunu izah edecek olursak; şeffaflık, denetim kalitesinin önemine odaklanmayı arttırabilir ve bu denetim firmaları içinde denetim kalitesinin sağlanmasına yönelik faaliyetleri etkileyebilir. Kalitenin sağlanmasına yönelik faaliyetler kamuya açık hale geldiğinde; denetim firmaları yapılan faaliyetleri rakipleriyle kıyaslayabilir ve bu “en iyi olmak” için teşvik yaratabilir. Bunun yanı sıra, yatırımcılar ve denetim komiteleri gibi finansal tablo kullanıcıları denetim firmaları arasında kıyaslama yapabilmek için gerekli bilgiye sahip olacaklar ve karar vericilerini de bilgilendireceklerdir. Bu durum, denetim firmalarının denetim kalitesini yükseltmesi için bir baskı oluşturacaktır.



Ayrıca, bu açıklamalar zaman içinde denetim firması içindeki kültürle daha da bütünleşebilir. Böylece denetim firmalarının artmış olan şeffaflığı da denetim kalitesine katkılar sağlayabilir (IOSCO, 2009:3).

Düzenleyici kurumların şeffaflık raporları hakkındaki açıklamaları, şeffaflık raporlarının uygulamaya konulmasında düzenleyici kurumların temel motivasyonlarını da ortaya koymaktadır. Buna göre; şeffaflık raporlarının bir rekabet ortamı oluşturabileceği ve piyasa tarafından da bu rekabetin teşvik edileceği ve bunun da denetim kalitesindeki artışı destekleyeceği ifade edilmektedir.

### **2.3.3. Bazı Yetki Bölgelerinde Şeffaflık Raporu Düzenlemeleri**

Birkaç ülkede düzenleyici kurumlar, belli denetim firmalarından, firma yönetimi hakkında bilgi içeren şeffaflık raporları yayınlamalarını şart koşmaya başladılar. Bu açıdan Avrupa Birliği'ni ilk başlangıcı yapan olarak düşünebiliriz. AB sekizinci direktifinde AB, kamu yararını ilgilendiren kurumların yasal denetçilerinin Ocak 2008'den başlamak üzere; yasal yapı ve sahiplik, yönetim yapısı, iç kalite kontrol sistemi, kalite güvence incelemesi, eğitim ve bağımsızlık uygulamaları ve denetçi ücreti gibi belli bilgileri içeren yıllık şeffaflık raporları hazırlamalarını şart koştu (Deumes vd., 2012: 194).

Şeffaflık raporları hususunda AB dışındaki düzenlemelerin en önemlileri İngiltere'de yapılmıştır. Altı büyük bağımsız denetim kuruluşunun oluşturduğu Mesleki İtibar Grubu (Professional Reputation Group-PRG) İngiltere'de finansal raporlama, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanlarında yetkili otorite olan Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından yürürlüğe konulan düzenlemelere ilave olarak bazı hususlar hakkında da raporlama yapılması gerektiğini duyurmuştur. Bu hususlar, dış soruşturmalar, kamu gözetim otoritesi tarafından yapılan incelemeler, çalışanlara yapılan yatırım, yatırımcılarla ilişkiler ve çalışan anketlerinin sonuçları olarak bildirilmiştir. PRG ayrıca üyelerinin aleyhlerinde açılan yaptırım dosyaları hakkında şeffaflık raporlarında daha ayrıntılı bilgi sunmalarını istemiştir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2017: 194).

Finansal Raporlama Konseyi (FRC) AB parlamentosunun yayınlamış olduğu direktif doğrultusunda, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapan denetim

kurumlarının şeffaflık raporu yayınlamalarını zorunlu hale getirmiştir. FRC, 2010 yılından itibaren şeffaflık raporlaması yayınlayan bağımsız denetim kurumlarının raporlarını incelemekte ve yapılan incelemeler sonucunda bir rapor hazırlayarak kurumun web sayfasında yayınlamaktadır. Söz konusu raporda, şeffaflık raporlaması yapacak denetim kurumlarının yol haritası çizilmekte, yayınlanmış ve kurum tarafından incelenmiş şeffaflık raporlarının listesi ve yayınlanan şeffaflık raporlarında tespit edilen sorunların çözümü için öneriler sunulmaktadır (Tanç ve Gümrah, 2016: 423).

Şeffaflık raporları düzenleme yükümlülüğüne kimlerin haiz olacağı; ya ülkede önceden var olan yasa ve mevzuatlar çerçevesinde ya da Avrupa Birliği gibi uluslararası organizasyonlar tarafından belirlenmektedir. Örnek verecek olursak; Türkiye’de bir önceki mali yılda KAYİK denetimi yapmış bağımsız denetim kurumları şeffaflık raporları düzenlemekle yükümlü iken, Avustralya’da mevduat toplamaya yetkili olan kurumları, Avusturya İhtiyati Düzenleme Yetki Yasası (Australia Prudential Regulation Authority Act) tarafından belirlenen işletmeleri ve yönetmeliklerle belirlenen diğer işletmeleri denetleyen bağımsız denetim kurumları şeffaflık raporu düzenlemekle yükümlüdür (Demirkan, 2016: 46).

Japonya’da, Nisan 2008 tarihinde yürürlüğe giren bağımsız denetçiler yasası ve buna ilişkin düzenlemeler denetim firmaları için kamu şeffaflık şartlarını uygulamaya koydu. Bağımsız denetim firmalarının uygun kalite kontrol sistemlerine sahip olmalarını sağlamak için, bağımsız denetim firmalarının yıllık periyotlarla yönetime ilişkin niteleyici bilgileri içeren aşağıdaki açıklayıcı belgeleri yayınlamaları şart koşulmuştur (IOSCO, 2009:7):

- Firmanın amacı ve tarihi;
- Sınırlı ve sınırsız yükümlülükler;
- İşletmenin genel değerlendirmesi;
- Denetim ve denetim dışı hizmetlere ait bilgiler;
- İşletme performansı ve “hizmet kontrol çerçevesi” (uygun hizmet icra edilmesi için önlemleri, kalite kontrol yönetimi uygulamalarını, sertifikalı bağımsız denetçiler dışındaki ortakların denetim hizmetini olumsuz etkileme durumuna dair önlemleri, Japonya bağımsız denetçiler kurumu tarafından yapılan en son gözden geçirmeye dair bilgileri, politika oluşturmaya ve kalite

kontrol yönetimi uygulamalarına dair temsilci personel tarafından yapılan onay bilgisini içeren) bilgiler;

- Diğer bağımsız denetçiler veya denetim firmaları ile bağımlılık durumuna dair bilgi;
- Yurt dışı denetçilerle bağımlılık durumuna ilişkin bilgi;
- Denetim firmasının ortak personel sayısı, karar verici organların yapısı bölgeler ve ofislere dair bilgiler;
- Organizasyon yapısı ve
- Denetlenen işletmelerin adı.

Kanada'da Kamu Hesap Verebilirlik Kurulu (CPAB)'nin 212 numaralı yasa ile şirket yönetimine ait bilgilerin açıklanmasını zorunlu hale getirmesi diğer bir örnektir (IOSCO, 2009: 6).

ABD'de ise Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB), halka açık şirketler muhasebe firmalarından periyodik şeffaflık raporları yayınlamalarını öngören hükümler yayınladı ve Denetim Mesleği Hazine Danışma Komitesi Departmanı (U.S. Treasury Advisory Committee) denetim firmalarının yönetim şeffaflığının genişletilmesi için tavsiyelerde bulundu (IOSCO, 2009: 6).

Avustralya parlamentosu, 2012 tarihinde şirketler kanununu yeniden düzenleyerek; tüm bireysel denetçiler, denetim firmaları ve yetkili denetim şirketlerinden, belirlenmiş işletme türlerinden 10 ya da daha fazlası için denetim yapmış olanların kendi web sitelerinde şeffaflık raporu yayınlamalarını şart koştu (The Parliament of The Commonwealth of Australia, 2012: 8).

Ülkemizde ise daha önce de bahsi geçtiği üzere, Kamu Gözetim Kurumu (KGK), Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'i denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarına 2013 yılından itibaren şeffaflık raporu yayınlama zorunluluğu getirmiştir.

#### **2.3.4. Şeffaflık Raporlarının İçeriği**

Genel olarak, bir şeffaflık raporunun içermesi gereken bilgiler ilgili ülkelerin mevzuatlarıyla belirlenmiştir. Fakat ülke mevzuatlarının belirlediği şeffaflık raporlarının içermesi gereken bilgiler genel olarak benzerdir (Demirkan, 2016: 47).

Dört büyük denetim kuruluşunun, beş farklı ülkede hazırlayarak sunduğu şeffaflık raporlarının muhteviyatında önemli farklılıklar bulunduğu görülmüştür. Raporlar AB nin 2006/43 numaralı direktifinin 40. Maddesinde belirtilen şeffaflık raporlarının içermesi gereken maddeleri içermekle birlikte, raporların bazılarında bu hususların asgari düzeyde açıklandığı ve kullanıcı ihtiyaçlarına cevap verebilecek seviyeden uzak olduğu tespit edilmiştir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2017:197).

Şeffaflık raporları, içerik açısından benzerlikleri olmasının yanı sıra, yayımlandıkları yetki bölgelerine göre farklılıklar göstermektedir. Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının yayınladıkları şeffaflık raporlarına temel teşkil eden ise Avrupa Birliği'nin 2006 tarihli direktifi olmuştur.

Şeffaflık raporları ülkeler bazında kapsam ve içerik bakımından bazı farklılıklara sahiptir. Örneğin; Türkiye'de şeffaflık raporları yayınlama yükümlülüğüne sadece bağımsız denetim firmaları haizken; Almanya'da hem bağımsız denetim firmaları hem de bağımsız denetçiler bu yükümlülüğe haizdir. Diğer bir örnek ise; Türkiye'de şeffaflık raporu içeriğinde kalite güvence sisteminin son incelendiği tarih önem taşırken; Almanya için kalite güvence sistemi incelemesinin başarılı olup olmaması önemli olarak görülmektedir (Senal, 2011: 29).

#### **2.3.4.1. Avrupa Birliği'nde Denetçilerin Şeffaflık Raporları**

2006 yılında yayınlanan Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi'nin 43/EC sayılı direktifinin kırkıncı bölümünde (article); (1)“üye ülkelerin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların zorunlu denetimini yapan denetçi ve denetim firmalarının, finansal yılın bitişini takiben üç ay içinde, kendi web sitelerinde, yıllık şeffaflık raporu yayınlamalarını sağlaması gerekir” denilmiştir. Aynı bölümde şeffaflık raporlarının içeriği maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of The Council, 2006: 157/102):

- a) Yasal yapı ve sahipliğin açıklaması;
- b) Denetim firması bir ağ içinde yer alıyorsa; bu ağın tanımı ve bu ağdaki yasal ve yapısal düzenlemelerin açıklaması;
- c) Denetim firmasının yönetim yapısının tarifi;

- d) Denetim firmasının iç kalite kontrol sisteminin açıklaması ve idari veya yönetim organının sistemin etkinliğine dair açıklamaları;
- e) Kısım 29'da yer alan kalite güvence incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bir ibare;
- f) Bir önceki finansal yıl içinde denetim firmasının zorunlu denetimini gerçekleştirdiği kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bir listesi;
- g) Denetim firmasının bağımsızlık uygulamalarını içeren ve aynı zamanda bağımsızlık uyumuna dair bir iç inceleme yapıldığını doğrulayan bir açıklama;
- h) Madde 13'e istinaden zorunlu denetçilerin sürekli eğitimine ilişkin olarak bağımsız denetim firması tarafından izlenen politikaya dair bir açıklama;
- i) Toplam cironun; yıllık ve konsolide mali tabloların zorunlu denetiminden elde edilen ve diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlığı hizmetleri ve denetim dışı hizmetler için ödenen ücretlere oranlanması gibi; firmanın önemini gösteren finansal bilgiler;
- j) Denetim ortaklarının istihkakına temel teşkil eden bilgi;

Üye ülkeler, personelin kişisel güvenliğine yakın ve önemli tehditleri hafifletmek açısından gerekliliğe göre f maddesinin içerdiği şartı uygulamayabilirler.

(2) Şeffaflık raporları duruma göre zorunlu bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim firması tarafından imzalanır. İmza işlemi elektronik imza vasıtasıyla da yapılabilir.

Daha sonra Avrupa parlamentosu ve Konseyi'nin 2014 tarihli 537 numaralı düzenlemesi ile bağımsız denetçilerin yayınladıkları şeffaflık raporlarının içeriğine ilişkin olarak aşağıdaki eklemeler yapılmıştır (European Union Audit Legislation, 2018:112):

- Şeffaflık raporu, mali yılın tamamlanmasını takiben dört ay (daha önce 3 idi) içinde yayınlanmalıdır;
- Herhangi bir güncellemeyi de içerecek şekilde, şeffaflık raporu en az beş yıl boyunca bağımsız denetim firmasının web sitesinde yayınlanmaya devam etmelidir;
- Şeffaflık raporu ya da herhangi bir güncelleme yayınlandığında bağımsız denetim firması yetkili makamı bilgilendirmelidir;

- Ağa ait olan her bağımsız denetim firmasının ismi ve her birinin zorunlu denetim gerçekleştirmeye yetkili olduğu veya şirket merkezlerinin ya da tescilli ofislerinin bulunduğu ülkeler içerikte olmalıdır;
- Ağa ait olan bağımsız denetim firmalarının yıllık ve konsolide mali tabloların zorunlu denetiminden elde ettikleri ciro yayınlanmalıdır;
- Finansal tablolarında açıklanmadığı durumda şeffaflık raporları; a) bağlı olduğu ana ortaklık Kamu Yararını İlgilendiren Kurum (KAYİK) olma niteliğini taşıyan şirketler grubuna ait olan işletmelerin zorunlu bağımsız denetiminden, b) diğer işletmelerin zorunlu bağımsız denetiminden, c) bağımsız denetim firmasının denetlediği şirkete sağlanan denetim dışı hizmetlerden, d) diğer işletmelere sağlanan denetim dışı hizmetlerden elde ettikleri gelir rakamlarını içermelidir;
- Şeffaflık raporları; asli bağımsız denetim personelinin rotasyon politikasına ilişkin bilgileri içermelidir.

AB’de Şeffaflık raporları yenilenen içeriği ile 2016’dan itibaren uygulamaya konulmuştur. Ayrıca düzenlemede denetim firmasının bağlı olduğu ağa ait denetim şirketlerinin, bir denetim firmasının şeffaflık raporlarında yayınlanması gereken gelirlerini ve isimlerini içeren bilgilerin AB ve Avrupa Ekonomik Alanı’nda yerleşik denetim firmalarını kapsadığı ifade edilmiştir.

#### **2.3.4.2. Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Şeffaflık Raporları**

2012 yılında resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren bağımsız denetim yönetmeliğinin 36. Maddesi şeffaflık raporlarının hazırlanması ve duyurulması ile ilgili kuralları 2017 tarihli güncellemelerle birlikte, aşağıdaki şekilde maddeler halinde sıralamıştır ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr), 2018):

(1) Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.

2) Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak Tablo 7’de gösterilen bilgileri içerir:

**Tablo 2.7. Şeffaflık Raporlarında yer Alması Gereken Zorunlu Bilgiler**

<b>İstenilen Bilgiler</b>	<b>Açıklama</b>
Hukuki yapı ve ortaklık	Raporun kapsadığı mali yılı kapsayacaktır. Ancak yıl içinde veya şeffaflık raporunun kuruma verildiği tarihe kadar değişiklik olması durumunda bunlarda ayrıca bildirilecektir.
Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler	Raporun kapsadığı mali yılı yansıtabilecek olup asgari olarak kilit yöneticilerin ve sorumlu denetçilerin listesi ve görevleri açıklanacaktır. Ancak yıl içinde veya raporun verildiği tarihe kadar değişiklik olması durumunda bunlarda ayrıca belirtilecektir.
İçinde bulunulan denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri	Raporun kapsadığı mali yılı yansıtabilecektir ve yıl içinde veya raporun verildiği tarihe kadar değişiklik olması durumunda bunlarda ayrıca belirtilecektir
İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler ile bu ilişkilerin mahiyeti	Raporun kapsadığı mali yılı yansıtabilecektir ve yıl içinde veya raporun kuruma verildiği tarihe kadar değişiklik olması durumunda bunlarda ayrıca belirtilecektir
Organizasyon yapısı	Raporun kapsadığı mali yılı yansıtabilecektir. Ancak yıl içinde veya raporun kuruma verildiği tarihe kadar değişiklik olması durumunda bunlarda ayrıca belirtilecektir.
Kalite güvence sistemi incelemeleri	Kurum tarafından veya diğer kamu kurumları tarafından son üç yılda yapılan kalite güvence incelemelerine dair özet bilgi.
Denetim hizmeti verilen KAYİK'ler	Raporun kapsadığı mali yılda finansal tabloları denetlenen ve 660 sayılı KHK'de belirtilen ya da kurul tarafından daha sonra KAYİK kapsamına alınan şirketlerin, fonların, kurum ve kuruluşların listesi.
Sürekli eğitim politikası	Geçiş dönemi eğitimleri de dahil olmak üzere raporun kapsadığı mali yılda, eğitimleri, konuları, süreleri ve katılımcı bilgilerini içeren eğitim bilgilerine yer verilir
Bağımsızlık ilkesine uyum	Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması hususunda 6102 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22'nci maddesine, Türkiye Denetim Standartları (TDS) 'na ve diğer düzenleyici kurul ve kurumların düzenlemelerine uygunluğun sağlanması hususundaki gözden geçirmelerin yeterli kapsamda, nitelikte ve zamanında gerçekleştirildiğine; denetçi ve sorumlu denetçilerin beyanlarının TDS'lere uygun olarak alındığına ve gerçek durumu yansıttığına dair teyidi kapsar. Bağımsızlıkla ilgili açıklanması gereken diğer hususlar da belirtilir.
Gelirin dağılımı	Raporun kapsadığı mali yılın finansal tablo bilgilerine göre tespit edilir. Finansal tablo denetiminden ve diğer denetimlerden ve denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirler ayrı ayrı belirtilir
Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları	Ücretlendirme esasları, sorumlu denetçilerin, ücret, kardan pay verilmesi veya prim uygulamalarından hangisi ya da hangileri yoluyla ücretlendirildiğine dair bilgileri kapsar
Kalite Kontrol sistemi	1. Denetim şirketi bünyesinde kaliteye dair liderlik sorumlulukları, 2. İlgili etik hükümler,

	<p>3. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, 4. İnsan kaynakları, 5. Denetimin yürütülmesi ve 6. İzleme</p> <p>Olarak tanımlanan kalite kontrol sisteminin unsurlarından her birinin yeterli tanıtımını içeren özet bilgilere yer verilir. Ayrıca kalite kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığına ve belgelendirilmesi konusunda denetim kuruluşunun yönetiminin beyanına yer verilir.</p>
Diğer hususlar	Mevzuata uyuma ilişkin açıklama ile Kurum tarafından istenen bilgiler ve diğer bilgilere yer verilir.

(Kaynak: Taç ve Gümrah, 2017: 427)

(3) Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurumun onayıyla ikinci fıkranın (f) bendine ilişkin açıklamada ilgili denetlenen işletme bilgilerine yer verilmeyebilir.

(4) KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar.

(5) Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

Avrupa Birliği direktifinin içerdiği maddelerle ülkemizdeki içerik karşılaştırıldığında içeri birbirinin aynıdır. Zaten bilindiği gibi; Avrupa Birliği ile uyum yasaları çerçevesinde güncellemeler ele alınarak uygulanabilir hale getirilmektedir.

2000’li yılların başında meydana gelen, finansal piyasalarda çalkantılara ve güvensizliğe iten dev şirket iflasları, muhasebe ve denetim skandalları sonrasında özellikle bağımsız denetimin fonksiyonu ve işlerliği akademik ve akademik olmayan organizasyonların çalışmalarında odak noktasını oluşturmuştur. Bu çalışmalarda genel olarak amaç; Piyasalara güven sağlanması açısından önemli bir fonksiyonu yerine getiren bağımsız denetimden beklentilerin en yüksek düzeyde karşılanması için gerekli unsurları belirlemek ve uygulanabilir hale getirmektir denilebilir. Zikredilen bu çalışmaların sonuçlarından biriside şeffaflık raporlarıdır. Şeffaflık raporlarının ortaya çıkmasında ve uygulamaya konulmasında belli başlı otoritelerin düşünceleri göz önüne alındığında; bağımsız denetimin işlevini daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirmesini destekleyeceği düşünülmüştür diyebiliriz.



Çalışmanın bu bölümünde amaç; bağımsız denetimin kalitesi kavramına ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlara ilişkin, mevcut alanyazın ve konuyla ilgili öne çıkan organizasyonların çalışmaları göz önüne alınarak, farklı bakış açılarını incelemek ve şeffaflık raporlarının detaylarına ve etkileşimlerine dair düşünceleri irdelemektir. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetim kalitesi kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırlayan gelişmeler ele alınmaya çalışılmıştır. Daha sonra kalite tanımları ve kalite ile ilgili unsurları incelerken bağımsız denetim kalitesi kavramına ilişkin akademik ve akademik olmayan organizasyonların tanımları ve bu tanımlara gelen eleştiriler ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda literatürde belli bir öneme sahip olduğu düşünülen akademik çalışmalar ve konuyla ilgili olarak öne çıkan PCAOB, IAASB ve FRC gibi düzenleyici kurumların bağımsız denetimin kalitesine ilişkin çalışmaları göz önünde bulundurulmuştur. Farklı düzenleyici kurumların çalışmalarına ilişkin bilgilerin incelenmesinin bağımsız denetim kalitesine ve kaliteyi etkileyen faktörlere daha kapsamlı bakılmasını sağlayacağı ve tamamlayıcı olacağı düşünülmüştür.

Bölümün ilerleyen safhalarında mevcut literatür kapsamında şeffaflık kavramı ve ilişkili kavramlar irdelenmeye çalışılmış şeffaflık raporlarının ortaya çıkışına ve uygulanmasına dayanak olan ve etkileşimleri ele alan düşünceler ortaya konmaya çalışılmıştır. Daha sonra şeffaflık raporlarının dünya genelinde gelişimine ve farklı ülkelerde içerik ve kapsamlarına yer verilmeye çalışılmıştır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINCA**

### **YAYINLANAN ŞEFFAFLIK RAPORLARININ DENETİMİN**

### **KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR**

### **ARAŞTIRMA**

Çalışmanın uygulama yönünü içeren bu son bölümde akademisyenler, düzenleyici kurum yetkilileri ve bağımsız denetçilerden oluşacak olan grupların bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi hakkında ki görüş ve tespitlerine yer verilerek konu hakkındaki farklı odak gruplarının bakış açıları ele alınarak genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır. Bu doğrultuda, bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporu uygulamasının hem bağımsız denetim kalitesine etkileri hem de genel olarak sağladığı katkılar ve iyileştirmeye açık yönlerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Geçtiğimiz yıllarda farklı ülkelerde farklı düzenleyici kurumlar KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının, belirlenmiş bilgileri içeren bir şeffaflık raporu hazırlayarak kendi internet sitelerinde yayınlamalarını şart koşmaya başlamışlardır.

Ekonomideki temel fonksiyonu işletmeler ve çıkar grupları açısından şeffaflığı sağlamak olan bağımsız denetim fonksiyonunun içsel ya da öz değerlendirmeye yönelik bir bakış açısıyla, bağımsız denetimi gerçekleştiren kuruluşların kendi

şeffaflıklarının da değerlendirmeye ya da raporlamaya konu edinilmesi oldukça yararlı bir yaklaşımdır. İşte bu noktada şeffaflık raporları, geçmişte meydana gelen finansal krizlerde denetim aksaklıklarının sebep olduğu durumları da göz önünde bulundurarak, piyasaya güvenin sağlanmasında, bağımsız denetim firmalarını belli açılardan daha görünebilir hale getirme amacını taşımaktadır.

Çalışmamızda daha önce de belirttiğimiz gibi FRC ve IOSCO düzenleyici kurumlar, şeffaflık raporlarının piyasaya olan güveni arttırarak piyasanın işleyişini güçlendireceğine ve aynı zamanda bağımsız denetim kalitesini de etkileyeceğine dair açıklamalarda bulunmuşlardır. Bu açıklamalara göre; şeffaflık raporlarında yer alan firmanın faaliyetlerini gerçekleştirirken uyguladığı politika ve prosedürlere ilişkin bilgiler, faaliyetlerin kalitesine dair bilgiler verecek ve kaliteli faaliyet sergileyenler piyasadan teşvik görürken aynı zamanda bir rekabet ortamı oluşacaktır (IOSCO, 2009:3). Ayrıca, şeffaflık raporları yaptıkları faaliyetlerin kalitesiyle fark edilmek isteyen denetim firmaları için bir fırsat sunacaktır (FRC, 2008:2).

Çalışmamızda genel olarak yanıt aranacak soruları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Bağımsız denetim kalitesi nedir? Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler nelerdir? Bağımsız denetim kalitesinin tanımı ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler farklı bakış açılarına göre nasıl şekillenmektedir?
- Şeffaflık raporlarının uygulamaya konuluş amacı sadece mali krizler sonrasında, piyasaya olan güveni yeniden tesisi etmek ve kurumsal yönetimin bir gereği olarak bağımsız denetim şirketlerinin bu anlamda belli açılardan daha görünür olmasını mı sağlamaktır? Şeffaflık raporlarının uygulamaya konuluşunda bağımsız denetim kalitesine olası etkileri neler olabilir?
- Şeffaflık raporları mevcut haliyle şeffaflığı sağlamada yeterli midir? Değil ise nasıl bir içeriğe ihtiyaç duyulabilir?
- Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi var ise bu etkinin mahiyeti nedir?
- Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi olduğu düşünülüyor ise; bu etki düzenleyici kurumlar tarafından yayınlanmış olan bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler içinde hangilerini kapsayabilir.

### 3.2. Araştırmanın Önemi

Bu araştırmada, konu ile ilgili çalışmalarıyla öne çıkan akademisyenlerin ve düzenleyici kurumların bağımsız denetim kalitesine bakışı ortaya konmaya çalışılırken, bağımsız denetim kurumlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine olası etkileri de tespit edilmeye ve yorumlanmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetim kurumlarının şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkileri konusunda farklı düzenleyici kurumların açıklamaları olmuştur. FRC' ye göre; şeffaflık raporları, denetim kalitesine ulaşmak için yaptıkları faaliyetlerle fark edilmek isteyen denetim firmaları için önemli bir fırsat sunmaktadır (FRC, 2008: 2). IOSCO'ya göre ise: şeffaflık raporları ile ilgili olarak; denetim kalitesi faktörleri, göstergeleri ve davranışlarına ilişkin daha fazla şeffaflığın, denetim firmalarının rekabet edebileceği ve denetim kalitesini yükseltecek bir ortamı yaratmada piyasaya gerekli olan bilgileri sağlayabileceğini belirtmiştir (IOSCO, 2009:3).

Şeffaflık raporları ve bağımsız denetim kalitesine ilişkin ayrı ayrı çalışmalar mevcut iken; denetim kalitesi ve denetim firmalarının yayınladıkları şeffaflık raporları arasındaki ilişkiyi araştırmış ve bulguları ortaya koymuş olarak, özellikle Türkçe literatürde kapsamlı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Şeffaflık raporları genel olarak sorumluluk ve hesap verilebilirlik boyutunda ele alınmaktadır. Şeffaflık raporlarının denetim kalitesine pozitif yönde katkılarına dair bulgular eklenebilmesi şeffaflık raporlarının fonksiyonunun genişliğini ve önemini vurgulamak açısından önemli olabilir. Düzenleyici kurumların, Şeffaflık raporlarının uygulama amacına yönelik yorumları esas alındığında; rekabet ortamı ve piyasa teşviki gibi temel unsurlar oluşmamışsa ve şeffaflık raporlarının uygulanışına ilişkin problemler var ise bunun sebeplerine ve önerilere ilişkin konuyla ilgili uzmanlardan yorumlar elde edilmesi şeffaflık raporlarının beklenen işlevselliğe ulaşmasında yardımcı olabilir. Bu bağlamda şeffaflık raporlarının piyasa tarafından benimsenerek bağımsız denetim kuruluşları tarafından kullanımının yaygınlaşıp yaygınlaşmayacağına ilişkin bulgular da elde edilebilir. Araştırmada, nitel araştırma yöntemiyle konunun uzmanlarından veriler elde ederek bağımsız denetim kalitesi ve şeffaflık raporları ile ikisinin etkileşimlerine ilişkin farklı bakış açılarını bir araya getirmek, konuya daha bütünsel

bir yaklaşım sağlamak daha sonra yapılacak çalışmalar için önemli bir zemin oluşturabilir.

### **3.3. Araştırmanın Yöntemi**

Okuyucuya konu ile ilgili gerçekçi, betimsel ve derinlemesine bilgi sağlanması amaçlandığından dolayı tez çalışması için nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir.

Nitel araştırma; gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek 2016: 41). Nitel araştırmada temel amaç, sayılar yoluyla sonuçlara ulaşmak değil, araştırılan konu ile ilgili okuyucuya betimsel ve gerçekçi bir resim sunmaktır. Bunun için de toplanan verilerin ayrıntılı ve derinlemesine olması ve araştırmaya konu olan bireylerin görüş ve deneyimlerinin mümkün olduğu ölçüde doğrudan sunulması önemlidir (Yıldırım ve Şimşek 2016: 48). Sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılan nitel yöntemle araştırmanın en önemli özelliklerinden birisi başka türlü ulaşılmaması zor olan bilgilerin kullanılan tekniklerle elde edilmesidir (Usta, 2012:149).

Nitel araştırmalarda belli bir konu ile ilgili araştırma yaparken daha geniş bir bakış açısı elde etmek amaçlanır. Bu nedenle, psikolojik ölçümler ve sosyal olaylarla ilgili nicel araştırma yöntemlerine göre daha derinlemesine bilgi sağlarlar (Ataseven, 2012:547).

Nitel araştırma yöntemlerinden en sık kullanılanı, bir veya birden fazla kişiyle yüz yüze ve hazırlıklı görüşmelerin gerçekleştirildiği mülakattır. Mülakat yüz yüze yapılan bir görüşme olduğu için, sosyal bilimlerin en sık kullanılan yöntemi olan “anket” ten daha gerçekçi ve dürüst sonuçlara ulaşılmasını sağlayabilir (Saruhan ve Özdemirci, 2005:122).

Araştırmanın teorik kısmında yer verilen bilgilerin değerlendirilmesi amacıyla yapılan alan çalışmasında; araştırılan konuyu ilgili bireylerin bakış açılarından görebilmeyi ve bu bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere ilişkin algılarını ortaya koymaya olanak vermesi sebebiyle nitel araştırma yöntemlerinden, derinlemesine mülakat tekniği ve mülakat formu yaklaşımı tercih edilmiştir. Bu

amaçla belirlenen araştırma katılımcıları ile yaklaşık bir saat karşılıklı olarak görüşülmüş ve konusunda uzman olan katılımcıların konuya ilişkin görüşleri yarı yapılandırılmış soru formları ile derinlemesine değerlendirilmeye çalışılmış ve toplanan bulguların değerlendirilmesinde tümevarıma dayalı bir yaklaşım benimsenmiştir.

### **3.3.1 Araştırmanın Katılımcıları**

Nitel araştırmalarda kullanılan örneklem modeline “amaçlı örneklem” ismi verilmektedir. Olasılık kuramına dayalı olarak geliştirilmiş olan nicel örneklem yaklaşımının aksine burada temel amaç araştırmanın konusunu oluşturan kişi, olay, durum, hakkında ve belirli bir amaç doğrultusunda derinlemesine bilgi toplamaktır (Özdemir, 2010: 327).

Nitel araştırma yöntemlerinin kullanıldığı çalışmalar, genellikle küçük bir örneklem üzerinde gerçekleştirilir; örneklem seçiminde istatistiksel temsil edilebilirlik yerine örneklemin, araştırma konusu kapsamında, daha bütünsel, derinlemesine ve bağlamında bilgi sağlaması amaçlanır. Nitel çalışmalarda örneklem seçiminde, olabildiğince en geniş miktarda bilgi sağlayacak kişilerin seçilmesi amaçlandığı için; örneklemin büyüklüğü, küçüklüğü yerine, örneklemin araştırmanın ihtiyacı olan bilgiyi karşılayıp karşılamadığı üzerinde durulur. Bu nedenle örneklem seçimi, temsil edilebilirlik yerine amaca dayalı gerçekleştirilmektedir (Türnüklü, 2000: 548).

Çalışmamızda katılımcıların seçiminde konuya yakınlıkları ön plana alınmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede; düzenleyici bir kurum olan ve konunun merkezinde yer alan KGK’dan 5 yetkilinin; uzmanlık alanı denetim olan 5 akademisyenin ve KAYİK bağımsız denetimi yapan ve şeffaflık raporları yayınlama yükümlülüğü bulunan 5 bağımsız denetim kurumu yetkilisinin katılımcıları oluşturmasına karar verilmiştir.

Aşağıda görüşme yapılan katılımcıların listesi sunulmuştur:

## **AKADEMİSYENLER**

**Prof. Dr. Hasan KAVAL**, Atılım Üniversitesi Öğretim Üyesi, Ankara, 21.02.2019

**Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi, Eskişehir, 14.03.2019

**Prof. Dr. Şaban UZAY**, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi, Kayseri, 20.02.2019

**Prof. Dr. Süleyman UYAR**, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, 06.03.2019

**Prof. Dr. Ganite KURT**, Gazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Ankara, 28.02.2019

## **DÜZENLEYİCİ KURUM YETKİLİLERİ**

**Yusuf POLAT**, Uzman, Standartlar Daire Başkanlığı, KGK, 18.03.2019

**Sezayi TOPRAK**, Uzman, Standartlar Daire Başkanlığı, KGK, 27.02.2019

**Ayşegül ACAR**, Uzman, Standartlar daire Başkanlığı, KGK, 13.03.2019

**Hüseyin YURDAKUL**, Uzman, Muhasebe Standartları, SPK, 13.04.2019

**Mustafa SARI**, Uzman, Uygulama Daire Başkanlığı, KGK, 23.04.2019

## **BAĞIMSIZ DENETİM KURUMU YETKİLİLERİ**

**Aziz Murat DEMİRTAŞ**, Kaliteden Sorumlu Ortak, Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş. (Mazars) 25.03.2019.

**Emir TAŞAR**, Sorumlu Denetçi, Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (Ernst&Young) 18.03.2019.

**Onur NİŞ**, Müdür, Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş. 27.02.2019.

**Mustafa BÜYÜK**, Denetim Müdürü, Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. 22.3.2019.

**Fahri Hikmet KÖKER**, Yeminli Mali Müşavir, Köker YMM ve Bağımsız denetim A.Ş. 25.03.2019.

### **3.3.2. Araştırma Verilerinin Toplanması**

Nitel araştırmanın en önemli bileşenini “nitel veri” oluşturmaktadır denilebilir. Nitel veri belirli amaçlar doğrultusunda, doğal ortamda gözlem ve görüşme gibi çeşitli teknikler kullanılarak elde edilen ve kişilerin olaylara ilişkin algı ve düşüncelerini içeren her türlü bilgidir (Özdemir, 2010:327).

Yüz yüze mülakat yönteminde araştırmacı, katılımcılarla yüz yüze ilişki kurması sonucu gerekli bilgiyi önceden belirlenmiş veya belirlenmemiş, dolaylı veya dolaysız sorularla elde etmeye çalışır. Kişisel görüşme diğer yöntemlere göre daha esneklik (Kurtuluş, 2010:32).

Araştırmada görüşme (mülakat) formu yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin kullanılmasındaki amaç; sohbet tarzı görüşmelerin dezavantajlarını elimine etmek ve katılımcıya gerekirse ek sorular yöneltilerek derinlemesine bilgi elde etmek amaçlı esneklik sağlamaktır.

Görüşme formu yaklaşımı görüşme ortamında irdelenecek sorular ve konular listesini kapsar. Görüşme formu yaklaşımı belli konular çerçevesinde farklı katılımcılara aynı soruları yöneltilerek görüş ve düşüncelerine dayalı bilgilerin alınması amacı ile hazırlanır. Görüşme formu yaklaşımı sohbet tarzı görüşmelerin dezavantajlarını da elimine etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016:132).

Görüşme formunu oluşturan sorular yarı yapılandırılmış ve soruların hazırlanmasında derinlemesine bilgi sağlamak amaçlanmıştır. Görüşme formunun hazırlanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmiştir;



- Görüşme formunu oluşturan sorular açık uçlu olarak hazırlanmıştır. “Açık uçlu sorulara “sistemleştirilmemiş ya da “özgür yanıtli” sorular denmektedir. Burada katılımcıya; sorulan soruları özgürce ve kendi seçtiği sözcük ve kavramlarla dilediği gibi yanıtlayabilme olanağı sağlanmaktadır. Açık uçlu soruların özellikle aşağıdaki hususlarda üstünlük sağlayabileceği söylenebilir” (Güven, 2006:117).
  1. Araştırmacının verilecek yanıtların niteliği hususunda önceden bilgi sahibi olmadığı durumlarda,
  2. Çok değişken yanıtlar alma olasılığı bulunduğunda,
  3. Konuyla ilgili olarak katılımcıların ne tür seçimlerle yanıt verecekleri öğrenilmek istendiğinde,
  4. Yanıtların derinliğine inmek gerektiğinde; açık uçlu sorular faydalı kimi zamanda zorunlu olarak kullanılabilir.

Görüşme formunun, konu hakkında detaylı bilgi sağlayacak şekilde ve aşağıdaki hususlar dikkate alınarak hazırlanmasına özen gösterilmiştir;

- Sorular; katılımcıların rahatlıkla anlayabileceği net ve belirgin ifadeler kullanılarak “nedir” “neden” ve “nasıl” sorularına yanıt yanıt alınabilecek şekilde hazırlanmıştır.
- Katılımcılarla görüşmede mümkün olduğu kadar katılımcıdan izin alınarak ses kaydı yapılmaya çalışılmış, diğer durumlarda not alınmak suretiyle araştırma kaydı oluşturulmuştur.

Katılımcılarla görüşmeler kendi işyerlerinde gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilerin anonim olarak yorumlanacağı ve katılımcı olarak isimlerinin geçeceği bilgisi verilmiştir. Mümkün olduğunca güven duyulacak sıcak bir ortam yaratılmaya çalışılmış ve cevapların detaylanmasına ve derinlik kazanmasına çalışılmıştır. Ses kaydı alınamama durumunda not alınarak veri kaydı oluşturulmuştur.

### **3.3.3. Araştırmanın Kısıtları**

Araştırmada görüşme tekniği diğerlerine göre daha fazla maliyetli ve daha fazla zamana ihtiyaç duymaktadır. Katılımcıların seçilmesi, katılımcılardan randevu alınması, uygun görüşme zamanı ayarlanması, birebir ilişkiler kurulması, randevu

yerlerine ulaşım ve görüşme kayıtlarının yazıya dökülmesi esnasında zorluklarla karşılaşılabilenkte aynı zamanda oldukça fazla zaman harcanmaktadır.

Kamu kurumu çalışanı konumunda olan katılımcılarla; kurumun prosedürlerini ve kurallarını zedelememe duyarlılığı sebebiyle görüşmelere katılımlarda isteksizlik ve sorulara verilen cevapları detaylandırmada zorluklar yaşanabilmektedir. Özellikle bağımsız denetçi konumunda olan bireylerden randevu alabilmek ve görüşme yapabilmek zaman kısıtlılığından ve iş yoğunluğundan dolayı oldukça zor olabilmektedir.

Katılımcılardan görüşme esnasında elde edilen veriler herhangi bir kaynağa başvurmadan, hatırlandığı biçimiyle ve kişisel görüşlere dayalı olarak aktarıldığı için öznellik içerebilir.

#### **3.3.4. Araştırma Verilerinin Analizi**

Araştırmada elde edilen verilerin, hazırlanan sorular kapsamında okuyucuya yorumlanmış, düzenlenmiş ve anlaşılır bir şekilde sunmak amacıyla, nitel verilerin analizinde kullanılan yöntemlerden “betimsel analiz” tercih edilmiştir.

Betimsel analiz; çeşitli veri toplama teknikleriyle elde edilen verilerin, önceden belirlenmiş bir içerik kapsamında özetlenmesini ve yorumlanmasını içeren bir nitel veri analiz türüdür. Burada araştırmacı görüştüğü ya da gözlemlediği bireylerin görüşlerini etkileyici bir biçimde yansıtabilmek için doğrudan alıntılara yer verebilmektedir. Betimsel analizde asıl amaç; elde edilen verilerin okuyucuya özetlenmiş ve yorumlanmış bir şekilde sunulmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2016:239).

#### **3.3.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Araştırma konusu kapsamında elde edilen bulguların değerlendirilmesinde; görüşmenin gizliliği kuralına bağlı kalınmış ve katılımcıların sözlü onayları alınarak yapılmış ses kayıtlarına ait deşifreler paylaşılmamıştır (Biçer, 2012: 169). Katılımcılara yönlendirilen sorulara alınan yanıtlar betimsel bulgularla desteklenerek, araştırma problemiyle ilgili bulgulara; konunun daha iyi anlaşılmasına fırsat sağlaması açısından, akademisyenlerin, düzenleyici kurum yetkililerinin ve

bağımsız denetim kuruluşlarının görüşlerini bir arada belirtecek bir yapıda yer verilmiştir. Katılımcılar arasında fikir farklılıkları olduğu ya da uygulanabilirlik konusunda öngördükleri belirgin sorunlar ve tartışmalı hususlar ise ilgili olduğu tarafın görüşü olarak ayrıştırılmış ve değerlendirilmiştir

Aşağıda araştırma kapsamında sorular ve katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplar bütünlük oluşturacak şekilde ve analiz edilerek sunulmuştur.

### 3.3.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Kalite Göstergeleri

Bağımsız denetim kalitesi ve kalite göstergeleri ile ilgili olarak katılımcılara “Bağımsız denetim kalitesi nedir? Kalite göstergeleri temel olarak sizce nelerdir?” soruları iletilmiştir. Katılımcıların sorulara cevap kapsamındaki yorum, tespit ve önerileri aşağıda yer almaktadır:

Akademisyen katılımcılar, bağımsız denetim kalitesine, kendi bakış açılarına göre, güçlü etken olduğunu düşündükleri faktörleri vurgulayarak kapsamlı bir yaklaşımı uygun gördüler. Genelde bağımsız denetim standartlarına uyum seviyesini kalite tanımında öne çıkaran ve bu anlamda KKS-1 ve BDS 220'nin önemine değinen yaklaşımlarla birlikte bağımsız denetim kalitesini tüm boyutlarıyla ele alan aynı zamanda kaliteye ilişkin göstergeleri de kapsayan yorumlar ve tespitlere yer verilmiştir.

Akademisyen bir katılımcıya göre; “*bağımsız denetim kalitesi; bağımsız denetim raporlarının verdiği güvencedir. Kaliteli bir bağımsız denetim için makul güvenilirlikte ve makul güvence yaratacak bir denetim yapılması gerekir. Buna göre; bağımsız denetim raporlarının sağladığı makul güvence denetimin kalitesidir*”.

“*Bağımsız denetim kalite göstergelerinin en önemlisi etik ilkeler sonra KKS-1'in denetim firmaları ve denetim firmalarında çalışan denetçiler tarafından ne derecede özümsemişi ve denetim işine ne derecede entegre edildiğidir. Kaliteli bir denetim için bunların çok iyi özümsemişi ve denetim işine çok iyi entegre edilmiş olması gerekir*”.

*“Denetimde üç sacayağı vardır. Bunlar; denetim işi, denetçiler ve denetim firmasıdır. Bağımsız denetimin kalitesine de bu üç ayak bağlamında bakılmalıdır. Bu üçü dengeli bir şekilde bir araya geldiğinde denetimde kalite sağlanır. Birinci ayak olan Denetim işindeki kaliteyi GKDS ve BDS ile sağlarız. Bunlar denetim işinin nasıl yapılacağını anlatır ve harfiyen (uyulabildiği kadar) uyulmalıdır. İkinci ayak denetçidir. Denetimi yapan kişinin belli bir duruşu ve işi yerine getiriş tarzı olmalıdır. Denetçinin, etik ilkeleri - özellikle bağımsızlık ilkesini- çok iyi özümsemiş olması gerekir. Denetçi işi üstlenmesinden itibaren bağımsızlığa sadık kalmalı, sorgulayıcı olmalı ve işi tamamlayana kadar bu tavrından ödün vermemelidir. Denetçinin etik ilkelerdeki duruşu zayıfsa; bağımsız denetimin kalitesi düşecektir ve bu; üçüncü ayak olan denetim firmasının, denetçiye etik ilkeleri yeterince anlatmamış ve özümsetememiş olduğunu ortaya koyar. O zaman denetim firmasında KKS-1'in uygulanışının da zayıf olduğu sonucuna varılır. KKS-1; etik ilkelerin, bağımsız denetim standartlarının ve yetki, sorumluluk, insan kaynakları politikası, müşteri kabulü gibi hususların hep birlikte senkronize edildiği bir iç güvence ve denetim rehberi setidir. Dolayısıyla bunun çok iyi yapılandırılması gerekir. Denetim firması, denetim işi ve denetçinin oluşturduğu bu üçlü sacayağında denge görüyorsanız kaliteli bir denetim yapıldığını söyleyebilirsiniz”.*

*“Müşterinin denetim firmasıyla çalışmaya devam etmesi de (rotasyon süreleri içinde) bir memnuniyet ve dolayısıyla bir kalite göstergesidir ama denetim firmasının müşteri portföyünü genişletememesi ve hep aynı müşterilerle çalışması da soru işaretidir. Sonuç olarak denetim firması bağlamında kaliteyi etkileyen ve kaliteye ilişkin sormamız gereken bazı sorular vardır. Bunlar;*

- Denetim firması hep aynı müşterilerle mi çalışmaktadır? Müşteri devir hızı nasıldır?*
- Çalışanlarda memnuniyet var mıdır? Denetim firması çalışma koşullarını nasıl düzenlemiştir?*
- Düzenleyici kurumlarla ilişkileri nasıldır? Düzenleyici kurumlardan ikaz, düzeltme ve olumsuz raporlar almış mıdır? Gibi sorulardır”.*

*“Bu sorulara olumsuz yanıt verecek durumlar mevcutsa yapılan denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin kuşkular artacaktır”.*

Başka bir akademisyen katılımcıya göre; “bağımsız denetim kalitesi; denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilme seviyesidir. Ama bu tanım kitabı (kaynaklara dayalı) bir tanımdır. Bağımsız denetçilerin şirketlerin finansal tablolarına müdahale ederek düzeltmeler yaptırdıkları ortadadır. O zaman bağımsız denetim kalitesini; “gerek mali tablolardaki açıklamalar ve dipnotlarda, gerekse denetim raporundaki açıklamalarda mümkün olduğu kadar az hatalı düzenlettirmektir” olarak tanımlayabiliriz. Bu açıdan bakıldığında “kaliteli bir denetim; denetim riski taşımayan denetimdir” de diyebiliriz. Denetim raporlarının rakamlarının büyük bir oranı denetim şirketleri tarafından hazırlanmaktadır oysa standartlara göre rakamları şirket hazırlar. UFRS’ ye göre hazırlanan bilançoların çoğu şirketler tarafından değil denetim şirketleri tarafından hazırlanmaktadır. Finansal tabloların kalitesi denetim kalitesini de etkilemektedir. İşletmelerin faaliyet türlerinin farklılığı, standartlara göre tablo düzenlemeyi zorlaştırmaktadır ve bu durum “diğer” kalemlerinin fazlalığına yol açmakta dolayısıyla finansal tablolardaki kaliteyi de düşürmektedir sonuç olarak ta finansal olarak şirketi resmetmek zorlaşmaktadır”.

“Kaliteli bir bilançoya bakarak kaliteli bir denetimin sonucudur diyemeyiz. Kaliteyi artıracak en temel faktör denetim şirketinin gözlemlenmesi ve denetimidir. Bu akranların gözden geçirmesi (peer review) olabilir ama gözetim kurumunun (KGK) denetim şirketini sık bir şekilde denetlemesi kaliteyi arttıracak en önemli faktör diyebiliriz. Bu bağlamda bağımsız denetim kalitesi; gözetim kurumunun, bağımsız denetim firmasını denetleme sıklığıdır da diyebiliriz”.

“Bağımsız denetim kalite göstergelerinden birisi de ücretler diyebiliriz. Kaliteli bir bağımsız denetimin ihtiyaç duyduğu deneyimli ve kabiliyetli bir personel için yüksek aralıkta bir ücret ödenmesi gerekiyor. AB düzenlemelerinde bağımsız denetim ücreti denetim raporlarına yazılıyor ve bu iyi bir düzenlemedir ve baskı yaratıcı yönüyle kaliteyi artırıcı etkisi olur”.

“Bağımsız denetim kalitesi açısından zaman önemli bir faktördür ve kaliteli bir denetim için yeterince zaman ayrılmalıdır. Denetlenen işletmenin muhasebe biriminin kalitesi, şirketin faaliyetlerinin karmaşıklığı ve şirketin daha önce denetime tabi olup olmadığı hazırladığı raporların kalitesini ve denetim için ayrılacak zamanı etkileyecektir”.

Diğer bir akademisyen katılımcıya göre ise; “*amaca uygun yapılan denetim kaliteli bir denetimdir. Amaç; finansal tabloların gerçeğe uygunluğudur. O zaman denetimin kalitesi; yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara uygun şekilde yapılma seviyesidir denilebilir. KKS-1 ve BDS 220'nin ve özellikle etik ilkelerin denetçi tarafından özümsemesinin bağımsız denetim kalitesine etkisi oldukça yüksektir. Uygun ücret bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerden bir diğeridir. Bağımsız denetimde, nitelikli personel, kaliteyi sağlamada ve devam ettirmede önemli faktördür; nitelikli personel ise uygun bir ücretle tedarik edilebilmektedir. Yine zaman faktörü bağımsız denetim faaliyetinin standartlara uygun ve kaliteli olmasını etkileyen diğer bir göstergedir. Denetim faaliyeti için yeterli ve uygun zaman olmalıdır. Yine içinde bulunulan yapı ve sistem denetim kalitesini etkileyen faktörlerdendir. Kurumsal yönetimden yoksun ve kayıt dışılığa yatkın bir ortam ve sistem varsa, bağımsız denetim kalitesini sağlayabilmek oldukça zor olacaktır*”.

Başka bir akademisyene göre; “*Bir işi kaliteli yapmak; o işi prosedürüne göre yapmaktır ve bağımsız denetim prosedürü de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS)' dir. Dolayısıyla bağımsız denetim kalitesini standartlara uyum olarak ele almak gerekir. Burada “mesleki özen” kilit bir öneme sahiptir*”.

Başka bir akademisyen katılımcı açısından; “*bağımsız denetim kalitesi, paydaşların ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiye ulaşım ile ilgili olarak değerlendirilebilir. Yani; finansal tablo kullanıcılarının beklentileri ile denetim sonucunda ortaya konulan bilgi arasındaki boşluk bağımsız denetimin kalitesini yansıtmaktadır denilebilir ve boşluğun olmadığı bir denetim kaliteli bir denetim olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla;*

- *Bağımsız denetim raporunun ihtiyaca ne oranda hizmet ettiği ve*
- *Bağımsız denetimin vermiş olduğu görüşlerin doğruluğu bağımsız denetim kalitesi açısından iki önemli göstergesi oluşturmaktadır”.*

**Bir düzenleyici kurum yetkilisine göre;** “*bağımsız denetim kalitesi, denetim konusunun (örneğin finansal tablolar) finansal raporlama çerçevesine (örneğin TMS) uygun olarak sunulup sunulmadığı hususunda denetçinin Bağımsız denetim Standartlarına uygun olan prosedürler uygulayarak, kendisini ikna edebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek ve bunların sonucunda finansal tablolar*

*hakkında bir kanaate kavuşarak makul güvenceye ulaşabilmesidir. Bağımsız denetim kalitesi, daha doğrusu ulaşılabilecek makul güvence seviyesi, denetim riskinin ne kadar düşük bir seviyeye getirildiğiyle yakından ilişkilidir. Bu kapsamda Bağımsız Denetim Standartları hükümlerine uyulması, gerekli prosedürlerin, tekniklerin, muhakemelerin yapılması, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi, yapılan çalışmaların belgelendirilmesi, kaliteli bir denetim için gerekli hususlardır. Sadece denetim raporuna ve finansal tablolara bakılarak kaliteli bir bağımsız denetim yapıp yapılmadığı anlaşılamamaktadır”.*

*Başka bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “bağımsız denetim kalitesi; yapılan denetim sonucunda bağımsız denetimin hitap ettiği – şirket yönetimi, pay sahipleri, yatırımcılar, kredi verenler ve çalışanlar gibi – kişilere, objektif denetim kanıtlarıyla desteklenen bir denetimin yapılarak sonucunda bir denetim raporunun sunulması ve raporu inceleyen kişilerin kendileri için gerekli bilgilere ulaşmasının sağlanmasıdır. Kalite göstergeleri olarak denetim kanıtlarının objektifliği ve denetim sonucunda denetim yapılan şirkete ilişkin tatmin edici bilgilerin elde edilmesidir”.*

*Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; “bağımsız denetimin kalitesi, söz konusu bağımsız denetimin, Bağımsız Denetim Standartlarında belirtilen düzeyde ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verecek ölçüde yapılmasını sağlamak amacıyla uygulanan sistemlerden oluşmakta olup, denetim kalitesinin sağlanması için gerekli hususlar KKS-1 standardında da sayılmıştır. KGK açısından KKS-1 standardının hükümlerine uygunluk sağlanması kalitenin makul düzeyde sağlandığı anlamını taşımaktadır”.*

*Farklı bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; “Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim standartlarıyla uyumluluk ve yeterli ve uygun derecede denetim kanıtı toplanarak makul güvence sağlayan, uygun bir denetim görüşü oluşturmaktır. Sürekli eğitim, denetçinin gerekli donanıma sahip olması ve etik değerlere uyumluluk denetim kalitesini etkileyen önemli faktörler ve göstergelerdir”.*

*Başka bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; “bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlamak olup bu amacın gerçekleşmesi ile bağımsız denetim kalitesi sağlanır. Burada temel husus finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın bulunmamasıdır. Bu durumun sağlanmasında temel sorumluluk finansal tabloları hazırlayan şirket yönetimlerinde*

*olmakla birlikte, var olan önemli yanlışlıkların uygulanan denetim teknikleri ile ortaya çıkarılmasında temel sorumluluk bağımsız denetçide bulunmaktadır. Hem teoride hem de uygulamada muhtelif kalite göstergeleri belirtilmekle birlikte temel kalite göstergeleri olarak;*

- Denetim ekinde yer alan denetçilerin bilgi ve tecrübe seviyesi,*
- Denetim işine tahsis edilen zaman,*
- Denetim ücretinin uygunluğu ve denetçilerin ücretlendirme şekli*
- Denetimde kullanılan uzmanların yeterliliği*
- Yönetimin denetim ekibini bilgilendirme seviyesi*
- Denetçilerin bağımsızlığını korumak amaçlı uygulamaların verimliliği olarak kabul edilebilir”.*

Bağımsız denetim kuruluşu yetkililerinin, bağımsız denetim kalitesi ve bağımsız denetim kalitesi göstergeleri hakkında benzer yaklaşımları olmasına rağmen farklı yaklaşımları da dikkat çekmektedir. Yeterli denetim kanıtı elde etme, belgeleme ve makul güvence sağlayacak bir denetim görüşü ortaya koyma yaklaşımların ana eksenini oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi bir katılımcıya göre; *“bağımsız denetim kurumlarının çıktısı bağımsız denetim sonucu verdikleri “görüşlerdir”. Söz konusu denetim görüşünü destekleyici yeterli miktarda denetim kanıtı elde edilmesi ve uygun bir şekilde belgelendirilmesi bağımsız denetimin kalitesini belirleyen önemli bir etkidir”.*

*“Kalitenin sağlanması esasen bağımsız denetim firması içinde kaliteyi destekleyen bir sistemin ve bu sistemi destekleyen bir kültürün var olmasına da bağlıdır. Üst yönetimin kaliteye bakış açısı ve bu bakış açısına uygun hareket etmesi aynı zamanda bakış açısını destekleyen bir yapı kurması da bağımsız denetim kalitesini etkileyen bir faktördür. Ama bağımsız denetim şirketi içinde uygun yapı olması da tek başına yeterli olmayabilir. Bunun için; sürekli mesleki eğitimlerle bu yapının beslenmesi gerekir. Özetle; üst yönetimin bakış açısı, şirket içinde kalite kültürünün yaygınlaştırılması ve eğitimlerle desteklenen, güncel mevzuata hakim kalifiye insan kaynağı temel göstergeler olarak nitelendirilebilir”.*



Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “bağımsız denetim kalitesi, denetçinin ve denetim firmasının kendi iş planlarının belli bir kalite düzeyinde firmaya sunulması, amaçlanan sonuçlara ulaşacak ve bunu da güvence altına alacak bir sistem ve sürece sahip olmasıdır. Bağımsız denetim kalitesi aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlama ve piyasada güven ortamına aracılık etmenin en temel unsurudur. Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetçinin teknik uzmanlığı ve bağımsızlığı ile doğru orantılıdır. Kalite göstergeleri olarak ise; kurumsal yönetim anlayışı, denetçilerin işletmelerin faaliyet alanı ile ilgili bilgi düzeyi, denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, denetim süresi, denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesi, denetim ücreti ve denetim firmasının büyüklüğü gösterilebilir”.

Başka bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre: “bağımsız denetim kalitesi, denetçinin oluşturacağı görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmektir. Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence vermek ve doğru bir görüş içeren bağımsız denetçi raporu hazırlamak bağımsız denetim kalitesini belirleyen en önemli unsurlardandır. Bunun için finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskleri belirlenmeli, değerlendirilmeli ve bu risklere karşı gerekli denetim prosedürleri tasarlanarak uygulanmalıdır. Çalışma kâğıtlarında yeterli ve doyurucu denetim kanıtı elde edilmesi ve finansal tablo dipnotlarında gerekli ve uygun açıklamaların yapılması, temel kalite göstergeleri olarak kabul edilebilir”.

Farklı bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi katılımcıya göre; “bağımsız denetim firmalarının ilgili denetim standartları ve kalite kontrol standardı uyarınca gerekli kontrol sistemlerinin kurulmuş olması toplam kaliteyi ve dolayısıyla bağımsız denetim kalitesini yükseltmektedir. Bağımsız denetim firması ve denetçi ve çalışanlar tarafından kalite kültürünün özümsemesi gereklidir. Sonuç odaklı baktığımızda; bağımsız denetim firması standartlara uygun olarak denetim faaliyetini yürütüyorsa ve yaptığı çalışma kâğıtları ile verdiği görüşü savunabiliyorsa yani yeterli denetim kanıtı topladı ve bunları açık bir şekilde çalışma kâğıtlarına aktardı ise denetim kalitelidir diyebiliriz”.

Diğer bağımsız denetim kuruluşu yetkilisinin görüşü göre; “bağımsız denetim kalitesi, finansal tabloların ilgili mevzuata göre düzenlenip düzenlenmediğinin, hata

*ve önemli yanlışlık içerip içermediğinin incelenerek bir sonuca bağlanması süreçlerinde ilgili denetim mevzuatı ve standartlara ne kadar uyulduğu ile ilgilidir. Bağımsız denetim şirketinin kurumsal yapısı, organizasyonu ve denetim ekibinin tecrübesi, yaklaşımı, sektörel bilgisi ve standartları özümsemesi bağımsız denetim kalitesi için önemli göstergeler olarak kabul edilebilir”.*

### **3.3.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının genel değerlendirmesine ilişkin olarak katılımcılara “bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarını nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusu iletilmiştir. Cevap kapsamında, katılımcıların yorum, öneri ve tespitlerine aşağıda yer vermeye çalışılmıştır:

*Şeffaflık raporu hakkında değerlendirmeler akademisyen katılımcılar tarafından farklı boyutlarda ele alınmıştır. Bir akademisyen katılımcıya göre; “şeffaflık raporlarının yayınlanması, olması gereken durumdur. Muhasebe ve denetimde dünya ile ortak bir dilde konuşuyoruz ve bunun gereklerini yerine getirmek yapılan işe ve firmaya bir kurumsallık getirecektir. Bununla birlikte, şeffaflık raporları o hizmeti sunan denetim firmalarının kurumsallık seviyelerinin göstergesidir ve sadece KAYİK denetimi yapanları değil diğer tüm bağımsız denetim firmalarını da kapsamalıdır. Bir işletme piyasaya bir hizmet sunuyorsa ve bu hizmetin paydaşları ve hizmete dayalı olarak karar alıcıları varsa işletme hesap verebilir olmalıdır. Şeffaflık raporu bir anlamda kurumsallığın hesap verme aşamasıdır.*

*Başka bir akademisyen katılımcıya göre; “Şeffaflık raporları malumu ilandan başka bir şey değil aslında. Bu raporlar sayesinde bağımsız denetim şirketini daha yakından tanıyoruz. Bu bir sorumluluk beyanıdır ve bağımsız denetim şirketlerine de kendine çeki düzen verme ve disipline etme şeklinde etkisi olur. Dolayısıyla bu da bağımsız denetim kalitesine etki edecektir. KKS ve tasarımı ile ilgili bilgi dışındaki bilgiler zaten faaliyet bilgileridir. Şeffaflık raporlarındaki bilgilerin ne kadar fiili durumu yansıttığı önemlidir ve uzun vadede buna ilişkin gözetim ile akranların gözden geçirmesi (peer review) şeklinde uygulamalar olabilir”.*

Diğer bir akademisyen katılımcıya göre ise; “bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları yayınlamalarını çok olumlu değerlendirmek gerekir. Şeffaflık raporları bağımsız denetim firmalarını disipline edecek ve bunun bağımsız denetim kalitesine olumlu etkisi olacaktır”.

Farklı bir akademisyen katılımcıya göre ise; “şeffaflık kurumsal yönetimin bir gereği ve istenendir. Şeffaflık raporlarının yayınlanması da olması gerekendir ve hesap verebilirliğin de gereğidir”.

Yine diğer bir akademisyen katılımcıya göre; yayınlanan şeffaflık raporlarında bağımsız denetim firmalarının gelirlerine dair bilgilerin dışındaki bilgilerin, firmanın mevcut durumunu ne kadar yansıttığı çok önemlidir. “Mevcut durumda şeffaflık raporları yayınlanmasını önemli bir durum olarak değerlendirmemek gerekir. Açıklamaların doğruluğu mutlaka denetlenmeli ve değerlendirilmelidir. Denetim ücretleri ile şirketlerin büyüklüğü arasındaki uyumsuzluk dikkate alınmalı ve uyumsuzluğu dikkat çeken kurumlarda ayrıca bu veriler denetlenmelidir”.

Düzenleyici kurum yetkilisi bir katılımcıya göre; “yayınlanan şeffaflık raporlarının her ne kadar geliştirilmesi gerekiyor olsa da mevcut haliyle denetim şirketine ve gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi vermesi açısından gerekli ve önemli olarak değerlendirilebilir”.

Başka bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporları Bağımsız denetim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca gereken yıllık bildirim olup, denetim kuruluşlarının mezkûr maddede bildirilen hususları şeffaflık raporlarına aktarmaları gerekmektedir. Mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olarak hazırlanan söz konusu şeffaflık raporları incelendiğinde, birçoğunda mezkûr maddede sayılan hususların bazılarını içermediği görülmektedir”.

“Avrupa Birliği' nin denetime ilişkin direktiflerine bakıldığında, şeffaflık raporlarına ayrıca önem verildiği görülmektedir. Bu raporda amaç; denetlenen ya da denetlenecek şirkete ve bu şirketin paydaşlarına, mevcut ya da potansiyel denetim kuruluşu hakkında temel bilgilerin paylaşımıdır”.

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisinin değerlendirmelerine göre; “sermaye piyasaları açısından kamunun aydınlatılması büyük önem taşımaktadır. Denetim şirketleri tarafından yayınlanan şeffaflık raporları da bu şirketlerin kurumsal yapı ve

*faaliyetlerine ilişkin önemli bilgiler sunmaktadır. Ayrıca gelişmiş ülkelerde düzenleyici kurumların konuya oldukça önem verdikleri görülmektedir”.*

*Farklı bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporları KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının yürüttükleri hizmetler ve kendi iç yapılarına ilişkin olarak bilgilerin sunulduğu raporlardır. Söz konusu raporların amacı, yapılan denetimlerin kamu yararını ilgilendirmesi dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlanmasıdır”.*

*Yine diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; “şeffaflık raporları gerekli, olması gereken ve önemli bir uygulamadır. Bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili farkındalık yaratmakta ve bağımsız denetim kuruluşları açısından müşterilerin bir değerlendirme yapmalarına olanak sağlamaktadır”.*

*Bağımsız denetim kuruluşu yetkililerinden bir kısmı şeffaflık raporlarını olumlu değerlendirirken bağımsız denetim firmalarının içinde bulunduğu hizmet sektörü açısından değerlendirerek yetersiz bulanlar da olmuştur. Bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “söz konusu şeffaflık raporları belli bir format çerçevesinde hazırlanmaktadır ve bu nedenle bütün denetim şirketleri aynı bilgileri vermektedirler. Böylece kamu ve bilgi kullanıcıları için bilgilerin karşılaştırılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu açıdan faydalı olduklarını kabul etmek gerekir”.*

*Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “bu konuya “bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları yayınlamak istiyor mu?” sorusu bağlamında bakmak daha doğru olur. Gerçeği ortaya koyarsak; aslında hiçbir bağımsız denetim firması hizmet sektöründe faaliyet göstermelerinden dolayı kendi gelirlerinin dağılımını yayınlamak istememektedirler. Ancak KGK'nın şart koştuğu asgari bir çerçeve içerisinde paylaşmak zorundadırlar. Denetim kurumları tarafından çok detaylı olarak algılanan ve zorunlu olarak yayınladığı asgari bilgiler aslında tam bir şeffaflık faaliyetini karşılamamaktadır ve bilgi kullanıcıları için eksiklikleri olan raporlardır. Örneğin; şeffaflık raporlarında, denetçilerin KAYİK denetiminde geçirdikleri toplam süreleri içeren bir bilgi yer almamaktadır. Aslında denetimde geçen süreler o işin ne kadar kaliteli yapıldığını ve ilgilendiğini gösteren en iyi unsurlardan biridir”.*

Başka bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisinin görüşüne göre; şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine belirgin bir etkisinin olmadığını değerlendirmek gerekir. Bağımsız denetim firmasının şeffaflık raporlarında beyan ettiği iddiaların sağlam bir zeminde olup olmadığı önemlidir. Nitekim KGK'nın incelemelerinin sonuçlarında da azımsanmayacak ölçüde eksiklikler olduğu görülmektedir. *“Firmanın şeffaflık raporlarındaki iddialarının doğruluğu önemlidir. Dolayısıyla sadece belli bir çerçevede iddialarda bulunmak bu iddiaların yerine getireceği fonksiyonun güçlü olduğunu göstermez”*.

Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; *“şeffaflık raporlarında şirket gelirlerinin yeknesak olarak belirlenen bir formatta sunulması şart koşulmadığı için bağımsız denetim, danışmanlık, defter tutma, eğitim vb. gelirlere ait ciroların karşılaştırılmasına imkân vermemektedir. Onun dışında genel olarak şeffaflık raporlarının faydalı olduğu değerlendirilebilir”*.

Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre ise; düzenleyici kurumun incelemelerine bakıldığında bağımsız denetim kuruluşlarının önemli bir kısmının, henüz, şeffaflık raporları için gereken itinayı gösteremedikleri söylenebilir. Şeffaflık raporunun teslim edildiği yetkili kurumun daha efektif bir değerlendirme yapması şeffaflık raporlarının uygulanmasında ortaya çıkacak problemleri önleyebilir. Ayrıca, kurumun yapabileceği daha efektif değerlendirme yöntemleri haksız rekabete yol açabilecek şartların oluşmasını engelleyebileceği gibi denetim kuruluşlarında konuya verilecek önemin artırılmasını sağlayabilir. Yani; mevcut durumda bazı bağımsız denetim kuruluşlarının asgari yükümlülük maddelerini karşılayacak özet bilgiler vermek yerine daha kapsamlı, kuruluşun izlediği politika ve prosedürler hakkında daha detaylı bilgiler elde edilmesi mümkün olabilir.

### **3.3.5.3. Şeffaflık Raporlarının İçeriği**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yayınlamakla yükümlü oldukları şeffaflık raporunun içeriğine ilişkin olarak katılımcılara; *“şeffaflık raporundaki maddelerden sizce en önemlileri hangileridir?”* ve *“ eklenmesi gereken yükümlülük maddesi olabilir mi?”* soruları iletilmiştir. Katılımcıların, cevap kapsamında yorum, öneri ve tespitleri aşağıdaki gibidir:

Akademisyen katılımcılar şeffaflık raporlarında yer alan yükümlülük maddeleriyle ilgili önem atfettikleri belli maddelerde benzerlikler olmasına rağmen genel olarak farklılıklar olmuştur. Genel olarak, ufak farklılıklar dışında, içerikte bulunan yükümlülük maddelerinin AB ile senkronize olarak belirlendiği ve içerik yeterli olduğu için şuan yeni yükümlülük maddelerinin gereksinimine ihtiyaç duyulmadığı fikri benimsenmektedir.

Bir akademisyen katılımcıya göre; *“denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikaya ilişkin madde en önemli maddelerden biridir. Çünkü asıl olan denetimin eğitiminin kalitesi ve mesleki becerinin geliştirilmesi konusudur. Burada denetim şirketi, denetçilerine eğitim sunarken “KGK’nın belirlediği minimum kredileri doldurmaya mı çalışmaktadır?” yoksa “bu sınırı belirgin bir şekilde aşmakta mıdır?” sorusu gelir. Belirgin bir şekilde KGK’nın belirlediği alt sınırdan fazla eğitim veriyorsa denetim şirketinin verdiği denetim hizmetinin kalitesine de bunun yansımaları olacaktır. Bir diğer önemli başlık; bağımsız denetim ve diğer faaliyetlerden sağlanan gelirlerin dağılımına ilişkin bilgi içeren olabilir. Aslında denetim firmalarının denetim faaliyeti dışında yaptıkları işlerden elde ettikleri gelir, denetimden elde ettikleri gelirden fazladır ama bu kalite açısından bir dezavantaj olarak görülmemelidir çünkü denetim firmasında diğer departmanların varlığı daha iyi iş yapma tarzını çağrıştırmakta ve “bu kadar detaylı hizmet verilebiliyorsa denetim faaliyetinin de kalitesi yüksektir” algısı haklı olarak oluşmaktadır. Bunun dışında kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve etkinliğine ilişkin yükümlülük maddesi önemlidir ama “kalite kontrol sistemi çalışmış mı?” sorusunun cevabı tespit edilmelidir. Belirtmek gerekir ki, KKS’nin etkin çalıştığı iddiasını ölçmek ve değerlendirmek kolay değildir”.*

Başka bir akademisyen katılımcıya göre; *“Bağımsız denetimden ve diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlere ilişkin madde önemlidir ve ücretlerin düşmesi KGK açısından bağımsız denetim firmasındaki bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesine ilişkin negatif bir işaret olarak algılanabilir. Denetçilerin mesleki eğitimi hususundaki madde önemlidir. Minimum eğitim alma sınırı yükseltilmeli ve eğitimlerin belirlenmiş akredite kurumlardan alınması sağlanmalıdır”.*

Diğer bir akademisyene göre; “özellikle; “kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama” maddesi oldukça önemli olmakla birlikte aşağıda belirtilen maddelerde önemlidir;

- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- Toplam gelirlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler”.

Bir diğer katılımcıya göre ise; KGK, IFAC ile uyumlu olarak birçok konuda senkronize hareket etmektedir. Dolayısı ile IFAC'ın uygulamaları KGK tarafından da dikkate alınarak muhasebe ve denetim alanında yapılacak uygulamaların içerikleri oluşturulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında; şeffaflık raporlarının içeriğine ilişkin sorgulama yapmak çok anlamlı olmayacaktır.

“Şeffaflık raporlarında en önemli madde sürekli mesleki eğitim hususuna ilişkin madde olabilir çünkü denetim kalitesi, bilgilerin güncellenmesi ve etik ilkelerin özümsemesi ile yakın ilişkilidir. Bunun yanında oldukça önemli sayılabilecek diğer maddeler aşağıdaki gibi olabilir;

- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı”.

**Düzenleyici kurum yetkilileri** farklı bakış açılarıyla konuyu değerlendirmişlerdir. Bir Düzenleyici kurum yetkilisine göre; “toplam gelirlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren bilgiler” başlığı en önemli başlık olarak değerlendirilebilir. Çünkü bir denetim kuruluşunun fiili anlamda bir denetim kuruluşu olabilmesi için faaliyetlerini genel olarak bağımsız denetime dayandırması gerekmektedir. Faaliyetlerinin ana konusu bağımsız denetim olmayıp vergi danışmanlığı ve denetimi gibi hizmetler olması durumunda, bu kuruluşlar için bağımsız denetim, ana hizmetlerin yanında sunulan bir yan hizmetin ötesine

*geçemeyeceği kanaati, haklı olarak oluşacaktır. KGK'nın şeffaflık raporunda istediği başlıklar Avrupa Birliği'nin denetime ilişkin direktiflerinde düzenlenen şeffaflık raporları ile uyumlu olduğu ve söz konusu direktiflerde ilave hususların açıklanması düzenlenmediği için ek yükümlülük maddesine gerek olmadığı değerlendirilmelidir.*

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporundaki;

- *İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,*
- *İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,*
- *Organizasyon yapısı hakkında açıklama,*
- *Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,*
- *Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı başlıkları önemli olarak değerlendirilebilir”.*

*“Şeffaflık raporlarına herhangi bir madde eklenmesinden ziyade Kalite Kontrol Sisteminin daha kapsamlı şekilde anlatılmasının faydalı olacağı değerlendirilebilir”.*

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporundaki, denetim şirketinin yer aldığı denetim ağı ile bağımsızlık hükümlerine ilişkin olan başlıklar önemli olarak nitelendirilebilir. Çünkü bu hususların açıklanması muhtemel etik hükümlere aykırılıklara karşı finansal tablo kullanıcılarının dikkatini söz konusu alanlara çekebilmekte ve daha fazla şeffaflık sağlanmasında etken olmaktadır. Mevcut durumda içeriğin yeterli olduğu değerlendirilmektedir”.

Farklı bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; “Kalite Güvence Sistemi ile ilgili başlık oldukça önemli olarak değerlendirilebilir. Kalite güvence sisteminin etkin bir şekilde çalışmasının bağımsız denetim kalitesinin yükselmesinde oldukça etkili olabileceği söylenebilir”.

*“Bağımsız denetimde etik ilkeler oldukça önemlidir. Bu anlamda, şeffaflık raporlarında, etik ilkelere uyum sağlanması ve uyum esnasında karşılaşılan problemler ve alınan önlemlere ilişkin bir başlığa yer verilebilir”.*



Diğer düzenleyici kurum yetkilisinin düşüncelerine göre; “*gelişen şartlar şeffaflık raporlarında yeni başlıklara ihtiyaç duyulmasına yol açabilir. Mevcut durumda içerik tatmin edicidir ve yeni bir başlık ihtiyacı görülmemektedir. Şeffaflık raporlarında mevcut bulunan başlıkların her biri farklı hususları ele almaktadır ve her biri kendi içinde önemlidir. Bağımsız denetim faaliyetinin ana unsuru olan denetçinin zinde, güncel bilgilerle donanmış olması oldukça önemli görülebilir ve bu açıdan şeffaflık raporları içeriğindeki sürekli eğitime ilişkin başlık oldukça önemli olarak değerlendirilebilir*”.

**Bağımsız denetim kuruluşu yetkilileri** genel olarak şeffaflık raporları içeriğindeki maddeleri yeterli bulurken içerikte ek madde olmasını veya içerik detayı olması gerektiğini düşünenler bunları belirtmişlerdir. Bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “*şeffaflık raporlarında mevcut başlıklar yeterlidir. Önemli başlıklar;*

- *Organizasyon yapısı hakkında açıklama,*
- *Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,*
- *Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı, olarak nitelendirilebilir”.*

Başka bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “*şeffaflık raporlarında oldukça önemli olarak iki başlık ele alınabilir. Birincisi; denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar kısmıdır. Bu başlık, denetçilerin gelişen denetim dünyasında, değişen standartlar içinde kendilerini güncel tutmaları açısından çok büyük önem arz etmektedir. Bu aynı zamanda bağımsız denetim firmasının çalışanlarına ne kadar önem verdiğinin, kişisel gelişimlerini ne derecede desteklediğinin göstergesidir. Verilen eğitimler sadece KGK’ya karşı yükümlülüklerin yerine getirilmesi için değil, denetçilerin bilgi seviyelerinin artması ve ilgi alanlarının çeşitlendirilmesi bakımından önemlidir. İkinci önemli başlık ise kalite kontrol sistemidir. Burada denetimin başlangıcından sonuna kadar nasıl yürütüldüğü ve nasıl ele alındığı ana hatlarıyla anlatılmaktadır. Denetim ekibinin yeterliliği, kontrollerin yeterliliği, çalışma kâğıtları gibi birçok açıklayıcı bilgiye bu başlık altında yer verilmektedir. Bu açıklamalar aynı zamanda bağımsız denetim*

*kalitesi hassasiyetinin bir ölçüsüdür. Şeffaflık raporlarında önemli görülebilecek bir eksiklik; denetime verilen önemi göstermesi açısından, denetçilerin denetim faaliyetinde harcadığı sürelerle ilişkin bilgilerdir. Dolayısı ile bu bilgilere ilişkin olarak eklenmesi gereken bir yükümlülük maddesi olabilir”.*

*Başka bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre ise; “bağımsız denetim kalitesini arttıran en önemli etken mesleki eğitim ve kişisel gelişimdir. Bu bağlamda eğitimle ilgili başlık önemlidir ve şeffaflık raporlarında eğitimle ilgili yapılan yatırımların daha detaylı bildirilmesi gereklidir”.*

*Diğer bağımsız denetim kuruluşu yetkilisinin düşüncesine göre; “bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerine ilişkin bilgilerin, mukayese edilebilirliğinin artması açısından daha detaylı alt başlıklarla sunulmalıdır. Mesela eğitimde yapılan diğer masraflar belirtilmelidir. Şeffaflık raporlarında kalite güvence sistemi incelemesi, denetçilerin sürekli eğitimi ve bağımsızlıkla ilgili konuları içeren başlıklar önemli olarak görülebilir”.*

#### **3.3.5.4. Bağımsız denetim kuruluşlarının Şeffaflık Raporu Uygulamalarının Denetim Kuruluşlarının Şeffaflığına Katkısı**

Bu konu ilgili olarak katılımcılara; “Şu anda mevcut olan bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu uygulamaları şeffaflıklarına yardım ediyor mu? Tek başına yeterli midir?” soruları yöneltilmiştir. Katılımcıların verdikleri cevapların çözümlemeleri aşağıdaki gibidir:

Akademisyen katılımcıların yaklaşımları genel olarak şeffaflık raporlarının içeriğinde, mevcut durumda herhangi bir eksiklik olmadığı ve asıl önemli olanın şeffaflık raporlarının güvenilirliğinin sağlanması olduğu hususunda birleşirken mevcut durumda şeffaflık raporlarının bağımsız denetim firmalarının şeffaflığına katkısına ilişkin farklı görüşler mevcuttur.

Bir akademisyen katılımcıya göre; “şeffaflık raporları bağımsız denetim kurumlarının şeffaflığına yardım etmektedir ama tek başına yeterli değildir. Şeffaflık raporları için uygulanabilecek derecelendirmeye dayalı bir tür güvence sistemi

*şeffaflık raporunun fonksiyonunu oldukça güçlendirebilir. Bu tür bir derecelendirme için bağımsız denetim firmaları akranların denetimine tabi tutulabilir ve sonuçlar denetim raporuna ilave edilebilir. Bu yöntem oldukça etkili olacaktır ve bunun için denetim firmalarını denetleyecek olan denetim firmalarının listelenmesi yani akreditasyon gerekir”.*

Başka akademisyene göre; *“şeffaflık raporlarının mutlaka şeffaflığa katkısı vardır. Daha önce şirketin web sitesinden ancak bazı bilgileri görmek mümkündü ama böylesine geniş bilgi kamu tarafından görülemiyordu. Bunları görmek bize sistemin şeffaflığı hakkında bilgi sağlamaktadır. Şeffaflık raporları kalite sistemi içerisinde bir kalite unsurudur ve kaliteye katkı yapıyordur. Burada esas mesele şeffaflık raporlarındaki bilgilerin doğruluğudur. Şeffaflık raporlarını güçlendirmek için derecelendirmeye dayalı bir denetim ve gözetim sistemi gerekir. Daha sonra sistem daha da geliştirilerek ve zenginleştirilerek şeffaflığa daha çok katkı yapması sağlanabilir”.*

Diğer akademisyene göre ise; *“şeffaflık raporları, bağımsız denetim kurumlarının şeffaflığı için tek başına yeterli değildir. Gözetim kurumu tarafından belli aralıklarla gerçekliğinin kontrol edilmesi gereklidir”.*

Bir akademisyene göre ise: *“bağımsız denetim kurumlarının yayınladığı şeffaflık raporları bağımsız denetim kurumunun şeffaflığı için tek başına yeterli değildir. Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporlarını yasal zorunluluktan dolayı yayınlamaktadırlar. Bu açıdan da şeffaf olduklarının tam göstergesi değildir”.*

**Düzenleyici kurum yetkililerinin** kanaatleri bu konuda benzerdir. Bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; *“mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olarak hazırlanan söz konusu şeffaflık raporları incelendiğinde, birçoğunda zorunlu olan bazı hususların açıklanmadığı görülmektedir. Bu raporda amaç; denetlenen veya denetlenecek şirkete ve bu şirketin paydaşlarına mevcut veya potansiyel denetim kuruluşu hakkında temel bilgiler paylaşılmasıdır. İdeal bir şeffaflık raporunda kuruluş hakkında temel bilgiler verilmektedir. Bu temel bilgiler şeffaflığın bir parçası olmasına rağmen şeffaflığın tam olarak sağlanabilmesi için yeterli değildir”.*

Başka bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kurumlarının şeffaflığına katkısı vardır ama tek başına yeterli olduğunu söylemek zordur”.

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflığın sağlanması tek bir rapora bağlı olarak sağlanabileceği düşünülemez. Tüm mevzuat hükümlerini bir bütün olarak değerlendirmek gerekir”.

Bir başka düzenleyici kurum yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının içeriği mevcut durumda şeffaflığı sağlamada tatmin edici gözüксе de tek başına yeterli değildir. Bağımsız denetim kurumunun kurumsal yönetim anlayışı ve mevcut kültürü ile birlikte değerlendirilmelidir. Rapordaki içerik itibariyle ciddi bir farkındalık ortaya koyulabileceği ve değerlendirme yapmaya olanak sağladığı açıktır”.

**Bağımsız denetim kuruluşu yetkilileri** açısından farklı görüşler mevcut olup bir katılımcıya göre; “şeffaflık raporları bağımsız denetim kurumlarının şeffaflığına yardım etmektedir. Fakat şirket içi kalite anlayışına dayalı kültürle beslenmesiyle bir anlam ifade etmektedir”.

Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının, denetim firmaları ve yaptıkları denetimlerin kalitesi hakkında piyasanın bilgilendirilmesini sağlayan bir fonksiyonu vardır. Şeffaflık raporları aynı zamanda yatırımcılar ve menfaati olanların denetim firmasının kalite kontrol sistemi hakkında bilgi edinmelerini sağlayarak, yapılan işin kalitesinden emin olmalarını sağlar. Bu vesileyle, denetlenen işletmelere ilişkin raporlara da güvence sağlama gibi bir fonksiyonu yani piyasalara güven verme gibi bir yönü vardır. Bu doğrultuda bağımsız denetim kurumları gerçek anlamda şeffaflıklarını ortaya koymak isterse bunu bilgileri daha kapsamlı tutabilecekleri harikulade şeffaflık raporları ile yerine getirebilirler. Ama mevcut hali ile de şeffaflık raporları bağımsız denetim kurumlarının şeffaflıklarına yardımcı oluyor diyebiliriz. Aslında bağımsız denetim kurumları şeffaflık raporları vasıtasıyla bir nevi firmanın reklamını da yapmaktadırlar. Sonuç olarak, şeffaflık raporlarının, KGK'nın zorunlu kıldığı yükümlülük maddelerinin yanında firmanın kalite bakışını ortaya koyabilecek diğer bilgileri de ön plana çıkarmaya elverişli olmasından dolayı tek başına firmanın şeffaflığına yardımcı oluyor diyebiliriz”.

Bir başka bağımsız denetim kuruluğu yetkilisine göre; Őeffaflık raporlarının bağımsız denetim firmasının Őeffaflığına yardım ettiği pek söylenemez. Őeffaflık raporlarındaki bilgilerin çođu farklı zamanlarda iletilen bilgilerin derlenerek bir araya getirilmiŐ halidir. Genelde malumun ilanından fazla bir Őey değil. “KGK’nın, Őeffaflık raporlarını verimli bir değerlendirmeye ve derecelendirmeye tabi tutması iŐlevselliliđinin artması iŐin olduğu önemli gürülmelidir. Eksik bilgiler iŐin firmaya ceza kesiliyor ama eksiksiz ve detaylı hazırlanmıŐ bir rapor iŐinde teŐvik edici bir yöntem kullanılmıyor. Bu da Őeffaflık raporlarının daha nitelikli bir hale gelmesini sağlamıyor. Dahası Őeffaflık raporlarının fonksiyonunu kűreltiyor”.

Diđer bir bağımsız denetim kuruluğu yetkilisinin dűŐüncesine göre; “Őeffaflık raporlarında yayınlanan iddialar denetim firması, denetŐiler ve yapılan denetim iŐi kapsamında doğru verilere sahipse raporun Őeffaflığına yardım ettiğini söyleyebiliriz”.

Bir diğer bağımsız denetim kuruluğu yetkilisine göre; “raporların denetim kurumunun Őeffaflığına yardım ettiği söylenemez. KGK denetim sonuŐlarından birŐok firmanın Őeffaflık raporlarını yükümlülüğe istinaden yayınladıkları ve raporlardaki iddialarının çoğunun gerŐek olmadığı dűŐünölmeli. Yani denetim firması yapıyormuŐ gürüntüsü vermektedir. Bağımsız denetim mesleği ile tanıŐmamız çok eskiye dayanmıyor ama çok geliŐmiŐ ve belli bir seviyeye gelinmiŐ gibi davranılıyor. Her Őeyin zamanla belli bir seviyeye geleceği dűŐünölmelidir. Bu tür geliŐmelerin çok hızlı olabileceğini dűŐünmek yanlıŐ olur ve baŐka türlü zafiyetler yaratabilir”.

### **3.3.5.5. Şeffaflık Raporu Uygulamasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri**

Konu ile ilgili olarak katılımcılara; “Őeffaflık raporu uygulamasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi ne yöndedir” sorusu iletilmiŐtir. Katılımcıların verdikleri cevapların çűzümlenmeleri aŐađıdaki gibidir;

Akademisyen katılımcılar şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi açısından yaklaşımları farklılık arz etmektedir. Yaklaşımlarda kaliteye ilişkin faktörler ve kurumsal yönetim açısından değerlendirmeler var iken mevcut durumu baz alarak şeffaflık raporlarının kaliteye etkisini çok az yada yok olarak değerlendiren yaklaşımda mevcuttur.

Bununla birlikte bir akademisyene göre; *“şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi oldukça fazladır. Bu bir hesap verme aşamasıdır. Burada hizmeti sunan firma yaptığı işlerle ilgili bir hesap verme faaliyeti yürütüyor. Yani bağımsız denetim firması;*

- *Bağımsız denetim hizmetinin sunucusu olan firma olarak,*
- *Firmada çalışan denetçiler ile ilgili olarak ve*
- *Yapılan denetim işi ile ilgili olarak bir hesap verme faaliyeti yürütmektedir. Aynı zamanda bu hesabı hem kamuya hem de sorumlu olduğu kuruma vermektedir”.*

*“Kurumsal yönetimin en önemli iki ilkesi şeffaflık ve hesap verebilirliktir. Bunlar yayınlanan şeffaflık raporları vasıtasıyla sağlanmaktadır. Şeffaflık ve hesap verebilirlik daima yapılan işe kalite getirir. Bu bağlamda denetim firmalarına ve yaptıkları faaliyete de kalite getirir. Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim firmasına sağladığı kalite ise itibar kazanma ve toplumda güvence üretme vasıtasıyla sağlanmaktadır”.*

Başka bir akademisyene göre; *“şeffaflık raporları bağımsız denetim kalitesine pozitif yönde etki yapar ama bunun etkisi zamanla artacaktır. Bağımsız denetime ilişkin gelişmeler henüz yenidir ve bir zaman zarfında yeterli olgunlaşma gerçekleştiğinde şeffaflık raporlarının etkisi daha fazla hissedilecektir”.*

Diğer bir akademisyen katılımcıya göre; *“bağımsız denetim firmaları açısından, disipline etme etkisi olacak her uygulamanın bağımsız denetim kalitesine olumlu katkısı olacaktır. Dolayısıyla şeffaflık raporlarının da bağımsız denetim kalitesine olumlu yönde etkisi vardır”.*

Farklı bir akademisyene göre ise; *“mevcut durumda şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi minimaldir. Denetim şirketleri şeffaflık raporlarındaki*

*iddiaları açısından sıklıkla denetlenmelidir. Bunun için farklı bir sistemde kurulabilir”.*

Bir diğer akademisyen katılımcıya göre ise; *“şeffaflık raporları yayınlama yükümlülüğü, sadece bağımsız denetim firmalarını değil denetlenen firmaları da kapsamalı ve topyekûn bir hesap verme kültürü oluşmalıdır. Kurumsal yönetim kültürünün genişlemesi aynı zamanda bağımsız denetim kalitesini de etkileyecektir”.*

**Düzenleyici kurum yetkilisi bir katılımcıya göre;** *“şeffaflık raporlarında amaç; denetlenen veya denetlenecek şirkete ve bu şirketin paydaşlarına mevcut ya da potansiyel denetim kuruluşu hakkında temel bilgiler paylaşılmasıdır. Bu temel bilgilerden hiç birinin yürütölmüş/yürütölen/yürütölecek denetimlerde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Söz konusu temel bilgilerin paylaşımı kalite güvence sisteminin bir parçası olarak düşünöldüğünde, şeffaflık raporu uygulamalarının kalite güvence sistemine katkı sağlayacağı değerlendirilmelidir”.*

Başka bir düzenleyici kurum yetkilisine göre; *“şeffaflık raporları genel olarak denetim kuruluşlarının yapısı, kazançları, denetim kadrosu gibi hususları içermektedir. Amacı şeffaflığa katkı sağlamaktır. Denetimin kalitesine yönelik sağladığı katkının kısıtlı olduğu söylenebilir”.*

*“Olumlu yönde etkisi olduğu söylenebilir çünkü bağlayıcılık özelliği vardır. Bu aslında denetim şirketinin finansal olmayan iddialarıdır ve sorumluluk beyan edilmektedir. Bu kapsamda şeffaflık raporlarının kaliteye etkisi olduğu düşünölebilir”.*

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisine göre ise; *“her hesap döneminin kapanışından itibaren yayımlandığı için ve KAYİK denetimi yaptığı sürece devamlı olduğu için bağımsız denetim kalitesine katkısı olduğu düşünölebilir”.*

Diğer bir düzenleyici kurum yetkilisinin bakış açısına göre; *“şeffaflık raporu içeriğindeki başlıkların çoğu denetim kalitesini birebir etkileyecek hususlardır. Bu başlıkları sağlamada en önemli etken gözetim kurumunun yaptırımlarıdır. Dolayısı ile şeffaflık raporlarının disipline edici yönü itibariyle denetim kalitesine katkısı olacağı düşünölmelidir”.*

Bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi katılımcılardan birine göre; *“şeffaflık raporları bağımsız denetim şirketlerinin kendilerini ön plana çıkarma ve pazarlama aracıdır.*

*Raporlar vasıtasıyla denetim firmaları; yaptıkları faaliyetleri nasıl bir titizlikle ve kaliteyle yerine getirdikleri, firma denetçilerinin eğitimlerle nasıl desteklendikleri, saygınlıkları ve personele verdikleri önem düzeyi, kurumsal yönetim ilkelerine bağlılıkları vb. hususlar hakkında bilgiler vermekteler ve bu bir kalite anlayışı oluşturması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu gibi etkenler kalite ile doğru orantılıdır ve hem bilgi kullanıcıları hem de denetlenen işletmeyle ilgili menfaat ilişkisi olanlar açısından bir itibar ve kalite faktörüdür”.*

*Başka bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisini kalite kontrol sistemi ve üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ile birlikte değerlendirmek gerekir”.*

*Bir diğer bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının denetim kalitesine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Rapordaki iddialarını doğrulayan faaliyetlerde bulunan denetim firmaları zaten denetimde de belli bir kaliteye sahiptir. Fakat rapordaki iddiaları ile çelişen denetim firmaları için cezalandırma yönteminin bir disipline etme etkisi vardır ve bu da kaliteyi destekler diye düşünülebilir”.*

*Farklı bağımsız denetim kuruluşu yetkilisine göre; “şeffaflık raporlarının denetim kalitesini yükseltmek gibi bir amaçla talep edildiği düşünülemez. Böyle bir değerlendirme yapmakta rasyonel değildir. Şeffaflık kamuya hesap verme gereksiniminden kaynaklanmaktadır ve işlev olarak şirketlerin yıllık faaliyet raporlarından çokta farklı değildir. Şirket işini kaliteli yapıyorsa kalitesiz yapıyorsa da sonuçta etkili olmaz. Sonuç olarak şeffaflık raporlarının psikolojik bir baskı unsuru olmaktan öte bağımsız denetim kalitesine etkisi olacağı düşünülemez”.*

*Diğer bir bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi açısından ; “şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi çok azdır”.*

### **3.3.5.6. Katılımcılarla Ele Alınan Konular Kapsamında Eklenecek Hususlar**

Katılımcılarla ele alınan konu kapsamında katılımcılara; “Konu ile ilgili olarak eklemek istediğiniz başka bir husus var mıdır?” sorusu iletilmiştir. Alınan cevaplara ilişkin çözümler aşağıdaki gibidir:



Akademisyen katılımcılar bu soruya meseleleri dolaylı ya da dolaysız olarak ele alan genel yaklaşımlarda bulunarak yorumlar yapmış ve tespitlerde bulunmuşlardır. Genel olarak bağımsız denetim kalitesini, şeffaflık raporlarını, finansal tabloları, mevcut şirket yapılarını ve iş yapma kültürünü ele alan düşüncelerini ifade etmişlerdir.

Bir akademisyen katılımcıya göre; *“özellikle belirtmek gerekir ki denetim firmalarını denetleyecek akredite denetim firmaları olmalı ve nasıl ki kurumsal yönetim ilkelerini uygulamakla yükümlü şirketler bir derecelendirmeye tabi tutuluyorsa, bağımsız denetim şirketleri de uluslararası bir boyutta bu tür bir değerlendirmeye ve derecelendirmeye tabi tutulmalıdır. Böyle bir uygulama, sadece KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarını değil tüm bağımsız denetim kuruluşlarını kapsamalıdır. Bu uygulamanın sonucunda KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) ya da KAP işlevi görebilecek benzeri bir web sitesi üzerinden de bu derecelendirmeye dair bilgilerin sunulması gerekir”*.

*“Şeffaflık raporlarının öneminin özümsebilmesi için, özellikle bağımsız denetim şirketlerinde KKS-I kapsamında oluşturulan denetim rehberlerinin ve etik ilkelerle ilgili uygulamalarının şirket içi eğitim politikalarıyla çalışanlara özümsetilmesi, aynı zamanda, bunların düzgün bir şekilde yapılması için tecrübeli deneyimli ortak baş denetçiler tarafından gözetilmesi ve bunu daha etkin bir hale getirilmesi bağımsız denetimin kalitesini destekler”*.

Şeffaflık raporlarının hazırlanmasıyla her şey sonlandırılmamalı ve tamamlayıcı faaliyetler de yerine getirilmelidir. *“Şeffaflık raporları aynı zamanda firmanın geleceğine yön veren bir el feneri, bir yol haritası gibi düşünülmelidir. Gelişmiş ülkelerde şirketler tüm çalışanlarıyla toplantılar yaparak onları şeffaflık raporları hakkında bilgilendirmekte ve gelecek planlarına ışık tutmaktadır”*.

Başka bir akademisyene göre; *“bağımsız denetim mesleğinin bir kariyer mesleği olduğu göz önünde bulundurulmalıdır ve mesleğe nitelikli personel kazandırmak ve personelin niteliğini arttırmak denetim şirketlerinin öncelikli amaçlarından olmalıdır. Meslekle ilgili tanıtım sorunları vardır ve çoğu şirket bağımsız denetimi faydadan ziyade bir yük gibi görmektedir. Bu durum çeşitli platformlarda dile getirilerek kaliteli bir denetimin denetlenen şirket açısından önemi etkileyici bir şekilde ortaya koyulmalıdır”*.

Başka bir akademisyene göre ise: *“bağımsız denetim mesleğinde nitelikli eleman bulmak oldukça zor olmaktadır. Kaliteli eğitim almış olanlar öncelikle dört büyüklere başvuruyorlar. Bağımsız denetim ücretlerinin yükselmesi belki nitelikli eleman çalıştırmayı kolaylaştırabilir ama şu an için dört büyüklerin dışında olanların böyle bir olanağı pek yok”*.

*“Genelde yeni standartların öğrenilmesi ve özümsemesi için kurum içi eğitimler veriliyor ama bu eğitimlerin verimliliği düşük oluyor. Denetçileri yetiştirecek eğitim programları belli bölgeler dışında çok az”*.

*“Dört büyükler dışında, azımsanmayacak bir çoğunlukta kalite gözden geçirmesini yapan denetçiler fonksiyonel değil ve sadece onaylama faaliyeti yapıyor gibiler”*.

Diğer bir akademisyen katılımcıya göre; şeffaflık raporları bağımsız denetim şirketlerinin finansal olmayan iddialarıdır. Görünüşte oldukça olumlu bulunmaktadır ama KGK denetimlerinin sonuçlarına bakıldığında; bağımsız denetim kuruluşlarının iddialarının, uygulamalarıyla örtüşmediğine ilişkin pek çok veri mevcuttur ve bu durum şeffaflık raporları için bir denetim, değerlendirme mekanizmasının geliştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Farklı bir denetim mekanizması olarak “akranların gözden geçirmesi (peer review)” yönteminin olumlu sonuçlar ortaya koyabileceği kabul edilebilir.

Mevcut durumda bağımsız denetim mesleğinde ücret sorunu mevcuttur ama zaten sırf denetim ücreti olarak elde edilen ücret oldukça düşüktür ve belirlemek çok zordur. Bunun sebebi aslında YMM hizmeti verenlerin müşterilerini kaybetmemek adına bağımsız denetim faaliyetini üstlenmiş olmaları ve YMM hizmet ücretleri de dahil olarak bağımsız denetim hizmeti vermeleri olabilir. Her meslekte olduğu gibi bağımsız denetim mesleğinde de faaliyet kalitesinde, mesleğin gerektirdiği bir seviyeyi yakalamak ve sürdürmek için gerekli performansı farklı nedenlerle sağlayamayan meslek mensupları olabilir. KGK'nun gözetim ve cezalandırma fonksiyonu, belli bir kalite çizgisinin altında faaliyet gösterenlerin tasfiyesini ve sistem ile sistemde kalanların kalitesinin korunmasını ve artmasını ya da mevcutların herhangi bir tasfiyeye uğramaksızın kalitesinin artırılmasını sağlayabilir.

Bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi bir katılımcıya göre; Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yanlış değerlendirmeler mevcuttur. Bazı denetim firması yöneticileri

bağımsız denetim raporuna yasal bir zorunluluk olarak bakabilmekte ve meslek için gerekli özeni gösterememektedir. Geçmişte, YMM ve SMMM olarak meslekte 15 yılını tamamlayanlar bağımsız denetim faaliyetlerini yapabilmek için yetki belgeleri almaya hak kazanmıştır ama mesleğin gerektirdiği bilgi ve kalite seviyesini yakalamakta zorlanmalar olmuştur. Ayrıca bağımsız denetime sadece kazanç açısından bakılması ve gerekli alt yapının oluşturulamaması mesleği icra etmek için gerekli kaliteye erişmenin önünde diğer bir engeldir. bu durum bağımsız denetimin yeterince anlaşılmasına ve bağımsız denetim mesleğinin gelişmemesine ortam hazırlamıştır. Bugün, bağımsız denetim hizmetleri, mesleğin gerektirdiği bilgi ve kaliteden yoksun firmalar tarafından çok düşük ücretlere verilmektedir. Bu da denetimde geçen sürelerin azalmasına ve kalitenin düşmesine yol açmaktadır.

## SONUÇ

Bağımsız denetim, şirketlerin hazırlayıp kamuya açıkladığı finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve önceden belirlenmiş belli ölçülere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yönelik faaliyetlerin tamamıdır. Bağımsız denetçiler, şirketlerin açıkladığı bilgilere dayalı olarak kararlar alma durumunda olan çevre ile şirketler arasında oldukça hassas olan güvence fonksiyonunu sağlamanın yegâne yolu olan bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirirler. Bağımsız denetimin amacı; şirketlerin açıkladığı finansal ve finansal olmayan bilgiler dayanarak karar alma durumunda olanlara, açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin makul güvence sağlayarak beklentilerini azami düzeyde karşılamak ve doğru kararlar vermelerini sağlamaktır.

Geçtiğimiz yıllarda dünya genelinde karşılaşılan finansal krizler, şirket iflasları ve bağımsız denetim skandalları sonrasında, özellikle denetim mesleğini ilgilendiren radikal değişimler yaşandı. Denetim mesleğine ve piyasalara olan güvenin yeniden tesisi için devletler ve düzenleyici kurumlar yasalar ve standartlar yayınlayarak yürürlüğe koydular. Amerika da özellikle Enron ve Worldcom şirketlerinde yaşanan denetim skandalları 2002 Sarbanes-Oxley yasasına zemin hazırladı ve bu yasayla birlikte denetçilerin gözetimi işlevini yerine getirecek olan Kamu Gözetim Kurumu PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) kuruldu. Avrupa Birliği'nde gelişmelerde buna paralel olarak seyretti ve bağımsız denetimle ilgili olan 8. Yönergesini buna uygun olarak güncelledi. Türkiye' de de, kamu gözetimi alanında yaşanan uluslararası gelişmelerin bir sonucu olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

Dünya genelinde alınan yapısal önlemlerle birlikte çalışmalar bağımsız denetim kalitesi üzerinde yoğunlaştı ve düzenleyici kurumlar bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörleri kapsamlı olarak ele aldılar. Bağımsız denetim kalitesine getirilmiş net ve genel kabul gören bir tanım olmasa da mevcut olan iki tür yaklaşım önemini korumaktadır. Bu yaklaşımlardan biri DeAngelo'ya aittir. Buna göre

denetim kalitesi; denetçinin, müşterinin muhasebe sisteminde mevcut olan hata ve ihlalleri belirleyebilme ve bunları raporlayabilmesinin birlikte olasılıklarının piyasa tarafından değerlendirilmesidir. Bu tanıma göre denetimin kalitesi finansal tablolara olan güvence seviyesidir ve tanımın içinde denetçinin bağımsızlık seviyesi de denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak ön plana çıkmaktadır. Yine tanımda geçen “piyasa değerlendirmesi” bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayabilme seviyesinin de kalite faktörü olabileceğini işaret ediyor diyebiliriz. Diğer bir yaklaşım ise standartlara uyum seviyesidir. Buna göre bağımsız denetimin kalitesi, denetçinin, denetim faaliyetinin başından sonuna kadar, önceden belirlenmiş ölçütlere yani standartlara uyum seviyesidir. Bu iki yaklaşımın yanı sıra bu iki yaklaşımı sentezleyen tanımlarda mevcuttur.

Şeffaflık kurumsal yönetim ilkelerinin en önemli ilkesi ve hesap verebilirliğin bir fonksiyonu olarak görülmektedir. IOSCO’ya göre, Bağımsız denetim kurumlarına şeffaflık raporları yayınlama yükümlülüğünün getirilmesinde; düzenleyici kurumların, denetim firması yönetiminin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve yönetime ilişkin daha fazla şeffaflığın, firmalar arasında seçilmeyi ve piyasa katılımcılarının denetim kalitesini teşvik edeceği fikri temel faktörlerden biri olmuştur (IOSCO, 2009: 3). Bunun yanı sıra, şeffaflık raporu uygulamasının denetime kalite getirebileceğini ifade eden düzenleyici kurum görüşleri de mevcuttur.

Türkçe literatüre bakıldığında; şeffaflık raporları ve bağımsız denetim kalitesine ilişkin ayrı ayrı çalışmalar mevcut iken şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkilerini odak noktasına alan kapsamlı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının, bağımsız denetim kalitesi üzerine etkileri araştırılmış ve nitel araştırma sonucu elde edilen yorumlarda genel olarak güçlü ya da zayıf bir etki olduğu kanaatine varılırken şeffaflık raporlarının disipline edici yönünün bu etkiyi oluşturmada temel faktör olduğu yargısına varılmıştır. Ayrıca nitel araştırma yöntemiyle konunun uzmanlarından, şeffaflık raporlarının uygulanmasında hem mevcut problemlerin tespiti hem de bu problemlerin çözümüne ilişkin yol ve yöntemlere dair öneriler ve yorumlar elde edilmiştir. Çalışma kapsamında öncelikle mevcut alanyazın ve düzenleyici kurumların çalışmaları esas alınarak bağımsız denetim kalitesi, ilişkili

kavramlar, bağımsız denetim kalitesi faktörleri ve göstergeleri ile ilgili bilgiler verilmiş ve şeffaflık raporlarının kapsam ve içerikleri hakkında irdelemeler yapılmıştır.

Nitel araştırmada değerlendirmelerini aldığımız katılımcıların denetim kalitesinin tanımına ilişkin görüşlerini belli başlıklar altında birleştirebiliriz. Buna göre bağımsız denetim kalitesi;

- Bağımsız Denetim Standartları'na uygun denetim yapmak ve denetim görüşüne ilişkin makul güvence elde etmek,
- Denetim firması ve denetçinin amaçlanan sonuçlara ulaşabileceği sistem ve sürecin olması,
- Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılama derecesi,
- Bağımsız denetim raporlarının sağladığı makul güvence,
- Gözetim kurumunun bağımsız denetim firmasını denetleme sıklığıdır.

Bu başlıkları daha da genelleştirmeye çalışırsak bağımsız denetim kalitesi tanımında belirgin ana özellikler görülmektedir. Bunlar; standartlara uyum, finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılama ve denetim görüşüne ilişkin makul güvence elde etmedir diyebiliriz. Bazı katılımcıların ise denetim kalitesi tanımına ilişkin olarak GAO'nun iki yaklaşımlı tanımıyla örtüşen ve hem finansal tablolardaki güvence seviyesini hem de standartlara uyum seviyesini temel alan yaklaşımları esas aldığı görülmüştür. Katılımcılardan bazıları, bağımsız denetim kalitesine ilişkin tanımlamalarında bilinen yaklaşımların yanı sıra kalite ile ilgili tanımlarda temel unsur olarak öne çıkan “beklentileri karşılama seviyesi” unsurunu aynı zamanda denetim kalitesi ölçüsü olarak ele almışlardır. Yani bağımsız denetim kalitesi, “finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılama seviyesi” olarak ifade edilmiştir. Yine bir katılımcıya göre ise “bağımsız denetim kalitesi gözetim kurumunun bağımsız denetim firmasını denetleme sıklığıdır” ve bu tanım genel yaklaşımlardan ayrılmaktadır. Bir katılımcının tespiti ve bağımsız denetim kalitesine ilişkin yaklaşımı meslekte içinde bulunulan durumu resmetmek ve buna bağlı olarak tanımlama yapmak açısından önem arz edebilir. Bu katılımcıya göre; *“bağımsız denetim firmalarının, şirketlerin finansal tablolarına müdahale ederek düzeltmeler yaptıkları ortadadır. O zaman bağımsız denetim kalitesini; “gerek mali tablolardaki açıklamalar ve dipnotlarda gerekse denetim raporundaki açıklamalarda*

mümkün olduğu kadar az hatalı düzenlettirmektir” olarak tanımlayabiliriz. Bu açıdan bakıldığında kaliteli bir denetim: ”denetim riski taşımayan denetimdir” de diyebiliriz”. Katılımcıların bağımsız denetime bakış açısı mesleğin içindeki konumuna bağlı olarak öznellik içermektedir fakat her biri değerli ve tamamlayıcı niteliktedir.

Bağımsız denetim kalite faktörleri olarak ise;

- KKS-1’ in ele alınış ve uygulanış durumu,
- Etik ilkeler ve bağımsızlık, denetim ücretleri,
- Denetim firmasındaki kültür,
- Sürekli mesleki eğitim,
- Nitelikli personel,
- Denetim işine ayrılan zaman ve
- Mesleki özen öne çıkmaktadır.

Standartlar olarak denetim firması boyutunda KKS-1’in ve bireysel sorumluluklar boyutunda BDS 220’nin ele alınış ve uygulanışının kaliteyi etkileyen faktörler olarak ifade edilmesinin sebebi; zikredilen standartların, diğer standartların uygulandığına ve denetim kalitesinin sağlandığına ilişkin makul güvence yaratan sistemler oluşturması ve bir güvence seti ve denetim rehberi niteliği taşımasındandır.

Bir katılımcının bağımsız denetim kalitesini sağlamaya yönelik bir tespit ve önerisi ise şöyledir; “*AB düzenlemelerinde bağımsız denetim ücreti denetim raporlarına yazılmaktadır ve bu iyi bir düzenlemedir ve baskı yaratıcı yönü sebebiyle kaliteyi artırıcı etkisi olacağı söylenebilir*”. Yine araştırma sonucu elde edilen bir düşünceye göre; “*Kalitenin sağlanması esasen bağımsız denetim firması içinde kaliteyi destekleyen bir sisteme ve bu sistemi destekleyen bir kültürün var olmasına bağlıdır. Aynı zamanda firma içinde kaliteyi destekleyen bu yapının sürekli eğitimlerle beslenmesi gerekir*”. Bu tespite göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin faktörlerin etkin olabilmesi ve kaliteye olumlu katkı yapması, temel olarak denetim firması içindeki kaliteyi destekleyen bir kültüre ve sürekli eğitimle desteklenmesine bağlı olarak görülmektedir.

Ayrıca, denetim firması açısından bakıldığında müşteri devir hızı da bir gösterge olarak ele alınabilir. Denetim firmasının müşteri devir hızının fazla olması bağımsız

denetim kalitesinin düşüklüğü ile ilişkilendirilebilirken, müşterilerin değişmemesi ve hep aynı müşterilerle çalışıyor olması da yine bağımsız denetim kalitesine ilişkin olumsuz olarak algılanması gereken bir gösterge olarak kabul edilebilir. Bunun yanı sıra, rotasyon süresi boyunca müşterilerin bağlı kaldığı ve müşteri kitlesi artan bir denetim firmasının yürüttüğü bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin yüksek olduğuna dair bir görüşe varılabilir. Katılımcıların ifade ettiği diğer tespite göre ise; *“finansal tablolara ve denetim raporuna bakılarak kaliteli bir denetim yapılıp yapılmadığı anlaşılamamaktadır”*.

Araştırmada elde edilen bir tespite göre; “bağımsız denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biride finansal tablo kalitesidir. Bir bakış açısından; “UFRS’ye göre hazırlanan bilançoların çoğu şirketler tarafından değil denetim şirketleri tarafından hazırlanmaktadır. Finansal tabloların kalitesi denetim kalitesini de etkilemektedir. İşletmelerin faaliyet türlerinin farklılığı standartlara göre tablo düzenlemeyi zorlaştırmaktadır ve bu durum “diğer” kalemlerinin fazlalığına yol açmakta dolayısıyla finansal tablolardaki kaliteyi de düşürmektedir. Sonuç olarak ta finansal olarak şirketi resmetmek zorlaşmaktadır”.

Bağımsız denetim kalitesini etkilediği dile getirilen diğer bir durum piyasada dört büyükler adı verilen ve piyasa payları yüzde 80-90'lara varan, zengin insan kaynaklarına ve geniş bir denetim ağına sahip olan bağımsız denetim kurumlarının haksız rekabete yol açtığı hususudur. İyi eğitim almış ve yetenekli denetçi adaylarının genelde dört büyüklere başvurmasının diğer firmalar açısından insan kaynakları sorununa yol açtığı ve dört büyüklerin pazar payının büyüklüğünün yine diğer firmalar açısından denetim ve denetçi, personel ücreti açısından baskı yarattığı dolayısıyla bunun denetim kalitesini baskıladığı dile getirilmektedir.

Araştırmada elde edilen bağımsız denetim kalitesine ilişkin tanımlar, yaklaşımlar ve kaliteye ilişkin faktörler, genel olarak, bu konuda mevcut alanyazın ve düzenleyici kurumların yaptıkları çalışmaların içeriği ile uyusmakla birlikte yukarıda bahsedildiği gibi kaliteyi sağlayacak disipline edici yaklaşımları temel unsur olarak gören tanımlar ve faktörlerde ifade edilmiştir.

Şeffaflık raporu uygulaması genel olarak faydalı bulunurken tek başına şeffaflığı sağlamayacağı ifade edilmiştir. Bir katılımcı görüşüne göre; *“şeffaflık raporları kurumsallığın hesap verme aşamasıdır”*. Şeffaflık raporlarının, olumlu etkilerinin



varlığı kabul edilirken, uygulanabilirlik sorununa dikkat çekilmiştir. Bir katılımcının düşüncesine göre; *“denetim ücretleri ile şirketlerin büyüklüğü arasındaki uyumsuzluk dikkate alınmalı ve uyumsuzluğu dikkat çeken kuruluşlarda ayrıca bu veriler denetlenmelidir”*. KGK denetimlerinin sonucunda, azımsanmayacak sayıda denetim firmasının şeffaflık raporlarındaki iddialarına uymadıkları belirtilerek bu açıdan bakıldığında denetim kalitesine etkilerinin sınırlı ya da yok sayılmasının mümkün olabileceği ifade edilmiştir. Araştırmada elde edilen bir düşünce ise: yaptırımlarla ve yasalarla yerine getirilmeye çalışılan şeffaflık fonksiyonunun gerçek anlamda şeffaflığı sağlamada etkin olamayacağı ve firmanın kendi tasarrufu ile ortaya koyacağı şeffaflık faaliyetinin bu anlamda daha önemli olduğudur. Bu tespit ise yine firma içindeki kalite ve kurumsal yönetim ilkelerini destekleyen bir kültürle ilişkili olarak düşünülebilir.

KGK'nun verimli ve teşvik edici değerlendirme mekanizması kurmasının, şeffaflık raporunun fonksiyonel olmasına ve denetim kalitesine katkı yapmasına imkân verebileceği önerisi dile getirilirken; bu konuda başka bir yaklaşım ise şeffaflık raporları hususunda, denetim firmalarının peer-review (Akranların gözden geçirmesi) yöntemiyle denetlenmesi ve derecelendirilmesi olarak ifade edilmiştir.

Katılımcılar tarafından, şeffaflık raporlarında yer alan yükümlülüklerden önemli olarak en çok vurgulanan başlıklar aşağıdaki gibi olmuştur;

- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Toplam gelirlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi.

Bu başlıklar içinde ise en çok vurgu yapılanlar ise; KKS-1 ve denetçilerin sürekli eğitimine ilişkin olanlardır. Bu anlamda KKS-1 in etkin olarak çalışması ve

denetçilerin sürekli eğitiminin yeterliliği başlıklar açısından önemli bulunurken aynı başlıklar bağımsız denetim denetimde kaliteyi sağlayacak faktörler arasında önemli olarak görülenlerdir.

Şeffaflık raporlarındaki başlıkların genel olarak yeterli olduğu görüşü ifade edilirken zaten düzenlemelerin AB ile uyumlu olarak yapıldığı ve buna göre ek bir maddenin düşünülmemeyeceği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, denetçilerin denetimde geçirdiği süreler hakkında bilgi talep eden bir başlık olmamasını, şeffaflık raporunda bir eksiklik olarak dile getiren görüşler olmuştur.

Şeffaflık raporlarının denetim firmalarının şeffaflığına yardım ettiği genel olarak ifade edilmektedir. Fakat şeffaflık raporları içinde bir güvence sağlanması gerekliliği de özellikle belirtilmektedir. Bu güvencenin, KGK tarafından verimli ve derecelendirmeye dayalı gözden geçirmeler sayesinde sağlanabileceği gibi, akranların gözden geçirmesi yönteminin de bu açıdan oldukça fonksiyonel olabileceği dile getirilmektedir. Şeffaflık raporlarının beklenen işlevi yerine getirmesi için gerekli olan teşvik ve değerlendirmenin sağlanmasında bir katılımcının tespit ve önerilerine göre; *“denetim firmalarını denetleyecek akredite denetim firmaları olmalıdır ve nasıl ki kurumsal yönetim ilkelerini uygulamakla yükümlü şirketler bir derecelendirmeye tabi tutuluyorsa; bağımsız denetim şirketleri de uluslararası bir boyutta bu tür bir değerlendirmeye ve derecelendirmeye tabi tutulmalıdır. Böyle bir uygulama, sadece KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarını değil tüm bağımsız denetim kuruluşlarını kapsamalıdır. Bu uygulamanın sonucunda KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) ya da benzeri bir web sitesi üzerinden de bu derecelendirmeye ilişkin bilgilerin sunulması gerekir”*.

Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkileri konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşler şeffaflık raporlarındaki iddiaların, ne kadarının fiili durumu yansıttığı bağlamında farklılaşmaktadır. Rapordaki yükümlülüklerin denetim firmaları tarafından yerine getirilmesini sağlayacak etkili ve verimli uygulamaların oluşturulması gerekliliği raporların işlevini artırması açısından önem taşımaktadır. Genel olarak, şeffaflık raporlarının bir sorumluluk beyanı niteliği taşıdığı dolayısıyla disipline edici bir yönü olduğu ve disipline edici uygulamaların kaliteye olumlu

etkisi olduğu ifade edilerek bu bağlamda şeffaflık raporlarının da bağımsız denetim kalitesine olumlu etkisi olduğu vurgulanmaktadır.

Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi, mevcut durumda, şeffaflık raporlarının disipline edici yönü açısından ele alınmıştır. Buna göre; disipline edici her uygulama faaliyetlere kalite getirecektir. Disipline etme, faaliyetlere kalite getirmede esas alınabilir. Fakat düzenleyici kurumların şeffaflık raporlarını geliştirmedeki beklentisi; denetim firmalarının faaliyetlerinin kalitesine ilişkin olarak yayımlayacağı bilgilerin piyasa tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulması ve firmaların buna göre piyasa teşviklerinden faydalanabilmesi dolayısıyla bir rekabet ortamı oluşması ve bu rekabet ortamının denetim kalitesini arttırmasıdır. Bu durumda şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine olumlu katkısını yalnızca disipline etme niteliği ile sağlamak bir bakıma şeffaflık raporlarından beklenen işlevselliğin tam olarak yerine gelmesini engelleyebilir.

Şeffaflık raporlarının hem kurumsal yönetimin bir gereği olan şeffaflığı sağlaması hem de bağımsız denetim kalitesine olumlu katkı yapması için kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirmede genel olarak verimli bir değerlendirme mekanizması ihtiyacı dile getirilmektedir. Önerilen değerlendirme yöntemleri incelendiğinde, hem bağımsız denetim kuruluşlarını teşvik edici hem de rekabet ortamı sağlayıcı niteliklere sahip olduğu kabul edilebilir.

Belirgin bir kalite düzeyine ulaşmanın ve bunu sürdürmenin, belli bir anlayışa ve içinde bulunulan sistemin desteğine sahip olmayı gerektirdiğini ve bunun her koşulda zaman alabileceğini söyleyebiliriz. Bağımsız denetim mesleğinin gelişme evresinde olduğu bu süreçte bağımsız denetim kalitesini sağlamada ve güncel gelişmelere ayak uydurmada zorluklarla karşılaşmak doğal bir sonuç olacaktır. Mevcut durumda disipline edici yönü açısından şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine olumlu etkisinin varlığı kabul edilebilir olarak görülmektedir. Fakat şeffaflık raporlarının hem şeffaflığı sağlaması hem de bağımsız denetim kalitesine olumlu katkısının artması için etkin bir denetim ve incelemenin yanı sıra verimli bir değerlendirme mekanizması ihtiyacı hissedilmektedir. Ayrıca şeffaflık raporlarının beklenen etkiyi yaratması için gerekli rekabet ortamı ve bunu destekleyecek piyasa katkısını oluşturacak düşünce ve uygulamalar oldukça önemli görülmelidir. Bu

anlamda verimli ve derecelendirmeye dayanan değerlendirme yöntemleri bir basamak olarak değerlendirilebilir. Bunun yanı sıra zaman içinde şeffaflık raporlarının fonksiyonunun ve bağımsız denetime olan olumlu etkisinin artacağı düşünülmelidir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim kalitesine ve şeffaflık raporlarına ilişkin kapsamlı ve tamamlayıcı bir bakış açısıyla bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetim kalitesine ilişkin tanımlamalar, faktörler ve göstergeler hem mevcut alanyazın hem de IAASB, PCAOB ve FRC gibi önde gelen düzenleyici kurumların çalışmaları esas alınarak ve bir araya getirilerek sunulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında nitel araştırma yöntemiyle konu hakkında uzman bireylerin yorum tespit ve önerileri elde edilerek daha kapsamlı ve derinlemesine bir bakış sağlanmaya çalışılmıştır. Uygulama kısmında konunun uzmanlarıyla yüz yüze görüşerek doğrudan alıntılara yer verebilmek, yorum tespit ve önerilerin daha gerçekçi bir tonda ve etkileyici sunulmasına katkı sağlamıştır. Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkileri konusunda Türkçe literatürde kapsamlı bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Çalışmanın bu anlamda literatüre katkı yapacağını düşünülmekle birlikte, çalışmanın içeriğini teşkil eden, bağımsız denetim kalitesine ilişkin çalışmaların geniş bir kapsamda derlenmesi ve uygulama bölümünde elde edilen, detaylara ışık tutan, güçlü yorum ve tespitlerin oldukça önemli katkılar yapacağı kanaati taşınmaktadır.

Araştırmada, görüşme tekniği, diğerlerine göre daha fazla maliyetli ve daha fazla zamana ihtiyaç duymaktadır. Katılımcıların seçilmesi, katılımcılardan randevu alınması, uygun görüşme zamanı ayarlanması, birebir ilişkiler kurulması, randevu yerlerine ulaşım ve görüşme kayıtlarının yazıya dökülmesi esnasında zorluklarla karşılaşılabilenkte aynı zamanda oldukça fazla zaman harcanmaktadır.

Kamu kurumu çalışanı konumunda olan katılımcılarla; kurumun prosedürlerini ve kurallarını zedelememe duyarlılığı sebebiyle görüşmelere katılımlarda isteksizlik ve sorulara verilen cevapları detaylandırmada zorluklar yaşanabilmektedir. Özellikle bağımsız denetçi konumunda olan bireylerden randevu alabilmek ve görüşme yapabilmek, zaman kısıtlılığından ve iş yoğunluğundan dolayı oldukça zor olabilmektedir.

Katılımcılardan görüşme esnasında elde edilen veriler herhangi bir kaynağa başvurmadan, hatırlandığı biçimiyle ve kişisel görüşlere dayalı olarak aktarıldığı için öznellik içerebilmektedir.

Bu araştırmada, bağımsız denetim kurumları tarafından yayınlanan şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkileri ele alınmış ve uygulama kısmında nitel araştırma yöntemi vasıtasıyla akademisyen, düzenleyici kurum yetkilisi ve bağımsız denetim kuruluşu yetkilisi katılımcılarla görüşerek farklı bakış açılarından konuya ilişkin yorum tespit ve önerileri elde edilerek düzenlenmiştir. Çalışmanın konuyla ilgili gelecekte yapılan çalışmalara ışık tutacağı ve faydalı olacağı düşünülmektedir. İleride yapılacak çalışmalarda şeffaflık raporlarının ve bağımsız denetim kalitesine etkilerinin KAYİK şirketlerinin ve aynı zamanda KAYİK kapsamında olan ve finansal tablo kullanıcısı pozisyonunda olan yatırım fonlarının bakış açısıyla değerlendirilmesi ve ilgili taraflardan yorum öneri ve tespitlerin elde edilmesi oldukça faydalı ve bütünlüycü bir çalışma olabilir. Yine bağımsız denetim kalitesi kapsamında, denetim firmaları içinde kurumsal yönetim ve kaliteyi destekleyen kültür ve sistem üzerinde etkin olan faktörler hakkında akademisyenler, düzenleyici kurum yetkilileri ve bağımsız denetim kuruluşu yetkililerinden yorum, tespit ve önerilerin elde edileceği bir çalışmanın faydalı olacağı kanaati taşınmaktadır.

## KAYNAKÇA

- AAA, American Accounting Association (1972) Committee on Basic Auditing Concepts; A Statement of Basic Auditing Concepts. The Accounting Review , <http://www.jstor.org/stable/244879> (26.06.2016).
- AAA, American Accounting Association (2016). The Accounting Review <https://www.istor.org/journal/accountingrewiev> , (25.12.2016).
- Ainapure V, Ainapure M (2009) *Auditing and assurance*, ( 2. Edition, PHI Learning Private Limited, New Delhi-110001).
- Ataseven B (2012), Nitel Bilimsel Araştırmalarda Veri Kalitesinin Önemi, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 33(2): 547.
- Başpınar A (2005) "Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış." *Maliye Dergisi*, 148: 35-62.
- Biçer AA (2012) Uluslararası Denetim Standartları’na Göre Türkiye’de Kobi denetimi ve Karşılaşılabilir Zorluklar Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Bozkurt N (2000) *Muhasebe denetimi* (Alfa Yayınları, İstanbul).
- Bursalı MY (2018) Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında etik kurallar ve sosyal sorumluluk, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 32 (2): 505-531.
- CCAB (2011) Audit quality and transparency, . A study of the usage and impact of public reports on audit governance: are they providing appropriate reassurance on audit quality?, <https://www.ccab.org.uk/PDFs/auditquality.pdf> , (25.06.2018).
- Christensen B, Glover S, Omer T, Shelley M (2016). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research [serialonline]*. Winter2016 2016;33(4):1648-1684. Available from: *Business Source Complete, Ipswich, MA. Accessed December 23, 2016.*
- Collings S (2011). *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*, (edited by Steven Collings, Wiley, 2011. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/ondokuz-ebooks/detail.action?docID=706777>).

- Çömlekçi F ve Diğerleri (2004) *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (Anadolu Üniversitesi AÖF yayınları, Eskişehir).
- DeAngelo LE (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3: 183-199.
- Demirkan A (2016) Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, Yıl:1, Sayı:1, 2016
- Deumes R, Schelleman C, Vander Bauwhede H ve Vanstraelen A (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 31(4), 193-214.
- Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of The Council (2006), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=EN> , (12.8.2018).
- Duff A (2004) *Auditqual: Dimensions of audit quality*.(The Institute of Chartered Accounts of Scotland)
- Durukan B, İkiz AK (2007) Denetim Kalitesi, Kalite Ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, .82: 29-56.
- Elder JE, Beasley MS ve Arens AA (2010) *Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach* ( 13. Edition, Pearson Education, New Jersey).
- Erdoğan, Murat (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5: 51-63.
- Erdoğan, Melih (2005) *Denetim*. (2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara)
- European Commission (2010) *Audit Policy: Lessons From The Crisis*, (Green Paper). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN> , (01.04.2019).
- European Union Audit Legislation (2018), FAQs 2018, <https://www.pwc.com/gx/en/about/assets/ecg-faqs-feb-2018.pdf> , (25.10.2018).
- Flood JM (2012) *Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2013 : Covering all SASs, SSAEs, SSARs, and Interpretations*, (Wiley,. ProQuest Ebook Central,

<https://ebookcentral.proquest.com/lib/nevsehir-ebooks/detail.action?docID=946968>,  
(25.4.2019).

Florini AM (1999) *Does the Invisible Hand Need a Transparent Glove? The Politics Of Transparency*, (Carnegie Endowment For International Peace).

Fox J.(2007) "The uncertain relationship between transparency and accountability"  
, *Development in Practice* 17.4-5 (2007): 663-671.

Francis JR (2004). "What do we know about audit quality?." *The British accounting review* 36.4 (2004): 345-368.

FRC (2006) Discussion paper. Promoting Audit Quality,  
<https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aec-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>  
(03.01.2019).

FRC (2008).The Audit Quality Framework, [https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-\(1\)-File.pdf](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-(1)-File.pdf).  
(27.12.2016).

GAO (2003) Report to Senate Committee on Banking, Housing and Urban Affairs,  
<https://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf> (02.04.2018).

Gray I, Manson S (2008) *The Audit Process: Principles Practice and Cases*, (4 th Edition, Thomson Learning).

Güredin E (1994), *Denetim*, (6. Baskı, Beta basım Yayın, İstanbul).

Güredin E (2014) *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul).

Gürol B, Tüysüzoğlu T (2016). Türkiye'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme. *Accounting & Auditing Perspective Magazine / Muhasebe Ve Denetime Bakis [serialonline]*. January 2016;15(47): 131-148.

Gürol B, Tüysüzoğlu T (2017) Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1):189-206.

Güven S (2006) *Toplumbilimde Araştırma Yöntemleri*, (3. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.)



- IAASB (2013) A Framework For Audit Quality, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>. (05.04.2018).
- IAASB (2014-1) At a glance: A Framework For Audit Quality <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014%20At%20a%20Glance%20A%20Framework%20fo%20Audit%20Quality.pdf> (04.04.2018).
- IAASB (2014-2) A Framework For Audit Quality <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf> , (07.04.2018).
- IAASB (2018) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*, (2018 Edition, Vol.1) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf> , (05.03.2019).
- IESBA (2016) *Handbook of The Code of Ethics for Professionals*.(2016 Edition). <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf> (21.02.2019).
- IFAC. *2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other> (26.12.2016).
- IMF (1998) Report Of The Working Group On Transparency And Accountability. <https://www.imf.org/external/np/g22/taarep.pdf> (10.05.2018)
- IOSCO (2009) *Transparency of Firms that Audit Public Company. Consultation Report*. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf> (02.05.2019).
- IOSCO (2015) *Transparency of Firms that Audit Public Companies Final Report.FR 24*, <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf> (15.02.2019).
- Kaval H (2008) *Muhasebe denetimi*, 3. Baskı, (Özbaran Ofset, Ankara).
- Kavut L ve Diğerleri (2017) *Seçmeler*, (İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No.72, İstanbul).
- Kepekci C (2000) *Bağımsız denetim* (Siyasal Kitabevi, Ankara).

- Knechel WR (2016), Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3):215-223.
- Knechel WR ve Diğerleri (2013) Insights From The Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1).
- Krishnan J, Schauer PC (2001) Differences In Quality Among Audit Firms: Size Affects Compliance With GAAP, *Journal Of Accountancy*, July 2001.
- Kurtuluş K (2010) Araştırma Yöntemleri, ( *Türkmen Kitabevi, Ankara*)
- OECD (1999) Corporate Governance: Effect on Firm Performance and Economic Growth. <https://www.oecd.org/sti/ind/2090569.pdf> , (09.12.2018).
- Oktay S (2013). "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri." *Maliye Finans Yazıları* 100 (2013).
- Özdemir M (2010) Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Araştırma, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1): 323-343.
- Özyürek H (2012). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi." *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 4.2 (2012).
- Palmrose ZV (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service .The Accounting Review vol.63,no.1 .Quality. AmericanAccountingAssociation
- PCAOB (2014) *Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan: Improving the Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors 2014 – 2018*, <https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Strategic%20Plans/2014-2018.pdf> , (22.11.2018).
- PCAOB (2015) *Concept Release on Audit Quality Indicators*, [https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf). (02.04.2018).
- PCAOB. *Docket 041: Concept Release on Audit Quality Indicators*
- Pekiner K (1988) *İşletme denetimi*, (İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü yayınları, İstanbul).

- Rittenberg LE, Johnstone KM, Gramling AA (2010) *Auditing; A Business Risk Approach*, (7th Edition, South Western Cengage Learning, USA)
- Robertson JC (1990) *Auditing*, (6. Edition. Homewood, Boston).
- Russel JP (2005) *ASQ Auditing Handbook*. (ASQ Quality Press).
- Saruhan ŞC, Özdemirci A (2005) *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*, (Alkım Yayınevi, İstanbul 2005, s.122).
- Sayar AR ve Karataş M (2016). “Şeffaflığın Sağlanmasında Ve Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri Ve Üye Ülkelerin Uygulamaları.” *World of Accounting Science* 18 (2016).
- Sazena, RG, Srinivas K ve Rai U (2009). *Auditing and Business Communications*, (edited by R.G. Sazena, et al., Global Media, 2009. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/ondokuz-ebooks/detail.action?docID=3011454>, (12.08.2018).
- Selimoğlu SK ve Diğerleri (2011) *Muhasebe Denetimi*, (Özbaran Ofset, 3. Baskı, Ankara,).
- Selimoğlu SK, Özbirecikli M ve Uzay Ş (2017), *Bağımsız denetim*, (2. Basım, Nobel yayıncılık, Ankara).
- Senal S (2011) *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Tanç A, Gümrah A (2016) *Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi*, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2016:18 (Özel Sayı-1): 419-438.
- The Parliament of The Commonwealth of Australia (2012) *Corporation Legislation Amendment (Audit Enhancement Bill 2012)*. <https://www.legislation.gov.au/Details/C2012A00072> , (25.01.2019).
- Tritschler J (2013) *Audit Quality: Association Between Published Reporting Errors and Audit Firm Characteristics*, (Springer Gabler, Wiesbaden).
- Türnüklü A (2000) “*Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme*”, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 24: 548.

- Usta A (2012) Sorunsaldan sonuçlara Bilimsel Araştırma Süreci: Bir Araştırma Raporu Örneği, *ODTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 3(5): 149.
- Yanık S, Karataş M (2017) *Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2017.
- Yaşar A (2013) Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetimin Kalitesi ile İlişkisi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, .22(1): 465-480.
- Yaşar Ş, Alkan G (2016) Ulusal Kültür Bağlamında Yönetim Kurullarındaki Bağımsız Üyelerin Bağımsızlığı: Gri Yöneticiler, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 2016, Özel sayı 1: 813-841.
- Yıldırım A Şimşek H (2016) Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, (10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara).
- Yıldız G (2010) Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 36: 155-178.
- Yürekli E, Uyar S (2016) Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Açısından Mesleki Yargı, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 2016, Özel sayı 1: 781-813.

www.aicpa.org (2018) <https://www.aicpa.org/about.html> (25.5.2018).

www.aicpa.org (2019) AU SECTION 150 (GAAS), [www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf](http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf) (27.05.2019).

www.businessdictionary.com (2018-a), <http://www.businessdictionary.com/definition/audit.html> (17.01.2018).

www.businessdictionary.com (2018-b) <http://www.businessdictionary.com/definition/external-audit.html> (18.11.2018).

www.frc.org.uk (2018) <https://www.frc.org.uk/getattachment/931ad43d-62f1-4726-8ca3-d665e7e9824e/The-FRC-About-Us-February-2018.pdf> (15.01.2018).

www.iaasb.org (2018) <http://www.iaasb.org/about-iaasb> (20.07.2018).

www.ifac.org (2018) <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> (02.03.2018).

www.iosco.org (2018) [https://www.iosco.org/about/?subsection=about\\_iosco](https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco) (07.05.2018).

www.kgk.gov.tr (2019) <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/3/26-Aral%C4%B1k-2012-Tarihli-Resmi-Gazetede> (27.05.2019).

www.kgk.gov.tr (2018) <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20220-Site.pdf> (15.10.2018).

www.kgk.gov.tr (2019-a) [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf) , (20.04.2019).

www.muhasebeturk.org (2017) <https://www.muhasebeturk.org/nedir/ozel-amacli-denetim-nedir-ne-demek> ( 20.07.2017).

www.muhasebeturk.org (2018) <https://www.muhasebeturk.org/nedir/sinirli-denetim-nedir-ne-demek> (29.10.2018).

www.mevzuat.gov.tr (2018) <https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.16907&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20y%C3%B6netmeli%C4%9Fi> (02.02.2018).

www.pcaobus.org (2017) <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> (07.08.2017).

www.pcaobus.org, QC Section 20 (2018) QC Section 20 .System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice. <https://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/QC20.aspx> (03.04.2018).

www.resmigazete.gov.tr (2019) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> , (25.3.2019).

www.sec.gov (2018) <https://www.sec.gov/Article/whatwedo.html> (02.10.2018).

www.sourcinginnovation.com (2019) <http://sourcinginnovation.com/wordpress/2008/05/10/the-financial-reporting-supply-chain> (25.04.2019).

www.sozluk.gov.tr (2018) <http://sozluk.gov.tr/> , (25.02.2018).

www.spk.gov.tr, (2018) ) <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> , (02.11.2018).



## EKLER

### 1. Katılımcı Görüşme Formu

#### GÖRÜŞME FORMU

Sayın Yetkili;

Bu görüşme, “**Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Hazırladığı Şeffaflık Raporları Kapsamında Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Bir Araştırma**” yapmayı amaçlamaktadır. Bilimsel nitelikteki araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplarla sağlanacaktır. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

**Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

Tez Danışmanı

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

[ahmettanc@gmail.com](mailto:ahmettanc@gmail.com)

**Murat İVEN**

Yüksek Lisans Öğrencisi

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

[murativen@hotmail.com](mailto:murativen@hotmail.com)

**Aşağıda bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladığı şeffaflık raporları kapsamında bağımsız denetim kalitesine etki edip etmediğine dair görüşme soruları yer almaktadır:**

1. Bağımsız denetim kalitesi nedir? Kalite göstergeleri temel olarak sizce nelerdir?
2. Bağımsız denetim kurumlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarını nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. KGK'nun şeffaflık raporunda istediği başlıklar ektedir. Sizce bunlardan en önemlileri nelerdir? Eklenmesi gereken yükümlülük maddesi olabilir mi?
4. Şu anda mevcut olan bağımsız denetim kurumlarının şeffaflık raporu uygulamaları şeffaflıklarına yardım ediyor mu? Tek başına yeterlimidir?
5. Şeffaflık raporu uygulamasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi ne yöndedir?
6. Konu ile ilgili olarak eklemek istediğiniz başka bir husus var mıdır?

## Değerli Katkılarınızdan Dolayı Teşekkür Ederiz

### BAĞIMSIZ DENETİM KURUMLARININ YAYINLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORU İÇERİĞİNDE BULUNAN YÜKÜMLÜLÜKLER

- Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi (Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde **Kurumun onayıyla**, yapılacak açıklamada ilgili denetlenen şirket bilgilerine yer verilmeyebilir. BDY m.36/3),
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Toplam gelirlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.



## ÖZ GEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler**

Adı-Soyadı: Murat İVEN

Uyruğu: Türkiye (T.C)

Doğum Yeri ve Yılı: Nevşehir / 20.09.1968

Tel: +90 533 347 19 70

E-posta: murativen@hotmail.com

### **Eğitim Bilgileri**

Lisans: Karadeniz Teknik Üniversitesi; Sürmene Deniz Bilimleri ve Teknolojisi Fakültesi, Balıkçılık Teknolojisi Müh, 1986-1991

Yüksek Lisans: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi; Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme, 2015-

### **Yabancı Dil**

İngilizce