

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ



TÜRK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

İFFET KESİMLİ

DANIŞMAN
PROF. DR. KIYMET ÇALİYURT

EDİRNE 2015

REPUBLIC OF TURKEY
TRAKYA UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
ADMINISTRATIVE SCIENCES DEPARTMENT
DOCTOR OF PHILOSOPHY THESIS

**ASSESSMENT OF TURKISH AUDITING FIRMS
FROM THE PERSPECTIVE OF INTERNATIONAL
QUALITY CONTROL STANDARD**

IFFET KESIMLI

ADVISOR

PROF. DR. KIYMET TUNCA ÇALİYURT

EDİRNE 2015

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

İFFET KESİMLİ tarafından hazırlanan **TÜRK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ** Konulu **DOKTORA** Tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 27. ve 28. Maddeleri uyarınca **04.09.2015 Cuma** günü saat **10:30**'da yapılmış olup, tezin*
OYBİRLİĞİ/OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

Tezin Başlığı: Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi

Tezin Yazarı: İffet Kesimli

ÖZET

Şirket yolsuzlukları, yapılan denetim hataları, zaafılar ve bunların yol açtığı iflâslarla yatırımcının güveni sarsılmış; ülke ekonomilerinin ve finansal yapıların hasar görmesi, bağımsız denetimin önemini artırmış, kuruluşların yeniden yapılanmalarını gerektirmiştir. Bağımsız denetimden beklenen fayda, denetim hizmetinin etkin olmasıyla sağlanabilir. Denetim mesleğinin geleceği, bağımsız denetimin algılanan değeri ile bağımsız denetimin kalitesi ve etkililiğiyle doğrudan ilişkilidir. Bağımsız denetim firmalarında denetimin kalitesini ölçmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants - IFAC*) tarafından oluşturulan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*), çalışmanın çıkış noktasıdır. Denetimin kalitesini belirleyen unsurlar, çeşitli kaynakların taranması yoluyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın Birinci Bölümü, kaliteli finansal raporlamaya vurgu yapmakta ve bağımsız denetimin tarihçesi ve tanımı ile devam etmektedir. İkinci Bölüm, Amerika Birleşik Devletleri, bazı AB ülkeleri ve Türkiye’de bağımsız denetimi ele almakta ve Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının profili çıkarmaktadır. Üçüncü Bölüm bağımsız denetimin kalitesine odaklanmıştır. Dördüncü bölüm; denetim firmalarının yöneticilerine, denetim firmalarının müşterisi olan işletmelerin yöneticilerine ve denetçilere ayrı ayrı uygulanmış olan alan çalışmalarını ele almıştır. Tez çalışması, sonuç ve öneriler bölümü ile tamamlanmaktadır. Tezin önerisi, denetim firmalarının oluşturulacak endeks yoluyla derecelendirilmesidir. Denetçi bağımsızlığını kuvvetlendirmek amacıyla; merkezi denetim firması-müşteri eşleşmesinin tesadüfî şekilde yapılması ile ödemenin bir havuz kanalıyla gerçekleştirilmesi de tartışmaya açılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, halka açık şirketler, uluslararası kalite kontrol standardı, kalite endeksi, ödeme havuzu, Türkiye

The Name of the Thesis: Assessment of Turkish Auditing Firms from the
Perspective of International Quality Control Standard

Author: İffet Kesimli

ABSTRACT

Corruption, defective audits, frailties, and bankruptcies caused by them distrusted the confidence of investors; countries' economies and financial structures being damaged raised the significance of auditing, and stimulated reengineering in organizations. The anticipated efficacy of external audit would be derivable on condition of audit service being efficient. The future of auditing profession is related to the quality and effectiveness of external auditing as well as to the perceived value of it. The source of inspiration of this study is the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1), which is established by International Federation of Accountants (IFAC) and deals with the auditing firms' responsibilities for their systems of quality control for audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. The deterministic features of audit quality have been presented through research along with literature survey.

First Section of dissertation emphasizes the importance of high quality financial reporting and continues with a brief history and description of auditing. Sections II reviews auditing in United States and European Union along with Turkey and profiles Turkish auditing firms. Sections III focuses on audit quality. Section IV presents the results of surveys separately conducted on auditors, on managers of auditing firms and managers of audit customers. Conclusions and recommendations complete the dissertation. The debut of rating auditing firms by an index to be created is the recommendation of the thesis. In order to fortify the auditor independency, a payment pool, to be applied in conjunction with a random match of auditing firm to the customer is opened for discussions.

Keywords: External Auditing, public companies, international quality control standard, quality index, payment pool, Turkey

ÖN SÖZ

Sarbanes-Oxley Yasası çerçevesinde bağımsız denetim; halka açık bir şirketin finansal tablolarının, bağımsız denetim firması tarafından, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) ya da Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) mevzuat ve kurallarına uyumlu biçimde incelenmesi ve tablolar hakkında görüş bildirilmesidir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe varmak, bu görüşü ilgi duyan taraflarla paylaşmaktır. İfade edilen bu amaç, çoklu paydaşlı, karmaşık ilişkilerin ve çok ulusluluğun hâkim olduğu iş dünyasında daha büyük önem kazanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen fayda, denetim hizmetinin etkin olmasıyla sağlanabilir. Denetim mesleğinin geleceği, bağımsız denetimin algılanan değerinin yanı sıra, bağımsız denetimin kalitesi ve etkililiğiyle doğrudan ilişkilidir. Bu çalışmada Türk bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*) açısından incelenmesi amaçlanmıştır.

Her ne kadar denetimin kalitesi üzerine yapılan çalışmalar son dönemde artış göstermişse de, araştırmanın içerdiği boyutlarıyla yapılmış bir çalışma Türkçe literatürde bulunmamaktadır. Çalışmada, dünyada ve Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesini etkilediği düşünülen unsurlar saptanmaya çalışılmış, denetime denetleyen ve denetlenen penceresinden nasıl bakıldığı, nelere önem verildiği ve denetimin kalitesinin taraflarca ne derece önemsendiği öğrenilmeye çalışılmıştır.

Literatür çalışması yapılarak, dünyada denetimin kalitesine yönelik gelişmeler belirlenmeye çalışılmış ve denetimin kalitesi üzerinde etkili olan dört grup saptanmıştır. Bunlar; denetim firması, denetçi, denetlenen müşteri şirket ve kamu otoritesidir. Çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren tüm denetim firmaları incelenmiş ve denetim firmalarının profili çıkartılmıştır. Anket çalışmasında ağırlıklı olarak Borsa İstanbul’da kote olan şirketleri denetleyen denetim firmalarına odaklanılmıştır. Dolayısıyla iki açıdan da birbirine bağlı sınırlamalar söz konusudur. Araştırmanın ikinci ayağı, denetimin kalitesini önemli derecede etkilediği açık olan müşteri şirketlere uygulanan ankettir. Araştırmanın son ayağı diğer belirleyici unsur olan denetçinin niteliklerini ve denetim kalitesine bakışını ve bağlı olduğu denetim firmasına ait süreçleri anlamaya yönelik olan ankettir. Anketler yoluyla edinilen

veriler birbirleriyle ilişkileri çerçevesinde istatistikî açılardan değerlendirilmiş ve çeşitli kaynaklardan edinilen ikincil veriler üzerinden yapılan araştırmaların sonuçlarıyla kaynaştırılmıştır. Gelecekte çalışmanın tamamlayıcısı olarak, kamu kurum ve kuruluşlarıyla anket veya mülâkat çalışmaları gerçekleştirilebilir. Ancak günümüz şartlarında çok sayıda zorluk içeren bu süreç çalışma dışında bırakılmıştır.

Yaşadığım bu öğretici, zevkli ve bir o kadar da zorlu süreçte, ufkumu açan, ilham veren, beni teşvik eden ve destek veren tez danışmanım Prof. Dr. Kıymet Çalıyurt'a, tez izleme komisyonu üyeliğini 2015 Temmuzuna kadar sürdürmüş olan Prof. Dr. Hülya Talu'ya ve Doç. Dr. Batuhan Güvemli'ye, değerli zamanlarını tezim hakkında istişarelerde bulunmaya seve seve harcamış olan Prof. Dr. Şaban Uzay'a, Yrd. Doç. Dr. Masum Türker'e, Prof. Dr. Münir Şakrak'a, Doç. Dr. Evren Dilek Şengür'e ve Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu'na teşekkürü borç bilirim. Anket uygulamalarının analizinde yardımını esirgemeyen değerli meslektaşım Oğuz Başol'a, akademik çalışmalarımda değerli görüşlerini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili Yrd. Doç. Dr. Işıl Birik Karatuna'ya ve tüm doktora eğitimi sürecinde her konuda, her zaman destek olan Trakya Üniversitesi İktisâdi İdarî Bilimler Fakültesi'ndeki değerli araştırma görevlisi arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

Gösterdiği hoşgörü, sabır ve verdiği destek için başta eşim Oğuz olmak üzere aileme teşekkür ederim.

Bu tez 2013–70 numaralı proje çerçevesinde Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi TÜBAP tarafından desteklenmiştir. Zevkli ve zorlu geçen bu dönem boyunca akademik çalışmalarımaya verdiği destek için Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi'ne, TÜBAP çalışanlarına ve yetkililerine teşekkürü borç bilirim.

İffet Görkey KESİMLİ

Lüleburgaz,

Eylül 2015

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖN SÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLOLAR LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GRAFİKLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR.....	xvii
DENETİMLE İLİŞKİLİ KURUMLAR TABLOSU	xix
SEMBOLLER	xxv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: KALİTE PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİM	7
1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI, TÜRLERİ VE ÖNEMİ	7
1.1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri	7
1.1.2. Denetim Türleri.....	9
1.1.2.1. Amaç Yönünden Denetim	9
1.1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	10
1.1.2.1.2. Faaliyet Denetimi.....	11
1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	13
1.1.2.2. Yasal Yönden Denetim.....	17
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ	17
1.2.1. Denetimin Gelişim Süreci ve Denetimde Kalitenin Önemi	17
1.2.2. Finansal Raporlama ve Denetimin Kalitesi Arasındaki Etkileşim	21
1.2.3. Bağımsız Denetimle Suistimal Arasındaki İlişki	28
1.2.4. Yirminci Yüzyılda Yaşanan Suistimaller ve Kaliteli Bağımsız Denetime Olan İhtiyaç	33
1.2.5. Bağımsız Denetim Firmalarının Suistimallerdeki Sorumlulukları	37
1.2.6. Denetim Tarihinde Bir Dönüm Noktası: Sarbanes-Oxley Yasası ve Kalite..	41
İKİNCİ BÖLÜM: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ, AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM.....	45

2.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE BAZI AVRUPA BİRLİĞİ	
ÜLKELERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI.....	46
2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Bağımsız Denetim Firmaları	47
2.1.2. Avrupa Birliği Ülkelerindeki Bağımsız Denetim Firmaları	52
2.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI.....	66
2.2.1. Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarının Profili	67
2.2.2. Türkiye'deki Denetim Firmalarının Lisans Anlaşmaları ve ABD Kamu Gözetim Kurumu Nezdindeki Faaliyetleri.....	84
2.3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ.....	87
2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu ve Bağımsız Denetim.....	88
2.3.2. Bağımsız Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	94
2.3.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Bağımsız Denetim	100
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: SÜREÇ VE KALİTE AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM	114
3.1. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNİN DENETİMİN KALİTESİNE ETKİLERİ	114
3.1.1. Bağımsız Denetim Stratejisinin Denetimin Kalitesine Etkisi	115
3.1.2. Bağımsız Denetimin Plânlanması ve Plânlamanın Denetimin Kalitesine Etkisi	117
3.1.3. Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi	121
3.1.3.1. <i>Bağımsız Denetim Ekibi ve Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkileri</i>	<i>122</i>
3.1.3.2. <i>Bağımsız Denetim Ekibi, Sorumlulukları, Gözetim, Gözden Geçirme ve Denetimin Kalitesi Arasındaki Etkileşim</i>	<i>126</i>
3.1.3.3. <i>Danışma, Görüşlerdeki Farklılıklar ve İlgili Kişilerle İletişim.....</i>	<i>133</i>
3.1.4. Bağımsız Denetim Raporu ve Denetimin Kalitesine Etkileri	147
3.2. DENETİM KALİTESİNİN TEMEL BELİRLEYİCİLERİ	148
3.2.1. Denetim Kalitesine Etki Eden Unsurlar: Bağımsızlık, Şeffaflık ve Diğer Etkenler.....	152
3.2.1.1. <i>Bağımsızlık</i>	<i>152</i>
3.2.1.2. <i>Şeffaflık.....</i>	<i>161</i>
3.2.1.3. <i>Diğer Etkenler.....</i>	<i>167</i>
3.2.2. Denetçilerin Denetim Kalitesine Etkileri	182
3.2.3. Denetim Firmalarının Denetim Kalitesine Etkileri.....	184
3.2.4. Denetlenen Şirketlerin Denetim Kalitesine Etkileri	193
3.2.5. Düzenleyici Otoritelerin Denetim Kalitesine Etkileri	196
3.2.5.1. <i>Bağımsız Denetim Kalitesinin Gözetimi</i>	<i>197</i>

3.2.5.2. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulunun Denetimleri ve Yaptırımları	200
3.2.5.3. ABD’de Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları	205
3.2.5.4. ABD’de Sermaye Piyasası Kurulu Yaptırımları	208
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	214
4.1. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI	214
4.2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	214
4.2.1. Araştırma Modeli	214
4.2.2. Evren ve Örneklem	215
4.2.3. Verilerin Toplanması	216
4.2.4. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması	218
4.3. BULGULAR VE YORUM	218
4.3.1. Denetçilere Uygulanan Anket	218
4.3.1.1. Denetçilerin Profili	219
4.3.1.2. Denetçilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri	221
4.3.1.3. Denetçilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri	225
4.3.2. Denetim Firmalarının Yöneticilerine Uygulanan Anket	227
4.3.2.1. Denetim Firmalarının Yöneticilerinin Profili	228
4.3.2.2. Yöneticilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri	231
4.3.2.3. Yöneticilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri	235
4.3.3. Denetim Müşterisi Firmalara Uygulanan Anket	244
4.3.3.1. Denetim Müşterisi İşletmelerin ve Yöneticilerinin Profili	245
4.3.3.2. Yöneticilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri	257
4.3.3.3. Yöneticilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri	260
4.3.4. Araştırma Verilerinin İstatistikî Analizi	264
SONUÇ	274
ÖNERİLER	280
Denetim Firmaları Kalite Endeksi	280
KAYNAKÇA	294
EKLER	333
ÖZ GEÇMİŞ	406
DİZİN	407

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Süreci	20
Tablo 2: Finansal Raporlamada Güven Sorununun Önemine İlişkin Özet Göstergeler.....	31
Tablo 3: Önemli Muhasebe Skandallarının Ülke Bazında Dağılımı (1980–2014)..	37
Tablo 4: Önemli Muhasebe Skandallarının Denetim Firmasına Göre Dağılımı (1980–2014)	38
Tablo 5: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandallarının Yıllar İtibariyle Dağılımı	39
Tablo 6: Sarbanes-Oxley Yasası'nın Tahvil Sahipleri Açısından Değerlendirilmesi	44
Tablo 7: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunda (<i>Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB</i>) A Kategorisinde Kayıtlı Amerikan Denetim Firmaları Eyalet Bazında Dağılımı	49
Tablo 8: Elemanların Seviyeleri ve Sorumlulukları	52
Tablo 9: Dört Büyük Denetim Firmasının Büyüklüklerine İlişkin Verileri	55
Tablo 10: Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde Denetim Firması Ortak Türleri ve Aralarındaki Farklar	66
Tablo 11: Türkiye'deki Denetim Firmalarının Ortak Sayıları	70
Tablo 12: Türkiye'deki Denetim Kadrolarının Karşılaştırması (2012–2013 Dönemiyle 2015 Yılı)	75
Tablo 13: Dört Büyükler ve Diğer Denetim Firmalarının Denetim Kadroları (2015 ve 2012–2013 Dönemi Karşılaştırmalı).....	76
Tablo 14: Türkiye'deki Denetim Firmalarının Kaldıraç Oranları	77
Tablo 15: Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Lisans Anlaşması Yaptıkları Yabancı Kuruluşlar	84
Tablo 16: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (<i>Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB</i>) Kayıtlı Türk Denetim Firmaları	86
Tablo 17: Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimle İlgili Maddeler	95
Tablo 18: Türkiye'de ve ABD'de Kamu Gözetimi Kurumlarının Karşılaştırılması ..	105
Tablo 19: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (<i>International Federation of Accountants - IFAC</i>) Bağlı Çeşitli Kurul ve Komiteler	108

Tablo 20: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (<i>American Institute of CPAs - AICPA</i>) Üye Dağılımı	109
Tablo 21: Kalite Kontrolün Öğeleri	132
Tablo 22: Denetim Kalitesi Çerçevesi - Göstergeler	163
Tablo 23: SPK Tarafından Gerçekleştirilen Kalite Kontrol Çalışmaları (2002–2013)	201
Tablo 24: SPK Kalite Kontrol Çalışması Devir Hızı (2002–2013).....	202
Tablo 25: Denetim Firmalarının Denetim Müşterilerinin Varlık Büyüklüğü Perspektifinden Pazar Payları.....	204
Tablo 26: ABD'de Yıllar ve Dört Büyükler İtibarıyla Kalite Kontrol Amaçlı İncelenen Denetim Sayıları	207
Tablo 27: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (2004–2014).....	210
Tablo 28: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları–Dört Büyükler (2004–2014)	210
Tablo 29: Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları	212
Tablo 30: Denetçilere İlişkin Veriler	219
Tablo 31: Denetim Firmaları Yöneticilerine İlişkin Veriler.....	228
Tablo 32: Denetim Müşterisi Şirket Yöneticilerine İlişkin Veriler	245
Tablo 33: Denetçinin Niteliklerine Yönelik Anket Yargılarına Katılma Oranlarının Yüzdeleri İfadeleri ile Karşılaştırıldığı Tablo.....	265
Tablo 34: Denetçi Niteliklerine İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması	266
Tablo 35: Denetçilere Uygulanan Anket - Korelasyonlar ($n=93$)	268
Tablo 36: Denetim Firmaları Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar ($n=24$)	268
Tablo 37: Müşteri Firma Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar I ($n=148$)	268
Tablo 38: Denetçilere Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=93$)	269
Tablo 39: Denetim Firmaları Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=24$).....	269
Tablo 40: Müşteri Firma Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=148$)	270
Tablo 41: Denetim Sürecine İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması	271
Tablo 42: Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine ve Kalite Kontrol Departmanına İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması.....	273

Tablo 43: Kalite Kontrol Standardı 1 Çerçevesinde Denetim Firmaları Faaliyetleri	275
Tablo 44: Deneyim Yılı Çarpanı Hesaplama Tablosu	284
Tablo 45: Bağımsız Denetim Firmalarının Verebilecekleri Hizmetler ve Katsayıya Etki Edecek Olan Puanları	288

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kamuda Uygunluk Denetiminin Kapsamı.....	14
Şekil 2: Kamuda Uygunluk Denetimi Çerçevesinde Düzenlilik Denetiminin Aşamaları	15
Şekil 3: Kamuda Uygunluk Denetimi Çerçevesinde Performans Denetiminin Aşamaları	16
Şekil 4: 1989–2002 Yılları Süresince Sekiz Büyük'ten, Dört Büyük'e Birleşmeler .	59
Şekil 5: Denetim Piyasasına İlişkin Politikanın Unsurları	60
Şekil 6: Sahiplik, Kurumsal Yönetim ve Yönetim Yapılarının Birbirleriyle Olan İlişkileri.....	62
Şekil 7: Yabancı Bir Kuruluşla Lisans Anlaşması Bulunan Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Firması Organizasyon Yapısı Örneği	68
Şekil 8: Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Firması Organizasyon Yapısı Örneği.....	69
Şekil 9: Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bağımsız Denetçilerin Alabilecekleri Unvanlar	91
Şekil 10: Kalite Kontrol Güvence Komitesi ve Bağımsız Denetim Ekibi	92
Şekil 11: Bağımsız Denetçinin Denetim Esnasındaki Tutumu	93
Şekil 12: Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Organizasyon Yapısı (2012)	102
Şekil 13: Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Organizasyon Yapısı (2014)	103
Şekil 14: Sermaye Piyasası Kurulu (<i>Securities and Exchange Commission</i> - SEC) Organizasyon Şeması	111
Şekil 15: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Karar Organı.....	112
Şekil 16: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Organizasyon Şeması	113
Şekil 17: Bağımsız Denetim Çerçevesinde Girdi-Süreç-Çıktı Üçlemesi.....	114
Şekil 18: Denetimin Plânlamasının Kapsamı.....	115
Şekil 19: Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Kararı Alınırken Göz Önünde Bulundurulması Gereken Bilgiler	116
Şekil 20: Bağımsız Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında İzlenecek Olan Süreç	117
Şekil 21: Plânlama Faaliyetlerinin Yapı ve Kapsamını Etkileyen Unsurlar	119

Şekil 22: Plânlama Aşamasında Tamamlanması Gereken Belirli Plânlama Faaliyetleri ve Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması.....	120
Şekil 23: Bağımsız Denetçinin Yönetimden Sorumlu Kişilerle Tartışabileceği, Hile ve Usulsüzlükle İlgili Konular	145
Şekil 24: Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlar	151
Şekil 25: Sorumlu Ortak Başdenetçinin, Yapılan Bağımsız Denetimle İlgili Olarak Bağımsızlığın Sağlandığına Dair Bir Sonuca Ulaşmak İçin Yapması Gerekenler ..	155
Şekil 26: Denetim Kalitesi Piramidi.....	174
Şekil 27: Denetim Hizmeti Sürecinde Denetim Firması, Denetçi, Müşteri İlişkisi...	177
Şekil 28: Denetçinin Kaliteye Önem Verme Sâikleri	180
Şekil 29: Denetim Firmalarının Müşterilerinin Denetim Firması Değiştirirken Karşılaştıkları Maliyetler	181
Şekil 30: Denetim Kalitesi Göstergeleri için Girdi ve Çıktı Ölçütleri.....	188
Şekil 31: Gözetim Sistemleri, ABD ve Bunları Benimseyen AB Ülkeleri	198

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının Ortak Sayısına Göre Dağılımı	71
Grafik 2: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının 2012–2013 Dönemi Denetçi Kadroları Dağılımı	73
Grafik 3: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının Denetçi Kadroları Dağılımı – 2015	74
Grafik 4: Denetim Firmalarının Yüzde Olarak Belirttikleri 2013 Yılı Gelirlerinin Faaliyetlere Göre Dağılımı	82
Grafik 5: Gelirlerini Parasal Olarak İfade Eden Denetim Firmalarının 2013 Yılı Bağımsız Denetim Geliri	82
Grafik 6: Türkiye'de 2013 Bağımsız Denetim Geliri İtibarıyla İlk 10 Firma	83
Grafik 7: Anket Sonuçlarına Göre Bağımsız Denetim Ekibinde Yer Alan Denetçi Yardımcılarının, Ekipte Yer Alanların Toplamı İçerisinde Alabileceği En Yüksek Oran	125
Grafik 8: SPK Haftalık Bültenlerinde Yer Alan Denetim Kuruluşlarına İlişkin Konuların Yıllar İtibarıyla Dağılımı (2002–2013).....	201
Grafik 9: Kalite Kontrol Çalışmalarının Bültenlerde Yer Alan Sonuçları (2002–2013)	202
Grafik 10: SPK Kalite Kontrol Çalışması Devir Hızı (2002–2013)	203
Grafik 11: Denetçilerin Meslekî Unvan Dağılımı	219
Grafik 12: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Pozisyonları	220
Grafik 13: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri	221
Grafik 14: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)	221
Grafik 15: Denetçinin Yaş, Cinsiyet ve Öğrenim Durumunun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	222
Grafik 16: Denetçinin Deneyimi, Meslekî Yeterliliği ve Profesyonelliğinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetçilerin Görüşleri	223
Grafik 17: Denetçinin Bağımsızlığı, Etik Anlayışı ve Dürüstlüğü'nün Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetçilerin Görüşleri	223

Grafik 18: Denetçinin Özen ve Titizliği ile Algısının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Denetçilerin Görüşleri	224
Grafik 19: Denetçinin Sektör Uzmanlığının ve Firma Hakkında Bilgisinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Dair Denetçilerin Görüşleri.....	224
Grafik 20: Denetçinin Meslek Odalarına Mal Bildiriminde Bulunmasının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	225
Grafik 21: Denetim Firmasının İlâve Bağımsızlık Kriterlerinin Olmasının ve Rotasyonun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Hakkında Denetçilerin Görüşleri	225
Grafik 22: Denetçi Görüşünün ve Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	226
Grafik 23: Toplam Cironun Önemli Bölümünün Tek Müşteriden/Şirketler Grubundan Elde Edilmemesinin ve Yabancı Ortağa Sahip Olmanın Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	226
Grafik 24: Yabancı Ortağı Olan Denetçilerin Yabancı Ortakla Çalışmanın Denetimin Kalitesi üzerindeki Etkisini Değerlendirmesi	227
Grafik 25: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Meslekî Unvan Dağılımı.....	229
Grafik 26: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Pozisyonları.....	229
Grafik 27: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri	230
Grafik 28: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)	230
Grafik 29: Denetçinin Yaş, Cinsiyet ve Öğrenim Durumunun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	231
Grafik 30: Denetçinin Deneyimi, Meslekî Yeterliliği ve Profesyonelliğinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri	232
Grafik 31: Denetçinin Bağımsızlığı, Etik Anlayışı ve Dürüstlüğünün Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetim Firmaları Yöneticilerinin Görüşleri ...	233
Grafik 32: Denetçinin Özen ve Titizliği ile Algısının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri	233
Grafik 33: Denetçinin Sektör Uzmanlığının ve Firma Hakkında Bilgisinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Dair Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri	234
Grafik 34: Denetçinin Meslek Odalarına Mal Bildiriminde Bulunmasının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	234

Grafik 35: Denetim Firmasının İlâve Bağımsızlık Kriterlerinin Olmasının ve Rotasyonun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Hakkında Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri	235
Grafik 36: Denetçi Görüşünün ve Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	236
Grafik 37: Toplam Cironun Önemli Bölümünün Tek Müşteriden/Şirketler Grubundan Elde Edilmemesinin ve Yabancı Ortağa Sahip Olmanın Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	236
Grafik 38: Yabancı Ortağı Olan Denetim Firması Yöneticilerinin Yabancı Ortakla Çalışmanın Denetimin Kalitesi üzerindeki Etkisini Değerlendirmesi	237
Grafik 39: Yazılı Bildirimler ve Denetlenen İşletmeyle Başka Hizmet İlişkilerinin Varlığı	238
Grafik 40: Baskılar, Bağımsızlık Tehditleri ve Önlemler ile Bunlara İlişkin Bildirimler	239
Grafik 41: Denetçilerin Müşteriden Menfaat Elde Etmesine İlişkin Olasılıklar ve Bunların Firmaya Bildirilmesi	239
Grafik 42: Denetim Firmalarında El Kitabının Varlığı ve Okunma Durumu	240
Grafik 43: Önceki Yıl İşe Başlayan Denetçilerin Cari Yılda Devam Oranları	241
Grafik 44: Kapasitenin Yeterliliğine İlişkin Görüşlerin Dağılımı	241
Grafik 45: Eğitim politikası ve İşe Yeni Başlayanlar Hariç Denetim Profesyoneli Başına Yıllık Ortalama Eğitim Süresi	242
Grafik 46: Denetim Firmalarının Müşterilerine Denetim Hizmeti Dışında Verdikleri Hizmetler	243
Grafik 47: Denetim Müşterisi Şirketlerin Sektörel Dağılımı	246
Grafik 48: Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Meslek Dağılımı	247
Grafik 49: Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Meslekî Tecrübesi.....	247
Grafik 50: Şirket Yöneticilerinin Eğitim Durumları ve Meslekleri	248
Grafik 51: Şirketlerin Yöneticilerinin Çalıştıkları Departman ve Kurumdaki Pozisyonları	249
Grafik 52: Denetim Kurulu Üyelerinin Meslek Dağılımı.....	250
Grafik 53: Denetim Komitesi Hakkında Yöneticilerin Görüşleri.....	251
Grafik 54: Şirketin Hangi Bağımsız Denetim Firmasınca Denetleneceğine Karar Veren Mercî	252
Grafik 55: İç Kontrol Sisteminin Varlığı ve Etkinliği.....	252

Grafik 56: İç Kontrol Ekibi Üye Sayısı	253
Grafik 57: İç Kontrol Ekibindeki Üyelerin Yıl Cinsinden Tecrübesi	253
Grafik 58: İç Kontrol Ekibindekilerin Uzmanlık Alanları	254
Grafik 59: Performansa Dayalı Teşvik Primi.....	255
Grafik 60: Yönetim Kurulu Üyelerinin Mesleğin İcrası Kaynaklı Yargılanması ve Ceza Alması	256
Grafik 61: Denetçinin Yaşına İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü.....	257
Grafik 62: Denetçinin Cinsiyetine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü	257
Grafik 63: Denetçinin Öğrenim Durumuna İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü.....	258
Grafik 64: Denetçinin Deneyimine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü	258
Grafik 65: Denetçinin Sektörel Uzmanlığına İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü	259
Grafik 66: Denetçinin Algıladığı Denetim Kalitesine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü	259
Grafik 67: Denetçilerin Düzenli Mal Bildirimine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü ..	260
Grafik 68: Yöneticilerin Danışmanlık, Muhasebe, Bağımsız Denetim ve Vergi Danışmanlığı Hizmetlerini Tek Bir Muhasebe Firmasından Alınmasına İlişkin Görüşleri.....	261
Grafik 69: Yabancı Ortaklı Denetim Firması ile Çalışan Şirket Yöneticilerinin, Yabancı Ortaklı Çalışmayı Değerlendirmesi.....	263
Grafik 70: İşletmelerin Yöneticilerinin Denetimle Bağlantılı Konular Hakkında Görüşleri.....	263

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
Ar&Ge	Araştırma ve Geliştirme
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
Blm.	Bölüm
BT	Bilgi Teknolojileri
CEO	Chief Executive Officer - İcra Başkanı
CFO	Chief Financial Officer - Finansal İşler Genel Müdürü
DF	Denetim Firması
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FTSE	Financial Times Stock Exchange
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKP	Kurumsal Kaynak Plânlaması
KKPP	Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri
KKS	Kalite Kontrol Standardı
md.	madde
min.	minimum, asgarî, en az
NAS	Non Audit Services
ör.	Örneğin, örnek olarak
s.	sayı / sayfa
SOX	Sarbanes-Oxley
SMMM	Serbest Muhasebeci Malî Müşavir
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları/Standardı
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSB	Türkiye Sigorta Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	Yeminli Malî Müşavir

Not: Tezde kullanılan ve kaynaklarda geçen kurumların adlarına ilişkin yaygın kullanımı olan kısaltmalar, anılan kurumların sayıca çok fazla olması nedeniyle, “[Denetimle İlişkili Kurumlar Tablosu](#)” adıyla ayrı bir tablo haline getirilmiş; tezde doğrudan kullanılsa da denetimle ilgili başka kurumların adlarına da tabloda yer verilmiştir.

DENETİMLE İLİŞKİLİ KURUMLAR TABLOSU

KISALTMA	ORJİNAL AD	ÇEVİRİ
AAA	American Accounting Association	Amerikan Muhasebe Birliği
AAC	Audit and Assurance Council	Denetim ve Güvence Konseyi (İngiltere)
AAERs	Accounting and Auditing Enforcement Releases - SEC	Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları - SPK
AAOIFI	The Accounting and Auditing Organisation for Islamic Financial Institutions	İslâmî Finans Kurumları için Muhasebe ve Denetim Örgütü
ACAP	United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession	Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners	Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği
		Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu
AICPA	American Institute of CPAs (kısaltılmış) / American Institute of Certified Public Accountants (açık)	Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü
		Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AMEX	The American Stock Exchange	Amerikan Menkul Kıymetler Borsası
AMU	Audit Monitoring Unit (Scotland)	Denetim İzleme Birimi (İskoçya)
ARSC	Accounting and Review Services Committee	Muhasebe ve Gözden Geçirme Komitesi
ASB	Auditing Standards Board	Denetim Standartları Kurulu
ASG	Accounting Study Group (EC)	Muhasebe Çalışma Grubu (AB)
AUASB	Auditing and Assurance Standards Board (Australia)	Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Avustralya)
CaIPERS	California Public Employees' Retirement System	Kaliforniya Kamu Çalışanları Emeklilik Sistemi
CAQ	Center for Audit Quality	Kalite Kontrol Merkezi
CEPA	Code of Ethics for Professional Accountants	Muhasebeciler için Etik Kurallar
CEPC	Code of Ethics for Professional Conduct	Meslekî Davranış için Etik Kurallar
CFE	Certified Fraud Examiners	Sertifikalı Hile Araştırmacıları
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	Kanada Yeminli Malî Müşavirler Enstitüsü
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

KISALTMA	ORİJİNAL AD	ÇEVİRİ
CNCC	La Compagnie nationale des commissaires aux comptes	Ulusal Denetçiler Derneği
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technologies	Enformasyon ve İlişkili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri (EİTKH)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	Treadway Komisyonu Sponsor Kurumlar Komitesi (SKK)
CPA	Certified Public Accountants	Serbest Muhasebeci Malî Müşavir
CPAB	Canadian Public Accountability Board	Kanada Hesap Verilebilirlik Kurulu
CCRC	Conseil Canadien Sur la Reddition de Comptes	
CPC	Code of Professional Conduct	Meslekî Davranış Kuralları
DFSA	Dubai Financial Services Authority	Dubai Finansal Hizmetler Kurumu
DIPAC	La Délégation internationale pour l'audit et la comptabilité	Uluslararası Denetim ve Muhasebe Delegasyonu
	International Auditing and Accounting Delegation	
DTI	UK Department of Trade and Industry	Birleşik Krallık Ticaret ve Sanayi Departmanı
	Department of Treasury	Hazine Bakanlığı
EFFAS	European Federation of Financial Analysts Societies	Mali Analist Cemiyetleri Avrupa Federasyonu
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
EGAOB	European Group of Auditors Oversight Boards	Muhasebe Gözetim Kurulları Avrupa Grubu
EGIAN	European Group of International Accounting Networks and Associations	Uluslararası Muhasebe Ağları ve Birlikleri Avrupa Grubu
EQC	Engagement Quality Control	Sözleşme Kalite Kontrolü
FAF	Financial Accounting Foundation	Finansal Muhasebe Vakfı
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council	Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi
FASB	Financial Accounting Standards Board	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FCM	Fédération des Experts Comptables Méditerranéens	Akdeniz Sertifikalı Muhasebeciler Federasyonu
	Federation of Mediterranean Certified Accountants	
FED	Federal Reserve System	Amerika Birleşik Devletleri Merkez Bankası

KISALTMA	ORİJİNAL AD	ÇEVİRİ
FEE	European Federation of Accountants	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
	Fédération des Experts comptables Européens	
FRC	Financial Reporting Council	Finansal Raporlama Kurulu
FSA	Japanese Financial Services Agency	Japon Finansal Hizmetler Bürosu
FSA	UK Financial Services Authority	Birleşik Krallık Finansal Hizmetler Kurumu
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GAO	Government Accountability Office	Kamu Hesap Verilebilirlik Bürosu
GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council	Devlet Hesap İşleri Standartları Danışma Konseyi
GASB	Governmental Accounting Standards Board	Devlet Hesap İşleri Standartları Kurulu
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAG	Investor Advisory Group (PCAOB)	Yatırımcı Danışma Grubu
IAS	International Accounting Standards	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	International Accounting Standards Board	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland	İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer	Alman Kamu Denetçileri Enstitüsü
	Institute of Public Auditors in Germany	
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu

KISALTMA	ORİJİNAL AD	ÇEVİRİ
IFAC	International Federation of Accountants	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators	Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Uluslararası Forumu
IIA	Institute of Internal Auditors	İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Institute of Management Accountants	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	Uluslararası Sayıştaylar Birliği
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
OICV	Organisation Internationale des Commissions de Valeurs	Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonu
IRS	Internal Revenue Service	Gelir İdaresi Başkanlığı
ISAs	International Standards on Auditing	Uluslararası Denetim Standartları
ISO	International Organisation for Standardisation	Uluslararası Standartlar Örgütü
ISQC	International Standard on Quality Control	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institution	Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları
JICPA	Japanese Institute of CPAs	Japon Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu (kısa)	Public Oversight Authority
	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (uzun)	Public Oversight - Accounting and Auditing Standards Authority
MPG	Market Participants Group	Piyasa Katılımcıları Grubu
NAO	National Audit Office	Ulusal Denetim Bürosu
NASBA	National Association of State Boards of Accountancy	Muhasebecilik Eyalet Kurulları Ulusal Birliği
NASD	The National Association of Securities Dealers	Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği

KISALTMA	ORİJİNAL AD	ÇEVİRİ
NCFRR	National Commission on Fraudulent Financial Reporting	Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon
NYSE	The New York Stock Exchange	New York Menkul Kıymetler Borsası
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
PCPS	Private Companies Practice Section	Özel Şirketler Uygulama Seksiyonu
PEEC	Professional Ethics Executive Committee	Meslek Etiği Yönetim Komitesi
PIE	Public Interest Entity	KAYİK - Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
PIOB	Public Interest Oversight Board	Kamu Yararı Gözetim Kurulu
POB	Professional Oversight Board (UK)	Meslekî Denetim Kurulu (İngiltere)
SAG	Standard Advisory Group (PCAOB)	Standart Danışma Grubu
SASs	Statements on Auditing Standards	Denetim Standartları Bildirileri
SASsfARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services	Muhasebe ve Gözden Geçirme Hizmetleri Standartları Bildirileri
SCAS	Special Committee on Assurance Services	Güvence Hizmetleri Özel Komitesi
SEC	Securities and Exchange Commission	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
CMB	Capital Markets Board (Türkiye)	
SOX	Sarbanes-Oxley Act	Sarbanes-Oxley [Yasası]
SFO	Serious Fraud Office	Önemli/Ağır Hileler Bürosu
SQCS	Statement on Quality Control Standards	Kalite Kontrol Standartları Beyanı
TAC	Transnational Auditors Committee	Uluslararası Denetçiler Komitesi
TELFA	Trans European Law Firms Alliance	Trans-Avrupa Hukuk Firmaları Birliği
TESMER	Training and Education Center of TURMOB	TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi

KISALTMA	ORİJİNAL AD	ÇEVİRİ
TIDE	Institute of Internal Auditing - Türkiye	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMUD	Expert Accountants' Association of Turkey	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
EAAAT		
TÜRMOB	Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
WPK	Wirtschaftsprüferkammer	Kamu Denetçileri Odası
	Chamber of Auditors	
WFE	World Federation of Exchanges	Dünya Borsalar Federasyonu

Kaynak: Çeşitli kaynaklardan derlenmiştir.

Not₁: Mavi hücrelerdeki terimler, çalışmanın kaynaklarında geçen terimler olup, çalışmada doğrudan kullanılmamıştır.

Not₂: Bazı terimlerin farklı çeviriler sonucunda yaygın olarak kullanıldığı görülmüştür. Yeşil hücrelerdeki terimler çalışmada benimsenen ifadelerdir.

SEMBOLLER

₺	Türk Lirası
\$	Dolar
€	Avro
£	Pound/Sterlin
≈	yaklaşık olarak
>	büyüktür
<	küçüktür
/	veya
&	ve
%	yüzde
#	sayısı

GİRİŞ

Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası tarafından tanımlandığı şekliyle bağımsız denetim; halka açık bir şirketin finansal tablolarının, bağımsız denetim firması tarafından, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) ya da Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities Exchange Commission - SEC*) mevzuat ve kurallarına uyumlu biçimde incelenmesi ve tablolar hakkında görüş bildirilmesidir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe varmak, bu görüşü ilgi duyan taraflarla paylaşmaktır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

İfade edilen bu amaç, çoklu paydaşlı, karmaşık ilişkilerin ve çok ulusluluğun hâkim olduğu iş dünyasında daha büyük önem kazanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen fayda, denetim hizmetinin etkin olmasıyla sağlanabilir. Denetim mesleğinin geleceği, bağımsız denetimin algılanan değerinin yanı sıra, bağımsız denetimin kalitesi ve etkililiğiyle doğrudan ilişkilidir.

Şirket yolsuzlukları, yapılan denetim hataları, zaafılar ve bunların yol açtığı iflâslarla, yatırımcının güveninin sarsılması, ülkelerin ekonomileri ve finansal yapılarının hasar görmüş olması, bağımsız denetimin önemini artırmış, bağımsız denetim kuruluşlarının yeniden yapılanmalarını gerekli kılmıştır. Yalnızca 2002 yılı içerisinde dünyada 24 önemli muhasebe skandalı manşetlere taşınmıştır. 2001 yılında patlak veren Enron Skandalı bir dönüm noktası teşkil etmiştir. Dünyanın Enron Skandalı ile sarsıldığı dönemlerde, Türkiye’de de önemli yolsuzluklar yaşanmış; 2000–2001 Bankacılık Krizinde 23 bankaya el konulmuş, çok sayıda yatırımcı mağdur olmuş, ülke ekonomisi darbe yemiştir. Girift ilişkilerin varlığı, sistemin şeffaf olmaması gibi nedenler; el konulan en az yedi bankanın hatalı olduğu sonradan anlaşılan denetimlerini yapmış olan ve bu nedenle banka denetleme yetkisi iptal edilen bir denetim firmasının, isim değişikliği yolu ile daha sonra batacak olan bankaları denetlemeye devam etmesine olanak tanımıştır. Türkiye’de yaşanan yolsuzlukların boyutunun incelenmesi veri paylaşımının azlığı nedeniyle oldukça zordur, bu nedenle denetim firmalarının varsa yolsuzluklardaki paylarının ölçülmesi

de kolay değildir. Az sayıda da olsa bu konuda yapılmış değerli çalışmalar bulunmaktadır.

Yaşanan yolsuzluklar ve bunların yarattığı yıkımlar, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) SOX Yasası'nın ivedilikle hazırlanmasına neden olmuştur. SOX Yasası ile birlikte iç kontrolün etkinliğinin onaylanması zorunluluğu getirilmiş, danışmanlık hizmeti veren denetçinin, bu hizmete ilâveten, aynı müşteriye bir de bağımsız denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır. SOX Yasası ile birlikte ABD'de halka açık şirketlerin denetimiyle ilgili düzenleme yetkisi, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünden (*American Institute of CPAs - AICPA*) alınarak, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) verilmiştir. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*), halka açık şirketlerin denetimine ilişkin gözetim fonksiyonunu üstlenmiştir. Bu durum, meslektaş gözüyle incelemeye alternatif olarak getirilen bir gözetimdir. Çalışmada tüm bu değişimlere de yer verilmiş, bunun Türkiye'ye yansımaları ele alınmıştır.

Denetim firması – şirket işbirliği ile gerçekleşen yolsuzlukların yol açtığı maliyeti yüksek skandalların ardından, kurumsal yönetimin önemi anlaşılmış ve kalitenin sürekli gözlemlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants - IFAC*) mevzuatı bunu desteklemektedir. Kurumsal yönetim kavramı, SOX Yasası sonrası dönemde bağımsız denetimin kalitesini artıracak önemli bir faktör olarak önem kazanmıştır. Kurumsal yönetim, bir işletmeyi yönetenlerin zamanlarını, yeteneklerini ve kaynaklarını, paydaşların çıkarlarını en fazla koruyacak şekilde kullanmalarının sağlanması için süreçler oluşturulması ve bunların uygulanmasıdır.

Örgüt yapısı tasarımı, işletme stratejilerinin yürütülmesinde önemli bir araç olup, kuruluşun yeteneklerinin serbest kalacağı çevreyi belirlemektedir. Örgüt tasarımı; kuruluşun pazarla yüzleşmesi ve müşterilerine vereceği hizmet açısından kritik bir unsurdur. Bağımsız denetim firmaları, ülke ekonomisini doğrudan etkileyebilecek güvence verme yetkisine sahiptirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bağımsız denetim firmalarının, sergiledikleri kendi çalışmaları konusunda da kamuoyuna güven sunmak zorunda oldukları açıktır. Bu bağlamda; kalitenin sürekliliği, bağımsız denetim firmalarının kendileri için de elzemdir ve örgüt yapısı buna zemin hazırlayacak olan önemli bir unsurdur. Bu anlamda küresel piyasada

rekabet avantajı sağlamak arzusunda olan kuruluşlar olarak bağımsız denetim firmalarının, kendi örgüt yapıları üzerinde ciddiyetle durmaları son derece önemlidir. Bağımsız denetim kuruluşları söz konusu olduğunda, örgüt yapısı ayrı bir anlam ve önem taşımaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının toplum için taşıdığı anlam çerçevesinde, örgüt yapıları ulusal ve uluslararası yasalar ve mevzuat tarafından yönlendirilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de yerleşik halka açık şirketlerin, bağımsız denetim sürecinin kaliteye etki eden unsurlar açısından incelenmesi ve denetimin kalitesini artırmaya yönelik öneriler getirilmesidir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) Temmuz 2012’de uygulamaya konulması, Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) faaliyete geçmesi, çok sayıda mevzuat değişikliğinin eş zamanlı olarak gerçekleşmesi, denetim profesyonellerini bir anda tüm bu değişikliklere uyum sağlamak zorunda bırakmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetim firmaları; örgüt yapıları bağlamında da ele alınmış, köklü değişikliklerin yaşandığı bu süreçte yaşanması olası adaptasyon sorunları da ele alınmış ve bağımsız denetimin geleceği açısından yararlı olacağı düşüncesiyle çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarının ön plânda tutulması, bağımsız denetim açısından kalite olgusunun diğer mesleklerinkinden ayrılmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetim açısından kalite güvence sistemi; denetim firması düzeyinde kalite güvence sistemi, yani *İç Gözetim Sistemi* ve ulusal düzeyde kalite güvence sistemi, yani *Dış Gözetim Sistemi* şeklinde oluşturulur. Denetim firmalarının kendi bünyelerinde kalite güvence sistemi kurmaları yasal bir gerekliliktir. Dış Gözetim Sistemi, denetim işinin kalitesini ulusal düzeyde sağlamak ve denetim firması veya yasal denetçi tarafından yapılan işin gözden geçirilmesi için oluşturulmuştur (Selimoğlu, 2013: 27) ve Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumu Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı vasıtasıyla bu sistemin takipçisidir (www.kgk.gov.tr, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-301-633-%E2%98%BC-gozetim-ve-denetim-daire-baskanligi-.html, 25.09.2015).

Bağımsız denetim firmalarında bağımsız denetimin kalitesini değerlendirmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants* - IFAC) tarafından oluşturulan iki standart vardır;

- 1) Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*), Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol.
- 2) Uluslararası Denetim Standardı UDS 220 (Revize edilen) (*International Standard on Auditing 220 - ISA 220 (Revised)*), Tarihi Finansal Bilgi Denetimi Yapan Firmalar için Kalite Kontrolü.

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*), KGK tarafından birebir tercüme ettirilerek, Ekim 2013'te yayınlanmıştır. Türkiye Denetim Standartları (TDS'ler), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (BDY: 1. Blm., Md. 4).

KGK'nin da belirttiği üzere, Ek 15'te yer alan Kalite Kontrol Standardı 1'de (KKS 1) yer alan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kavramlar ve içerik açısından aynıdır. Bu çalışma KGK'nin anılan düzenlemelerinden önce başlamış, kapsamda bir değişiklik olmadığından Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'le devam edilmiştir. Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'de (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*) yer verilen denetim firması kalite kontrol sistemi unsurları aşağıdaki gibidir (www.ifac.org, 25.02.2012, [isqc-1.pdf](#)):

- Bağımsız denetim firması içinde, kalite için liderlik sorumlulukları,
- Bağımsızlık dâhil etik gereklilikler;
- Müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı ile özel anlaşmalar ve taahhütler;
- Denetim ekiplerinin atanması dâhil insan kaynakları;
- Sözleşme kalite kontrol gözden geçirme, görüş farklılıklarının giderilmesi ve danışmanlık dâhil sözleşme performansı;

- Şikâyetler ve iddialarla ilgili konular dâhil izleme ve
- Belgelendirme.

Revize edilen UDS 220’de yer verilen, denetim firması kalite kontrol sistemi unsurları da Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1’in (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*) neredeyse aynıdır (www.ifac.org, 25.02.2012b, [isa-220.pdf](#)).

Çalışma, halka açık şirketler ve bu şirketlerin bağımsız denetimine odaklanmaktadır. Bu çerçevede öncelikle literatür taraması yapılmış, mevzuat incelenmiştir. Çok sayıda değişken arasındaki ilişkilerin tanımlanabilmesi, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin anlaşılabilmesi açısından, çalışma için hem nicel, hem de nitel yöntemleri içeren betimsel analiz yöntemi seçilmiştir. Seçilen yöntem aracılığıyla, bağımsız denetim kuruluşları hakkında veriler, anketler yoluyla elde edilmiştir. Anketlerden ilki Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası bir bağımsız denetim firması ile anlaşması olan ya da uluslararası bir ağa dâhil olan denetim firmalarının yöneticilerine uygulanmıştır. İkinci anket denetim firmaları tarafından istihdam edilen her kademedeki denetçilere, son anket denetim firmalarının müşterisi olan Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin yöneticilerine uygulanmıştır. Elde edilen veriler istatistik yöntemleriyle değerlendirilmiştir. Çalışma doğal olarak farklı akademik çalışmalara ve düzenleyici kurumların çeşitli belgelerine atıflar yapmaktadır. Bu çalışmalarda geçen “sözleşme ortağı”, “denetim ortağı” ve benzer terimler; denetimde nihai sorumluluğu taşıyan veya taşıyacak olan denetçiyi ifade etmektedir.

Bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşlar, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) tarafından, *bağımsız denetim firması* terimiyle ifade edilmektedir. Yabancı literatürde de ‘firma’ terimi benimsenmiştir. Ancak KGK, *bağımsız denetim kuruluşu* terimini kullanmaktadır. Çalışmanın KGK öncesinde başlamış olması nedeniyle, çalışmanın başlığı *bağımsız denetim firması* ifadesini içermektedir. Bu nedenle, yabancı kaynaklar söz konusu olduğunda *bağımsız denetim firması*, KGK söz konusu olduğunda *bağımsız denetim kuruluşu* ifadesi tercih edilmiştir. Böylelikle, her iki ifade çalışmanın bütününde dönüşümlü olarak kullanılmıştır.

Çalışmanın çeşitli bölümlerinde verimlilik, etkililik ve etkinlik terimleri kullanılmıştır. Anlam karmaşasına yol açılmaması ve dil birliğinin sağlanması amacıyla terimlerin bu aşamada açıklanması uygun olacaktır. Verimlilik teriminin İngilizce karşılığı '*productivity*' olup, elde bulunan kaynaklardan optimum çıktı sağlamak anlamına gelmektedir. Etkililik teriminin İngilizce karşılığı '*effectiveness*' olup, kaynakları en iyi şekilde değerlendirerek mümkün olan en iyi sonucun alınması anlamını taşımaktadır. İngilizce karşılığı '*efficiency*' olan etkinlik terimi de, bir girdi-çıktı mekanizması aracılığıyla, işleri doğru yapabilme kabiliyetini ifade etmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM: KALİTE PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİM

Kalite perspektifinden bağımsız denetim başlığı altında, ilk olarak bağımsız denetimin tanımı, denetim türleri ve denetimin önemi ele alınmıştır. Bağımsız denetimin gerekliliğine vurgu yapılan, Bağımsız Denetimin Gelişimi başlığı altında; denetimin gelişim süreci ve kaliteli denetimin önemine, finansal raporlama ve denetimin kalitesi arasındaki etkileşime, bağımsız denetimle suistimal arasındaki ilişkiye, yirminci yüzyılda yaşanan suistimallere, bunu sonucunda artan kaliteli bağımsız denetime olan ihtiyaca değinilmiş; bağımsız denetim firmalarının suistimallerdeki sorumlulukları ortaya konulmaya çalışılmış ve denetim tarihinde bir dönüm noktası olduğu genel kabul gören SOX Yasası ile devam edilmiştir.

1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı, Türleri ve Önemi

Bu başlık altında denetim tanımlanmış, denetimin taşıdığı özellikler ele alınmıştır. Literatürde, yapılış nedenine göre denetim türleri, amaçlarına göre denetim türleri, KGK öncesi dönemlerde Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre denetim, Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre denetim, denetim faaliyetini gerçekleştirene göre denetim, yasal yönden denetim ve statü yönünden denetim şeklinde ayrımlar görülmektedir. Denetim yazınında yabancı dillerden çevirilerin çokluğu ve denetimin zaman içinde evrilmiş olması, denetim türlerine yönelik tanımlamalarda bazı tanım karmaşalarının görülmesinde etkindir. Çalışmada denetim, amaç yönünden denetim ve yasal yönden denetim olarak ayrılmıştır. Çalışmada yalnızca denetim ibaresinin geçtiği yerlerde kastedilen, bağımsız denetim ve denetçiden kastedilen bağımsız denetçi olacaktır.

1.1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Oxford Üniversitesi Yayınlarından 1977 yılında çıkan Oxford sözlüğünde denetim, hesapların düzenli olduğunun anlaşılması amacıyla yapılan resmi inceleme olarak tanımlanmıştır. Aynı sözlüğün günümüz versiyonunda ise denetimin tanımı, işletmenin ve finansal kayıtların doğruluk ve gerçeklik açısından incelenmesi olarak geliştirilmiştir (www.oxfordlearnersdictionaries.com, 23.02.2012, Oxford Advanced Learners' Dictionary). Thesaurus sözlüğüne göre denetim, 'muhasebe

prosedürlerinin ve kayıtlarının eğitimli bir muhasebeci ya da Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM) tarafından incelenmesidir' şeklinde tanımlanmıştır (www.thefreedictionary.com, Free Online Dictionary, 23.02.2012). Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre ise denetim, tecimsel, yani ticarî kuruluşlara ilişkin sayışımın, diğer bir deyişle hesapların düzeninde olup olmadığı, yasalara, tüzük ve yönetmeliklere uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler, olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr, 23.02.2012, Türk Dil Kurumu). Bu tanımlara tarafsızlık ve bağımsızlık benzeri özellikleri de ekleyerek zenginleştiren çok sayıda sözlük tanımı ilâve edilebilir.

Denetimin rolünü ve işlevini araştırmak, araştırma projeleri için önerilerde bulunmak, kanıta ilişkin sorunları incelemek ve muhasebecilerin denetime bakış açılarının durum saptamasını yapmak üzere ABD'de oluşturulmuş olan komitenin, 1969–1971 yılları arasında gerçekleştirdiği çalışmaların raporları Accounting Review dergisinde 1972'de ilâve bir sayıda yayınlanmıştır. Buna göre denetim; iktisâdi işlem ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden oluşturulmuş kriterlere ne derece uyumlu olduğuna dair kanıtların, sistematik ve tarafsız bir şekilde elde edilip, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesi süreci olarak tanımlanmıştır (Committee on Basic Auditing Concepts, 1969–71, 1972: 18).

Enron Skandalı sonrasında görülen ihtiyaç üzerine çıkarılan SOX Yasası (2002) çerçevesinde denetim; halka açık bir şirketin finansal tablolarının, bağımsız denetim firması tarafından, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) ya da Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) mevzuat ve kurallarına uyumlu biçimde incelenmesi ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi olarak tanımlanmıştır (<http://uscode.house.gov/>, 12.12.2011, United States House of Representatives). Bağımsız denetim, denetçi tarafından gerçekleştirilir. Denetçi; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) kayıtlı bir SMMM firması veya kendi adına çalışan bir SMMM olabilir (<http://pcaobus.org/>, AU 1, 16.01.2015). Knechel ve arkadaşlarına göre denetim; mevzuatın gereklerine ve ekonomik talebe cevaben, uzmanlar tarafından verilen profesyonel bir hizmettir (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik ve Velury, 2013: 386).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne (BDY) 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 bağlanmasıdır (www.kgk.gov.tr, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeli.html, 01.01.2015).

BDY'nin 4. Maddesine göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli malî müşavirlik ya da serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir (gös. yer.).

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri çeşitli kıstaslara göre sınıflandırılabilir. Örneğin, *yapılış nedenine göre* değerlendirildiğinde *Zorunlu Denetim* ve *İsteğe Bağlı Denetim* ayrımı görülür. Denetimin *yapılış sıklığı açısından* sınıflandırılması da düşünülebilir. Bu sınıflandırmada; *Sürekli Denetim* olarak da tanımlanan *Yıl Sonu Denetimi*, *Özel Denetim* ve *Sınırlı Denetim*, yani *Ara Denetim* tanımları görülmektedir. *Denetim Faaliyetini Gerçekleştirene Göre Denetim* sınıflandırması *Dış Denetim*, *İç Denetim* ve *Kamu Denetimi* olarak yapılabilir. Denetim türleri *Amaçlar Yönünden* ayrıldığında karşımıza; *Finansal Tablo Denetimi*, *Uygunluk Denetimi* ve *Faaliyet Denetimi* çıkmaktadır.

Literatür incelendiğinde, son iki sınıflandırmada ortaya çıkan tanımların birbirleriyle örtüştüğü görülmektedir. Bu durumda, *İç Denetim* tanımı *Faaliyet Denetimi* tanımı ile; *Kamu Denetimi* tanımı *Uygunluk Denetimi* tanımıyla ve *Dış Denetim* tanımı *Finansal Tablo Denetimi* tanımıyla örtüşmektedir.

1.1.2.1. Amaç Yönünden Denetim

Amaç yönünden denetimi; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak alt türlere ayırmak mümkündür. Belirtilen denetim alt türlerine bu

başlık altında değinilmiştir. Faaliyet denetimi ve özellikle de uygunluk denetimi ağırlıklı olarak kamu sektöründe uygulama alanı bulan denetim türleridir.

1.1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi

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 bağlanmasıdır (BDY: 1. BIm., Md. 4). Malî tablo denetiminde amaç; malî tablolarının işletmenin malî durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst biçimde ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda görüş oluşturmaktır (Bozkurt, 2006: 27). Dış denetim; finansal tabloların ve bunlara temel teşkil eden kayıtların, bağımsız serbest muhasebeci malî müşavirler tarafından, finansal tablolar hakkında görüş bildirmek temel amacıyla incelenmesidir (Weston, 1966: 157).

Finansal tablo denetimi ifadesi yerine bağımsız denetim, dış denetim ve muhasebe denetimi ifadeleri de kullanılmaktadır. Finansal tablo denetimi, malî veya diğer adıyla finansal denetim ile karıştırılmamalıdır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde finansal kelimesinin karşılığında malî kelimesi yer almaktadır. Malî kelimesi de parasal anlamında kullanılan bir sıfattır (www.tdk.gov.tr, 05.01.2015). Sözlük çerçevesinde bu tanım, bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Hasan Kaval, bu konuyu şöyle açıklamaktadır (Kaval, 2008: 10):

“Ancak çoğu kez mali denetim ile kastedilen vergi denetimidir. Malî denetim muhasebe denetiminden farklıdır. Vergi denetiminde inceleme konusu vergi matrahıdır. Malî tabloların tamamı değil, özellikle vergi matrahını etkileyen konular inceleme konusu yapılır.değerleme ölçütü muhasebe denetiminden farklıdır ve vergi yasalarıdır”.

Finansal denetim teriminin birçok kaynakta, finansal tablo denetimi veya malî tablo denetimi yerine kullanıldığı görülmektedir. Kamu denetimi açısından değerlendirildiğinde finansal denetim (**financial audit**) ya da onay denetimi (**certification audit**), düzenlilik denetiminin geleneksel görevlerinin, fonksiyonlarının geliştirilmiş, etkinleştirilmiş şekli olan bir denetim tekniğidir (Gülen, 1998: 3). Onay

denetimi; denetlenen finansal tabloların sunumunun yeterli olduğunu, tabloların gerçeklere ve kurallara uygun biçimde hazırlandığını ve finansal tabloları oluşturan işlemlerin verilen yetkilere uygun olduğunu, parlâmentoya makul bir güven düzeyinde rapor edilerek yapılır. Rapor, denetlenen kurumların risk yönetim sistemlerini ve diğer iyi uygulamaları, kurumsal yönetim çerçevesine yerleştirme konusunda ne kadar ilerleme kaydettiklerini de yorumlar (www.nao.org.uk, 05.01.2015).

Diğer denetim türlerinin içinde bağımsız denetim olarak da adlandırılan dış denetim bu çalışmanın konusunu oluşturur. Çalışmada çeşitli bölümlerde farklı boyutlarıyla ele alınacak olan bağımsız denetimin kavramsal olarak anlaşılması, sağlıklı bir bağımsızlık tanımına bağlıdır. [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#)'da tanımlandığı şekliyle **bağımsızlık**; (a) Meslekî muhakemeden taviz verilmesine neden olacak unsurların etkisinde kalmadan sonuç bildirilmesine izin veren, dolayısıyla kişinin dürüstlük içerisinde hareket etmesini, tarafsızlığını ve meslekî şüpheciliğini kullanmasını sağlayan haldir. (b) Mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan bir üçüncü tarafın, o anda mevcut tüm özel şart ve durumları değerlendirerek, bir denetim şirketinin veya bir denetim ekibi üyesinin dürüstlüğünden, tarafsızlığından veya meslekî şüpheciliğinden taviz verdiği sonucuna ulaşmasına sebep olacak şart ve durumların engellenmesidir.

1.1.2.1.2. Faaliyet Denetimi

Performans denetimi (*performance audit/value for money*) ya da yönetsel denetim olarak da adlandırılan faaliyet denetimi; kurumun etkinliğini ve etkililiğini belirleme denetimidir. Faaliyet denetimi; iç denetçiler, kamu denetçileri ve SMMM tarafından gerçekleştirilebilir. Sınamanın amacı kurumun herhangi bir bölümünün etkililiğini belirlemek olduğu sürece, faaliyet denetimi terimi kullanılabilir. Kurumun faaliyetlerini daha etkili ve etkin hâle getirmede yardımcı olma amacını güdüyorsa, iç denetçinin iç kontrolün etkililiğini araştırması, faaliyet denetimine örnektir. Benzer biçimde, işletmenin ürünlerini etkili ve etkin biçimde üretip üretmediğini belirleme amacı güdüyorsa; şirketin montaj hattı personelini uygun şekilde eğitip eğitmediğinin belirlenmesi de, faaliyet denetimine girmektedir ([Arens, Elder, Beasley, 2012: 666](#)).

Amaçlar yönünden sınıflandırıldığında faaliyet denetimi olarak tanımlanan denetimin bu türü; denetim faaliyetini gerçekleştirene göre sınıflandırıldığında, iç denetim olarak tanımlanmaktadır. İç denetim; finansal faaliyetlerin ve diğer faaliyetlerin kuruluşun kendi çalışanları tarafından gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir (Weston, 1966: 157). Tanımı, 1960'larda sade ve çok genel olarak yapılmış olan bu kavram, sonrasında farklı kurumlar tarafından değişik biçimlerde daha detaylı olarak tanımlanmıştır. İç denetim hizmeti, yönetime, sistemlerin ve kontrollerin düzgün çalıştığı yönünde objektif değerlendirme sağlar. İç denetim kendi dışındaki kontrolleri uygunluk ve etkinlik açılarından ölçüp değerlendirdiğinden, iç kontrol sistemi için anahtar konumundadır. Böylelikle yönetim kurulu, sistemin bütününe ne ölçüde güvenebileceğini, bireysel olarak yöneticiler de sistemlerin ve sorumlu oldukları kontrollerin ne derece güvenilir olduğunu bilir (National Audit Office of England, www.nao.org.uk, 26.02.2012, NAO England, 2009: 134).

İç Denetçiler Enstitüsü (*Institute of Internal Auditors - IIA*) tarafından yapılan tanım çerçevesinde **iç denetim**; işletmenin operasyonlarına katma değer katmak ve amaçlarına erişmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız güvence verme ve danışma faaliyetidir. Risk yönetiminin, kontrolün ve kurumsal yönetimin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesine sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek, işletmenin amaçlarına erişmesinde yardımcı olur. İç denetim faaliyeti, işletmenin kurumsal yönetim, operasyonlar ve bilgi sistemleri üzerindeki kontrolünün etkinliğini ve uygunluğunu değerlendirmelidir (<https://na.theiia.org>, 15.01.2015). Bu açıklama çerçevesinde iç denetim aşağıdakileri içermelidir (Fraser ve Lindsay, 2004: 7);

1. Finansal ve operasyonel bilginin doğruluk ve güvenilirliği
2. Operasyonların etkinliği ve verimliliği
3. Varlıkların korunması
4. Yasalara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyma.

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği TÜSİAD İç Denetim Alt Çalışma Grubu tarafından gerçekleştirilen araştırmanın (2010) 'Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler' adlı sunusunda aşağıdaki saptamalar ve öneriler yer almaktadır: (1) Ekonomik kriz dönemlerinde iç denetimin rolü artmaktadır. (2) İç denetimden beklenenlerin yerine getirilmesi açısından, iç denetçilerin bağımsızlığı önemlidir. (3) Denetim komitesi yanında iç denetim, bağımsız denetime de yardımcı

olur. (4) Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde iç denetim fonksiyonu dış kaynak kullanımı yoluyla da sağlanabilir. (5) Uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeyi artırılmaya çalışılmalıdır. (6) Türkiye’de malî sektörle çok yakın iş birliği halindeki reel sektörde, iç kontrol ve/veya iç denetime yönelik yasal bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, büyük ölçekli şirketlerde ve halka açık şirketlerde iç denetim yasal olarak zorunlu olmalıdır (TÜSİAD İç Denetim Alt Çalışma Grubu, Ali Kamil Uzun vd., 2010; Seminer Sunumu: Şaban Uzun, alıntılanan slayt no. 41–42 44–45).

Denetimin en önemli unsurlarından biri olan bağımsızlık ve işinde uzman olma, faaliyet denetiminde de önemini korumaktadır. Zamanlama, izlenecek metodolojinin seçimi, detaylara yer veren raporlama, kanıt toplama ve toplantılar yoluyla iletişim, faaliyet denetimi gerçekleştirilirken göz önünde bulundurulması gereken diğer faktörlerdir (Şaban Uzun, *An Overview of Operational...*, 2008: 279).

1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (**compliance audit**), işletme yönetimi ya da devlet kurumları gibi otoritelerce önceden oluşturulmuş olan kuralların, kriterler olarak kabul edilmesi sonrasında, uygulayıcıların bunlara uyma derecelerinin ölçülmesidir. Bir işletmenin; örneğin bir sözleşmenin gereklerine veya dışsal bir kurum veya otorite tarafından önceden tanımlanmış olan ve bir faaliyet için uygulanabilen kurallara ve mevzuata uyup uymadığını teyit etmek için yapılan denetimdir (www.businessdictionary.com, 26.03.2013, compliance-audit.html). Amaçlar yönünden sınıflandırıldığında uygunluk denetimi olarak tanımlanan denetimin bu türü; denetim faaliyetini gerçekleştirene göre sınıflandırıldığında, kamu denetimi olarak tanımlanmaktadır. Yüksek denetim ifadesi literatürde sıklıkla kamu denetimi ifadesi yerine kullanılmaktadır.

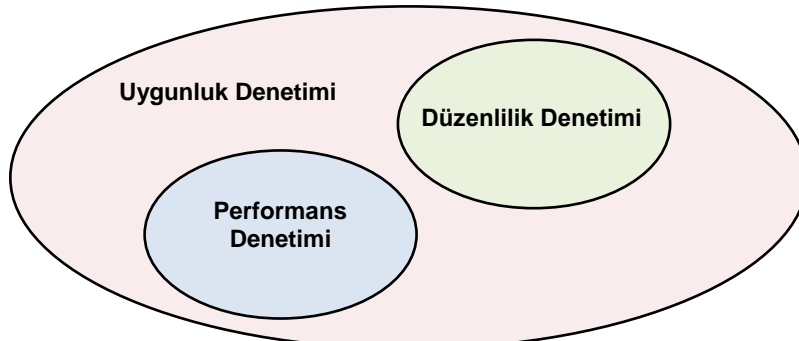
Yüksek denetimi uluslararası plâformda düzenleyen *Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklarasyonundan*, yüksek denetimin tanımlanması amacıyla yararlanılmıştır. Aşağıdaki açıklamalar genel olarak Sayıştayların kabul ettiği sekiz ilkedен derlenmiştir.

Yüksek denetim kurumları Sayıştaylardır. Sayıştaylar, yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehtar tarafından kullanılan kamu fonlarını kaynaklarını ve aktiflerini; devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin toplanmasını; devlet veya

kamu kurumlarının hesaplarının yasallığını ve düzenliliğini; finansal yönetimin ve raporların kalitesini; devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetler. Sayıştaylar yani yüksek denetleme kurumları, devlet veya kamu kurumlarının politikalarını denetlemez; kendilerini politika uygulamasının denetimiyle sınırladırlar.

Sayıştaylar, tarafsız kalabilmek ve tarafsız görünmek için; kendi elemanlarının, denetledikleri kurumlar ile çok yakın bir ilişki içine girmemelerini sağlar. Sayıştay kendisine ait sorumluluklarını yerine getirmede tam takdir yetkisine sahip olup, kamu fonlarının kullanımının ve yönetiminin iyileştirilmesi konusunda çaba gösteren devlet veya kamu kurumları ile iş birliği yapar. Sayıştaylar, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants - IFAC*) veya diğer tanınmış standart-belirleyici organların resmi dokümanlarını temel alan uygun meslek ve denetim standartları ile meslekî ahlâk kurallarını kullanırlar. Sayıştaylar aynı zamanda anayasa, yasalar veya mevzuatın gerektirdiği şekilde, Yasama organına veya diğer devlet organlarına yıllık faaliyet raporu sunar ve bu raporu kamuoyunun istifadesine arz eder (www.sayistay.gov.tr, 26.02.2012, [MexicoDeklerasyonu.pdf](#)).

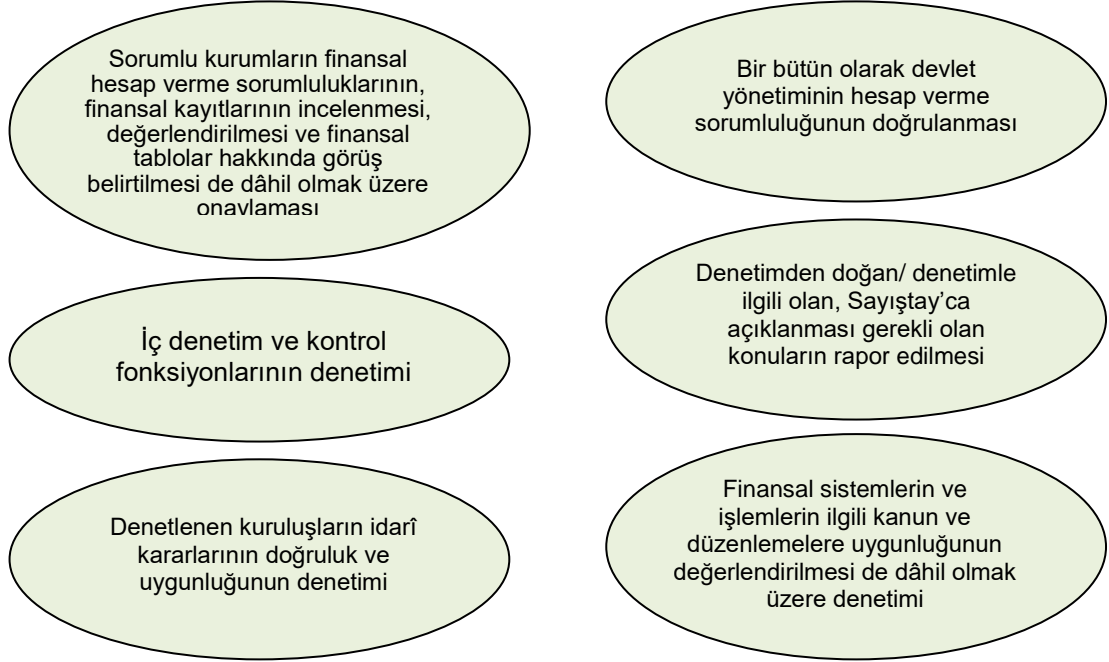
Özel sektör kuruluşlarının denetim tanımları ile kamu kuruluşlarına veya kamu orijinli denetimlere ilişkin tanımlar arasında, doğal olarak belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Uygunluk denetiminin kamu açısından tanımı da farklı unsurları içermektedir.



Şekil 1: Kamuda Uygunluk Denetiminin Kapsamı

Kaynak: Gülen, Fikret (1998). *Finansal Denetim*. Birinci Basım. Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı. s. 1 ve 3'ten düzenlenmiştir. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=39>, 26.02.2012.

Devlet denetimi düzenlilik ve performans denetimini kapsadığı yukarıdaki şekilden görülmektedir. Aşağıda Şekil 2’de bunlardan biri olan düzenlilik denetiminin aşamaları gösterilmiştir.



Şekil 2: Kamuda Uygunluk Denetimi Çerçevesinde Düzenlilik Denetiminin Aşamaları

Kaynak: Gülen, Fikret (1998). *Finansal Denetim*. Birinci Basım. Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı. s. 1 ve 3’ten düzenlenmiştir. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=39>, 26.02.2012.

T.C. Sayıştay Başkanlığının tanımına göre *düzenlilik denetimi*; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile malî rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesidir. Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygun olup olmadığının saptanması ve malî yönetim ile iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi bu denetimin kapsamındadır (www.sayistay.gov.tr, 26.03.2013, [Düzenlilik Denetimi Rehberi](#), Şubat 2013: 3).

Şekil 1’de görüldüğü üzere devlet denetimi kapsamında uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin yanı sıra performans denetimini de gerektirir. Performans denetiminin aşamaları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.



Şekil 3: Kamuda Uygunluk Denetimi Çerçevesinde Performans Denetiminin Aşamaları

Kaynak: Gülen, Fikret (1998). *Finansal Denetim*. Birinci Basım. Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı. s. 1 ve 3'ten düzenlenmiştir. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=39>, 26.02.2012.

Finlândiya Sayıştay'ı tarafından yapılan tanıma göre; performans denetimi sağlıklı bir finansal yönetimini vurgularken, finansal denetim yasallık ve bütçeye uygunluğa vurgu yapmaktadır. Performans denetimi; ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik üçlüsüne odaklanır ve denetim soruları buna göre yapılandırılırken, aynı zamanda finansal yönetimin yasallığı ve bütçeye uyumu da gözetilir ([National Audit Office of Finland](http://www.vtv.fi), www.vtv.fi, 26.02.2012, [NAO Finland](http://www.nao.fi), 2007: 9).

Ekonomik Denetim

Ekonomik Denetim; kamu sektörünün operasyonel ve finansal performansının, vatandaştan toplanan vergilerin uygun biçimde değerlendirilmesi bakımından geniş kapsamlı gözetimidir. Diğer bir deyişle, hükümetin doğru faaliyetler içinde olduğunun, faaliyetlerin olabilecek en düşük maliyetle gerçekleştirildiğinin ve vatandaşlar için iyileştirilmiş çıktılara katkıda bulunması açısından gözetimidir (www.treasury.wa.gov.au, 26.02.2012, [Department](http://www.treasury.wa.gov.au) of Treasury, Government of Western Australia).

1.1.2.2. Yasal Yönden Denetim

Yasal yönden denetim, *Dış Denetim*, *İç Denetim* ve *Kamu Denetimi* olarak ayrılır. Bu ayırım aynı zamanda, *Denetim Faaliyetini Gerçekleştirene Göre Denetim* sınıflandırması ile uyumludur. Yasal yönden denetim, *Statü Yönünden Denetim* olarak da ifade edilebilir. Avrupa Birliği mevzuatında **statutory audit** ifadesi geçmektedir. *İç Denetim* tanımının *Faaliyet Denetimi* tanımı ile; *Kamu Denetimi* tanımının *Uygunluk Denetimi* tanımıyla ve *Dış Denetim* tanımının *Finansal Tablo Denetimi* tanımıyla örtüştüğü **Amaç Yönünden Denetim** başlığı altında ele alınmış olduğundan tekrar edilmeyecektir.

1.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi

İktisâdi yaşam, insanların bir arada toplum halinde yaşama gereği duymasının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İktisâdi yaşam çeşitli önem seviyelerinde sonuçlar doğuracak olan kararların alınmasını, karar alma ise alternatifler arasında seçim yapmayı gerektirir. Seçimin sağlıklı olması; tamamen değerlendirilmek üzere elde edilmiş olan verilerin doğru, geçerli ve güvenilir olmasına bağlıdır. Bunun tersi bir durumda yalnız karar alıcılar değil, aynı zamanda etkileşim sonucu toplumun önemli bir kesimi ve paydaşların da zarar görmesi ve sisteme olan güvenin sarsılması söz konusudur. Günümüzün yoğun, karmaşık ve çok taraflı ekonomik ilişkileri, işlemleri etkileme ihtimali bulunan bilginin güvenilirlik, uygunluk ve doğruluğunu teminat altına alma gereksinimindedir. Tarihsel gelişimi incelendiğinde, denetim kavramının bu gereksinimi karşılamak amacıyla ortaya çıktığı söylenebilir.

Bu başlık altında denetimin gelişim süreci, finansal raporlama ve denetimin kalitesi arasındaki etkileşim, bağımsız denetimle suistimal arasındaki bağ, yirminci yüzyılda yaşanan suistimaller ve kaliteli bağımsız denetime olan ihtiyaç, bağımsız denetim firmalarının suistimallerdeki sorumlulukları ve denetim tarihinde bir dönüm noktası olan SOX Yasası ile kalite arasındaki ilişki ele alınmıştır.

1.2.1. Denetimin Gelişim Süreci ve Denetimde Kalitenin Önemi

[R. Gene Brown](#) 1962 yılında yayınlanan, değişen denetim hedef ve tekniklerine yer verdiği makalesinde, denetimin tarihçesini de ele almıştır. Makaleye göre 16.

yüzyıldan önceki dönemde, muhasebe devlet ve aile birimlerini kapsıyordu. Hükümdarın hazinesinin zimmete geçirilmekten korunması amacıyla bağımsız olarak çift taraflı kayıtlar tutuluyordu. Diğer bir amaç ise, raporların doğruluğunun güvence altına alınmasıydı. Periyodik envanterler çıkartılıp, muhasebe kayıtlarıyla tutarlılığı denetleniyordu (Brown, 1962: 696). Roma İmparatorluğu döneminde denetim, maliyeden ve yönetimden sorumlu yetkililerin hile içeren edimlerini önlemeye yönelikti. İmparatorluğun yıkılışını takiben, denetim, İtalyan şehir devletlerinin elbirliğiyle gelişti. Floransalı, Cenovalı ve Venedikli tacirler, Eski Dünyadan değerli malları getiren gemi kaptanlarını denetçiler yoluyla hileye karşı kontrol etmişlerdir.

Tarihte yaşanan ve yukarıda tanımlanan şartlar çerçevesinde; L. Fitzpatrick tarafından yapılan erken dönem denetim amaçları tanımı şöyledir (Brown, 1962: 697): “Denetim, on altıncı yüzyıla gelene değin, malî sorumlulukları olan kişilerin dürüstlüklerinin doğrulanması amacına uygun biçimde tasarlanmıştır.” Temel olarak Sanayi Devrimi dönemine değin, denetim amaçlarında belirgin bir değişiklik olmazken, tutumlarda önemli değişiklikler olmuştur. Bunlardan ilki, düzenli ve standart muhasebenin hem doğru raporlama hem de hile önleme açısından istenir olması; ikincisi ise küçük-büyük ayırımı yapılmaksızın işletmelerin hesaplarının bağımsız denetime tabi olmasının genel kabul görmesidir.

Büyük Britanya'nın yaşadığı en büyük ekonomik büyüme 1850–1905 yılları arasında gerçekleşmiş, Sanayi Devriminin sonuçlarından biri işletmelerin şirketleşmesi olmuştur. Yönetimin girişimciden, yöneticilere geçişi denetim mesleğinin gelişimine uygun zemini hazırlamıştır. Brown'ın makalesine göre 1895 yılında yaşanan London & General Bank vakası sonrası, denetimde örnekleme usulü kullanılmaya başlanmıştır. Dönemin değer verilen denetim kitaplarından birinin yazarı olan Lawrence R. Dicksee denetimin amaçlarını 1905 yılında şöyle açıklamıştır (Brown, 1962: 699): (1) Hilenin saptanması, (2) Teknik hataların saptanması, (3) Prensipten hatalarının saptanması. Takip eden dönemde, Amerikan denetim mesleği, kökeninden bağımsız olarak gelişme göstermiştir. Biçimlenme Dönemi olarak da anılan dönemde denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır: (1) Bir işletmenin gerçek finansal durumunu ve kazançlarını belirlemek, (2) İkincil amaç olarak hata ve hilenin saptanması.

Yukarıdaki sıralama; Robert H. Montgomery tarafından ilk kez 1912 yılında basılan kitabında yer aldığı şekliyle, 1923 ve 1927 basımlarında da aynen yer almıştır. Bu devre, aynı zamanda iç denetimin de önem kazanmaya başladığı dönemdir. McKesson & Robbins vakasının etki ve sonuçlarının hissedildiği 1933–1940 dönemi amaç kargaşasının yaşandığı, farklı görüşlerin ortaya atıldığı dönemde üzerinde anlaşılan ortak konu, kullanılan denetim teknikleri olmuştur. Hilenin tespitine yönelik çok sayıda denetim tekniğinin tasarlandığı bir sonraki dönem olan 1960 öncesi yirmi yıllık süre zarfında, denetim amaç ve teknikleri açısından ufak değişiklikler yaşanmıştır. Bu dönemde Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*) ve birçok muhasebe kitabı yazarı; bağımsız bir YMM tarafından yapılacak olan finansal tablo denetiminin temel amacının, müşavirin raporların doğruluğu yönünde görüş açıklaması olduğu, bu görüşlerin sahtecilik ve yolsuzluk benzerlerini ortaya çıkarmak açısından dayanak oluşturamayacağı tanımı benimsenmiştir (Brown, 1962: 701). Dünya ekonomisinin büyümeye devam ettiği, önemli teknolojik ilerlemelerin yaşanmasıyla şirketlerin büyüdüğü ve karmaşıklığın arttığı dönem olan 1960'lar ve 1970'ler Porter ve diğerleri (2005) tarafından; finansal bilginin itibarı ve etkin bir sermaye piyasasının faaliyetlerini ilerletmesi üzerinde *denetçilerin* önemli rol oynadığı dönem olarak tanımlanmıştır (alıntılayan Lee ve Azham, 2008: 4).

Denetimin tarihsel sürecini amaç, detay ve önem açısından değerlendirilmiş şekliyle gösteren tablo aşağıdadır. Tablo çeşitli kaynakların incelenmesi sonucunda elde edilen bilgilerin bütünleştirilmesi yoluyla düzenlenmiştir. Dönemler çok çeşitli şekillerde belirlenebilir. Ancak, bu alanda yazılmış erken dönem makalelerinden olduğu için, 1960 yılına kadar olan kısım Brown (1962) tarafından ele alındığı biçimiyle aynen kullanılmıştır. Sonraki dönemler ise kullanılan kaynakların ele aldığı şekliyle kullanılmıştır. Bunun dışında özel amaçlı bir dönem ayırımı yapılmamıştır.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetimin Amaçları	İncelemenin Kapsamı	İç Denetimin Önemi
1500 Öncesi	Hilenin saptanması	Detaylı	Bilinmiyor
1500 – 1850	Hilenin saptanması	Detaylı	Bilinmiyor
1851 – 1905	Hilenin saptanması	Ağırlıklı olarak detaylı, örneklemelere de rastlanıyor, bazı testler de yapılıyor	Muhasebenin standart sistemleri arasında varlığı kabul ediliyor, fazla önemsenmiyor
	Maddî hatanın saptanması		
1906 – 1933	Raporlanan finansal durumun doğruluğunun belirlenmesi	Detaylı ve testlerle	Biraz görülüyor ve önem kazanıyor
	Hile ve hataların saptanması		
1934 – 1940	Raporlanan finansal durumun doğruluğunun belirlenmesi	Örnekleme, yeni tekniklerin geliştirilmesi	İlgi uyandırıyor
	Hile ve hataların saptanması		
1941 – 1960	Raporlanan finansal durumun doğruluğunun belirlenmesi	Örnekleme, yeni tekniklerin geliştirilmesi	Önemle vurgulanıyor
1961 – 1970	Raporlanan finansal durumun doğruluğunun ve finansal tabloların dürüstlüğünün belirlenmesi	Önceki döneme benzeyen yöntemler	Önemle vurgulanıyor
1971 – 1980	Finansal tabloların doğru ve dürüst biçimde sunulduğunun onaylanması	İç kontrole güven arttıkça, detaylı içerik testleri terk ediliyor, sisteme güveniliyor	Önemle vurgulanıyor
1981 – 1990	Finansal tablo denetimi, denetim müşterilerine danışmanlık yapılması	Testler, detaylı incelemeler, çözümleyici yöntemler, risk temelli denetime geçiş	Önemle vurgulanıyor
1991 – 2000	İş Riski Yaklaşımı: Müşterinin iş risklerinin çoğunluğunun denetime konu edilmesi	Testler, detaylı incelemeler, çözümleyici yöntemler	Önemle vurgulanıyor
	Müşterinin yönetim konularındaki kabiliyeti		
2001 – 2010	Mevzuat ve kurallara uyumun incelenmesi, finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi	Testler, detaylı incelemeler, çözümleyici yöntemler	Önemle vurgulanıyor
2011 –	Oluşturulmuş olan kriterlerle finansal bilgi arasındaki bağıntının derecesinin belirlenmesi ve raporlanması	Kontrol testleri, işlemlerin bağımsız testleri, analitik işlemler, bakiyelerin detaylı incelenmesi	Finansal raporlama üzerinde iç denetimin etkinliği raporlanıyor

Kaynak: 1960 yılına kadar olan kısım Brown, R. (1962). "Changing Audit Objectives and Techniques". *Accounting Review*, 37(4), sayfa 696'dan düzenlenmiştir.

1960–2000 yılları arasındaki dönem için faydalanılan kaynak: Lee, Teck-Heang, Ali, Md. Azham (2008). "The evolution of auditing: An analysis of the historical development". *Journal of Modern Accounting & Auditing*, 4(12), 1–8.

1989'dan itibaren olan kısım için kısmen aşağıdaki kaynaktan faydalanılmıştır: American Institute of Certified Public Accountants. Research. Standards. Audit & Attest Standards. AU Section 329, Analytical Procedures.

<http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx#SAS43>, 10.05.2012.

2011'den günümüze olan kısım için faydalanılan kaynak: Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services*. 14. Basım. Boston, Prentice Hall.

1.2.2. Finansal Raporlama ve Denetimin Kalitesi Arasındaki Etkileşim

Bir sistem olarak muhasebe; işletmenin ekonomik verilerini, söz konusu organizasyona ilişkin finansal karar verme amaçlarında yararlı olan, ekonomik enformasyona dönüşümünü ifade eden bir *ekonomik bilgi sistemidir*. Muhasebe enformasyonu işletmenin ekonomik faaliyetleriyle ilgilenen çok çeşitli gruplar tarafından kullanılır. Muhasebe enformasyonunu kullanan tarafları, dâhili ve harici kullanıcılar olarak ayırmak mümkündür. Yönetim, finansal tabloların içeriğinden sorumludur. Yatırımcıların, kreditorlerin ve genel olarak kamunun ekonomik kararlarını, bilgilendirilmiş olarak almaları esastır. Böylelikle ortaya, finansal tabloları tarafsız bir gözle inceleyecek ya da denetleyecek olan bir tarafa olan ihtiyaç çıkmaktadır. Denetçi olarak SMMM'ler, yönetimin dâhili muhasebe sistemine mensup çalışanların hazırladıkları kanıtların da yardımıyla, finansal tabloları incelerler (Johnson ve Gentry, 1980: 13–17).

ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) üyesi Steven B. Harris American University Kogod School of Business tarafından düzenlenen etkinlikte, Amerikalıların doğrudan ya da dolaylı olarak sermaye piyasası araçlarına yatırım yaptığına vurgu yaparak, muhasebe ve denetimin önemine dikkat çekmiştir. Amerikan Nüfus İdaresi verilerine göre hanehalklarının yüzde 42'sinin sermaye piyasası araçlarını içeren emeklilik tasarruf plânlarının olması, denetim ve muhasebe arasındaki bağın hayatiyetini artırmaktadır (Harris, 20.03.2014).

İş dünyasının sınırlarının ortadan kalkma süreci, sermaye piyasalarının entegrasyonu, vergi alanında yaşanan gelişmelere paralel değişimler, şeffaflık, kurumsal yönetim benzeri kavramların daha sık kullanılır hale gelmesi ve daha pek çok unsur, finansal tabloların önemlerinin artmasına ve kullanım alanının gelişmesine yol açmıştır. Hegarty'ye (2007) göre finansal raporlama sistemi; (1) Muhasebe Standartları, (2) Yasal Düzenlemeler, (3) Gözetim ve Yaptırımlar, (4) Eğitim ve Öğretim, (5) Muhasebe Mesleği ve Ahlâk ve (6) Denetim Standartları gibi unsurlardan oluşmaktadır (alıntılayan Şaban Uzay, *Denetimde Kalite...*, alıntılanan slayt no. 3, Mayıs 2009). Finansal raporlamanın altyapısını oluşturan anılan unsurlar, bu çalışmada çeşitli boyutları ile ele alınmıştır.

Karar vermede bilimsel ve sistematik yaklaşım olarak tanımlanan yönetim bilimi ya da diğer adıyla yöneylem araştırmaları, sağlıklı sonuçlar elde edebilmek adına başka unsurların yanı sıra, öncelikli olarak enformasyona gereksinim duymaktadır. Kamunun, işletmelerin ve yatırımcıların amaçlarına hizmet etmesi beklenen yöneylem araştırmalarının, doğru bilgi olmaksızın kullanılmaz hale geleceği ve anlamsızlaşacağı aşıkârdır. Bir işletmenin muhasebe departmanı, gerekli verilerin sağlanması kritik rol oynayacaktır (Cook ve Russell, 1981: 9, 17).

Halka açık şirketlerin halka arz yoluyla sattıkları hisse senedi ve borçlanma araçlarına yatırım yapma düşüncesinde olan yatırımcılar çeşitli analizlere başvururlar. Bunların arasında yer alan temel analiz; ekonomik analiz ve endüstri analizinin yanı sıra, firma analizini de içerir. Malların özelliği, firmanın yönetimi, firmanın yer aldığı piyasalar ve bu piyasaların özelliklerine adaptasyon derecesi gibi nitel unsurların yanı sıra, nicel unsurlar da analizde yer alır. Nicel yönden yapılan analiz; firmanın geçmişte göstermiş olduğu performansın, bilânço, gelir tablosu fon kaynak kullanım tablosu gibi tablolar aracılığıyla incelenmesine yöneliktir. Menkul kıymet yatırımı yapan yatırımcıların en önemli sorunlarının arasında, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliği bulunmaktadır. Örneğin, kullanılan stok değerleme yöntemi ve şirketin kâr payı açıklamaları oldukça kritik değere sahip bilgilerdir (Başoğlu, Ceylan ve Parasız, 2009: 453–460). Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'na (TMS 1) göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir (www.kgk.gov.tr, 02.01.2015):

- (1) Dönem sonu finansal durum tablosu
- (2) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- (3) Döneme ait özkaynak değerışim tablosu
- (4) Döneme ait nakit akış tablosu
- (5) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar
- (6) Bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgi
- (7) İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. TMS 1'e göre finansal tabloların amaçları şöyledir:

- (1) İşletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak; böylelikle geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak,
- (2) Yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermek.

Geniş kullanıcı kitlesinin; yatırımcıları, kredi veren kuruluşları, derecelendirme kuruluşlarını, diğer ilgilileri ve genel olarak kamuyu kapsadığı düşünülebilir. Hem finansal tabloların belirgin özellikleri, hem de standartların varlığı nihayetinde denetimin kalitesi üzerinde etki edecek olan unsurları barındırmaktadır. Finansal tabloların karakteristik özelliklerinden bazıları aşağıdaki verilmiştir:

Finansal tablolar, yöneticilerin idarecilik performanslarını, yani kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımıyla ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterir (www.kgk.gov.tr, 06.01.2015, [KOBİ TFRS](#), s. 3). Ancak, yöneticilerin beceri, yetenek ve ahlâklarının, çalışanların sadakatinin, işletmenin saygınlığı ve sayılamayacak kadar çok sayıdaki olumlu ve olumsuz faktörün, rakamlara yansıtılmadığından finansal tablolarda sayısal olarak yer almadığı ([Usta](#), 2005: 63–64) unutulmamalıdır.

Yönetimin bir muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacı doğuran işlem, olay ve şartları belirlemesi muhtemelen (1) yönetimin, işletmenin işi ve faaliyet gösterdiği sektör hakkındaki bilgisine, (2) yönetimin cari dönemdeki iş stratejilerinin uygulanmasına ilişkin bilgisine, (3) yönetimin, işletmenin önceki dönemlerdeki finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin birikmiş deneyimine dayanır (www.kgk.gov.tr, [BDS 540](#), 2014: 18). Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetimin bilgi, deneyim ve etik değerleri gelir ve giderlerin belirlenmesine sübjektiflik katar. Örneğin, mal mevcutlarının değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklar, amortismanın hesaplanma yöntemlerinin değişiklik göstermesi benzeri nedenler, dönem sonu gelirinin farklı hesaplanmasına yol açar ([Usta](#), 2005: 63–64).

Finansal tabloların mutlak kesinlikle kabul edilmemesi gereğinin nedenlerinden biri enflasyon olgusudur. Enflasyonun kurumsal finansman üzerindeki etkileri aşağıdaki başlıklar altında değerlendirilmelidir (<https://financenmoney.wordpress.com>, 06.01.2015): (1) varlıkların yeniden değerlendirilmesi, (2) firma değeri ve enflasyon, (3) finansal kârlar ve enflasyon, (4) enflasyon ve finansal piyasalardaki yenilikler, (5) enflasyon ve finansal analiz, (6) enflasyon ve sermaye bütçelenmesi.

Ayrıca, paranın değerinin sabit kaldığı varsayımı, yapılan analiz ve yorumların sağlıklı olmasına yol açar (Usta, 2005: 63–64). Yukarıda değinilen finansal tabloların belirgin bazı özelliklerin yanı sıra, standartlar da denetimin kalitesi üzerinde etkilidir. Verili bir standart seti altında finansal raporlama, finansal tabloların düzenlenmesinden sorumlu olan yöneticilerin ve denetçilerin güdülerine duyarlıdır. Finansal tabloları düzenleyenlerin güdeleri, raporlama mevzuatının hazırlanması aşamasında piyasa güçleri ile politik güçler arasındaki oluşan etkileşime bağlıdır. Piyasa güçleri üstün kalitedeki finansal raporlamaya olan talep boyutunu içerir. Talebin boyutu ise şirketin halka açık hisselerinin miktarından, ödünç alınabilecek piyasanın büyüklüğünden, ekonomide varolan kamuyla veya özel sektörle sözleşme yapma kabiliyetinden ve benzerlerinden etkilenir. Politik güçler ise kanunların düzenlenmesine ve muhasebe standartlarının uygulanmasına devletlerin katılımının boyutuna, vergilere ve raporlanan gelirin oynaklığını azaltmaya yönelik politik teşviklere bağlıdır (Ball, Robin ve Wu, 2003: 1). Hong Kong, Malezya, Singapur ve Tayland'ın muhasebe kalitesini inceleyen Ball ve diğerleri, nihayetinde muhasebe kalitesini belirleyen faktörün, muhasebe standartları olmadığını, esasında denetçilerin ve yöneticilerin güdülerini etkileyenin, ekonomik ve politik unsurlar olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ball ve diğerlerinin bulgularını destekleyici verilere ulaşan çalışmalardan biri Christensen, Lee ve Walker tarafından 2008 yılında yapılmıştır. Almanya'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyulması 2005 yılından itibaren zorunlu hale gelmiş, bundan önce 1998–2005 yılları arasındaki dönemde, standartlara uyum isteğe bağlı bırakılmıştır. Bu sayede Christensen ve arkadaşları araştırmalarında gönüllü olarak geçen işletmeler ve direnen işletmeler olmak üzere iki veri setine ulaşabilmişler, böylelikle UFRS'lerin finansal raporlama üzerindeki etkilerini gözlemlene fırsatı bulabilmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; gönüllü

olarak UFRS'leri kullanan işletmelerde muhasebe kalitesinde artış görülürken, bu durum zorunlu geçişlerde gözlemlenmemiştir. Bunun üzerine; UFRS gibi yüksek kalitede muhasebe standartlarının, en azından UFRS uygulamanın faydalarını işletmeler algılayamadıklarında, daha üstün muhasebe kalitesi sağlamanın mutlak olmadığı sonucuna varmışlardır (Christensen et al., 2008: 1, 28).

Ashbaugh, Amerikan firması olmayan 211 şirket üzerinde yaptığı çalışmada, şirketlerin menkul kıymetlerinin işlem gördüğü menkul kıymetler piyasalarının sayısı arttığında, Uluslararası Muhasebe Standartları (*International Accounting Standards - IAS*) uyarınca hazırladıkları finansal bilgide de artış gözlemlenmiştir. İlâveten, Uluslararası Muhasebe Standartları (*International Accounting Standards - IAS*) daha fazla finansal bilgiyi gerekli kıldığında ve şirketlerin kendi ülkelerindeki genel kabul görmüş muhasebe standartlarına nazaran muhasebe metot seçimini kısıtladıkça; şirketlerin daha fazla finansal bilgi sağladığı ortaya çıkmıştır. Benzer bir durum şirketlerin yeni menkul kıymet arzı sırasında da görülmüştür. Ashbaugh'a göre bulgular, Leutz ve Verrecchia tarafından aynı yıl, 2001'de yayımlanan makaledeki önermeye de uygundur. Amerikan firması olmayan şirketlerin gönüllü olarak finansal bilgi sağlamalarının temelinde kendi sermaye maliyetlerinin bir bileşeni olan asimetrik enformasyonu azaltma çabası yatmaktadır (Ashbaugh, 2001: 131–132).

Paris'te 1 Temmuz 2007 tarihinde yapılan Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) yuvarlak masa toplantısında, panelist Michael Cook¹ sporla benzeşim kurarak finansal raporlamanın 'defansının' yani savunmasının daha fazla kuvvetlendiğini, bu kısmın finansal bilginin güvenilirliğini ve kredibilitesini korumaya yönelik tüm faktörleri kapsadığını belirtmiştir. Bu faktörler iç kontrol, denetim, sertifikasyon ve çalışanların kendi şirketlerini ihbar mekanizmasıdır. Savunmanın kuvvetli olmasının yegâne nedeni, uzun zamandır yalnızca savunma yapılmış olmasıdır. Sonuç olarak Cook, korumak için bu denli çaba harcanan finansal bilginin kullanılabilirliği, değeri ve uygunluğunun hızla azaldığını belirtmiştir (Cook, 2007: 7).

¹ **Michael Cook:** Deloitte & Touche, Burt's Bees, Comcast, International Flavors & Fragrances, Eli Lilly ve benzeri firmalarda denetim komitesi başkanlığı yapmış olan, Deloitte & Touche emekli Başkanı ve CEO'su.

Finansal bilginin kullanılabilirliği, değeri ve uygunluğunun tartışmaya açılmasına benzer biçimde ve paralel olarak; İngiliz Avam Kamarası Maliye Komitesi de, denetçilerin atılı oldukları sorumluluklarını yerine getirmede başarısız olduklarını, bunun göstergesinin, 2007–2008 ekonomik kriz döneminde olumlu görüş bildirdikleri finansal kurumların, kısa süre içinde batmaları olduğunu belirtmiştir ([House of Commons](#), 2009: 76). Bu saptama, denetim fonksiyonunun günümüzdeki rolünü ve uygunluğunu tartışmaya açmaktadır ([Humphrey](#), Kausar, Loft ve Woods: 2011: 432). Cook'a göre şirketler, piyasa için gerçekten anlamlı fark yaratacak olan finansal bilgiyi sağlama yönünde artan ölçüde çaba göstermektedir. Ancak şirketlerin sağladığı enformasyonun çoğu, kuralları olan temel finansal raporlama sisteminin kapsamı dışında verilmektedir. Bu tarz bilgiye olan ihtiyaç artarken, bu tip ihtiyaçlara savunma sistemi içinde karşılık verme kabiliyeti azalmaya devam etmektedir. Anılan 'ofansif' yani atılcı enformasyon; iş performans matrisleri ile pro-forma net kazanç bilgilerini kapsamaktadır ve geniş anlamda finansal raporlamanın uygunluğu ve kullanılabilirliğini artıracaktır ([Cook](#), 2007: 7).

Cook'un paneldeki görüşlerine yer verilmesindeki temel amaç, denetim kalitesinin tartışılmasından önce, denetlenen bilginin ne olduğu, belki de öncelikli olarak finansal raporlama ile kastedilen ve sunulanların günümüz ihtiyaçlarını tatmin edecek şekilde değişmesi ve düzenlenmesi gerekliliğine dikkat çekmektir.

[Macías](#) ve Muiño on beş Avrupa Birliği (AB) ülkesinden 1039 şirketin 2004–2005 yıllarına ait yıllık faaliyet raporları üzerinde yaptıkları çalışmanın sonucunda, tam UFRS uygulayıcısı ülkelerde muhasebe sistemlerinin temelde yatırımcı ve kreditorlerin ihtiyaçlarına odaklandığını, kısmî uygulayıcı ülkelerde ise gelir vergilerinin hesaplanması benzeri başka amaçlara hizmet ettiği yönünde kanıt bulmuşlardır ([Macías](#) ve Muiño, 2011: 74–75). Ele alınan çalışmalar doğrultusunda, genel olarak UFRS'lerin muhasebe kalitesi üzerinde olumlu etkileri olacağı, bunun finansal raporlamanın kalitesini artıracığından hareketle de UFRS'lerin denetim kalitesi üzerinde de olumlu etkileri olacağı sonucuna varılabilir.

Çalışmanın odağı UFRS olmamakla beraber, *denetimin finansal raporlamada güven sorununu ortadan kaldırma çabalarını* desteklemesi açısından standartlara yer verilmiştir. Muhasebe ve raporlama alanında standartların varlığı ve etkin biçimde uygulanır oluşu varsayımsal olarak muhasebenin kalitesini artıracak;

bu durum muhasebe verilerini girdi olarak kullanmak durumunda olan denetim firmalarının çıktılarının kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

Uluslararası kabul görmesine, çok sayıda ülkede mevzuat düzenlemeleri yoluyla uygulanmaya çalışılmasına karşın, UFRS'ler hakkında hem olumlu hem de olumsuz görüşler mevcuttur. Kaymaz ve Karaibrahimoğlu makalelerinde konuyu ele almış ve UFRS uygulamalarının engellerle karşılaşmasına rağmen, önemli maliyet tasarrufu sağlayabileceğini savunmuşlardır (Kaymaz ve Karaibrahimoğlu, 2011: 27). Psaros ve Trotman raporlama standartlarının Avustralya'da asgarî düzeyde uygulama rehberliği veren ilke temelli standartlar seti olduğunu belirterek; yaptıkları deneysel çalışmanın sonucunda, finansal tablo hazırlayıcısı konumunda olan yönetimin, uygulamada fırsatçı davranabileceğini ortaya koymuş ve standartları düzenleme konumundaki kişi ve kurumların bu durumu göz önünde bulundurmaları gerektiğine dikkat çekmişlerdir (Psaros ve Trotman, 2004: 77, 90). UFRS kullanımının zorunlu tutulduğu, ancak uygulama mekanizmasının gevşek kaldığı hallerde, muhasebe kalitesinin düşeceği görüşünde olan araştırmacılar bulunmaktadır (Barth, Landsman, Lang ve Williams, 2006: 9). Cameran, Campa ve Pettinicchio raporlamadan sorumlu yöneticilerin çıkarlarının; ödünç verenlerle, hissedarlarla ve gelir idaresiyle çatıştığı ve raporladıkları kazancın kalitesinin hâlâ önemli bir mesele olduğu görüşündedir. UFRS'ye geçişin de finansal raporların kalitesine etkileri hakkında, farklı araştırmacıların çelişkili sonuçlara ulaştıklarını belirtmektedirler (Cameran et al., 2014: 281). Finansal raporların kalitesini değerlendirebilecek tek bir ölçüt bulunmamakla beraber; kazanç yönetimine başvurulmadığı, zarar oluştuğunda geciktirilmeksizin tablolara yansıtıldığı ve öz sermaye defter değeri ile kazanç arasında sağlıklı ilişki kurulduğu hallerde, muhasebe kalitesinin yüksek olduğu kabul edilebilir (Barth et al., 2006: 10). Kazanç yönetimi ve benzeri uygulamaların önü; yöneticilere, performansa dayalı olarak yapılmış bulunan ikramiye benzeri ödemelerin, ahlâkî ve hukukî gerekçelerle geri alınması (www.cambridge.org, 06.01.2015) anlamına gelen **clawback provision** uygulamasıyla alınabilir. Dehaan ve diğerleri, ödemelerin geri alınması uygulamasını gönüllü olarak benimsenmesinin, finansal raporlamanın kalitesini nasıl etkilediğine ilişkin araştırmalarının sonucunda; kaliteyi düşürücü tutumlardan uzaklaşıldığı sonucuna varmışlardır (Dehaan, Hodge ve Shevlin, 2013: 1028).

[Barth](#) ve diğeri (2006) tarafından 24 ülkede 411 firma üzerinde gerçekleştirilen araştırmanın sonuçlarına göre, uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapan firmaların muhasebe rakamları; yalnızca yerleşik oldukları ülkenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlama yapan firmalarınkilerden daha kaliteli olmuştur. Muhasebe rakamlarında kaliteden kastedilen; kazanç yönetimine daha az başvurulması, muhasebe rakamlarının işletmenin gerçek ekonomik performansını yansıtması, zarar söz konusu olduğunda bunun geciktirilmeksizin raporlara yansıtılması ve daha düşük sermaye maliyeti gibi unsurlardır ([Barth et al., 2006: 7](#)).

[Li Dang](#) tez çalışmasında algılanan denetim kalitesinin, finansal tablo kullanıcılarının algılarına dayandığını; gerçek denetim kalitesinin ise denetçinin maddî hataları ortaya çıkarma kabiliyeti ve bunu raporlaması olduğunu belirtmiştir (2004: 2). Maddî hatalar içeren finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirilen denetimleri başarısız denetim olarak tanımlamış; başarısız denetimlere ilişkin veriyi Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) internet sitesinden edinmiştir ([Dang, 2004: 6](#)). Karşılaştırmalı analizlerde kullanılmak üzere ayrıca kazanç yönetimine ilişkin verileri de üç farklı kaynaktan elde etmiş ve 1980–2000 dönemi için belirlediği denetim başarısızlıkları vakalarını, denetim başarısızlığı gözlenmeyen kıyas gruplarına ait verilerle karşılaştırmıştır. Yıllık ortalama 419 şirket üzerinden yaptığı çalışmanın sonucunda kazanç yönetimi ile başarısız denetimler arasında anlamlı bir ilişki bulmuştur. Böylelikle, zayıf denetim kalitesinin yüksek seviyelerde kazanç yönetimi ile ilişkili olduğu sonucuna varmıştır ([Dang, 2004: ix](#)).

1.2.3. Bağımsız Denetimle Suistimal Arasındaki İlişki

Hileli finansal raporlama ve yolsuzluk, halka açık şirketlerin tarihçesi kadar eskidir. Tarihçesi göz önünde bulundurulduğunda, nispeten yeni sayılabilecek bir örnek halka açık ilk şirket olarak yüz yirmi beş hissedarla kurulup, 1600–1874 yılları arasında faaliyet gösteren British East India Company olabilir. Hem 1698, hem de 1700'lerin sonlarında yönetimden kaynaklanan suistimallerle bu sayfanın açılmasına yol açmıştır ([Rezaee ve Riley, 2009: 16](#)).

Güven sorununun çok geniş olarak ele alınması mümkündür. Sorunun kaynağında şirketlerin, devletin ve bunlarla bağlantılı olarak toplumun yüklendiği zararlar bulunmaktadır. Ekonomiye bir yük olan bu kaybın nitelik ve nicelik açısından

değerlendirilmesi mümkündür. Roman Tomasic'in Crenshaw'dan (1990) alıntılıdığına göre, 1980'lerde Resolution Trust Corporation² (RTC) tarafından devralınan tasarruf ve kredi kurumlarının yüzde kırkının çöküşüne yol açan neden, hile ve diğer suç sayılan davranışlardır (Tomasic, 1992: 44).

Hileyi önleme amacıyla kurulmuş olan ve bu konuda eğitim ve öğretim veren Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) raporlarında yer aldığı hali ile *meslekî hile*; işveren şirketin kaynak veya varlıklarını kasıtlı olarak suistimal etme ya da yanlış uygulamalar yoluyla, kişisel zenginliğini artırmak amacıyla kişinin mesleğini kullanmasıdır (www.acfe.com/rtnn-archive.aspx, 12.11.2012). *Finansal tablo yolsuzluğu* ise; okuyucuyu yanıltma ve sunulan tüm diğer enformasyonla birlikte değerlendirildiğinde, okuyucunun yargı veya kararını değiştirmesine yol açabilecek önemli bilginin veya muhasebe verilerinin kasıtlı ve bilinçli olarak atlanması ya da yanlış beyan edilmesidir (www.cga-pdnet.org, 07.01.2015; Colby, 2004: s. 1).

Rezaee ve Riley'e (2009: 7) göre "Finansal tablo yolsuzluğu Birleşik Devletlerde dağınık biçimde bulunan yatırımcıları yanıltma amacıyla yönetimin kazançla oynaması olarak ortaya çıkarken, Avrupa'da azınlık hissedarlar pahasına büyük hissedarlara menfaat sağlanması amacıyla ortaya çıkmaktadır". Birleşik Krallık ve Birleşik Devletlerde yöneticiler, kendi hisselerini piyasada sattıklarından, fiyat hareketleriyle yakından ilgilidirler. Avrupa'da hâkim ortaklar, kontrol bloklarını piyasada nadiren sattıklarından, hisselerin günlük fiyat hareketleriyle ilgilenmezler. Böylece, kısa dönem kâr maksimizasyonuna ve yöneticilerin muhasebe rakamları ile oynamalarına gerek duyulmaz (Coffee, 2004: 43). Anılan farklılıklar yönetim kurullarını, denetim komitelerini, denetçileri ve düzenleyici kurumları üç açıdan zorlamaktadır (Rezaee ve Riley, 2009: 7):

- 1) Finansal tablo yolsuzluğunu asgarîye indirmede Birleşik Devletlerde etkin olan yöntemler başka ülkelerde işe yaramayabilir.
- 2) Birleşik Devletlerde temel odak, başka ülkelerde daha seyrek görülen kazanç manipülasyonunun engellenmesidir.

² **U.S. Resolution Trust Corporation:** (1989–1995) 1980'lerin sonlarında yaşanan, 3.234 tasarruf ve kredi kuruluşundan 747'sinin battığı Tasarruf & Kredi Krizi döneminde tasfiye işlerini üstlenen kamu kuruluşu (law.lexisnexis.com, 31.01.2013; en.wikipedia.org, 31.01.2013).

- 3) Finansal tablo yolsuzluğunu önleme ve saptama amacıyla tasarlanan örneğin SOX Yasası benzeri yasalar, düzenlemeler ve standartlar, başka ülkelerde yatırımcıları hileden korumada etkin olmayabilir.

Loebbecke ve Willingham (1988) tarafından geliştirilen hipoteze göre maddî yolsuzluk olasılığı, işe dair belirgin bir durumda, yazarlar tarafından ortaya konulan üç nitel faktörün hangi dereceye kadar var olduklarının bir fonksiyonudur. Anılan üç faktör (1) yolsuzluğa olanak tanıyan şartlar, (2) yolsuzluk yapma yönünde teşvik, (3) bir yolsuzluğu gerçekleştirmeye izin veren kişisel tutumlardır. Üç faktörün hepsi bir aradaysa, yüksek olasılıkla maddî bir yönetim hilesi gerçekleşecektir. Faktörlerden herhangi biri eksikse, yönetim hilesi olma olasılığı daha düşüktür (alıntılayan Green ve Calderon, 1994: 253).

Aşağıda Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) tarafından hazırlanan ve 1996 yılından bu yana hemen her iki yılda bir yayınlanmış bulunan raporlardan yapılan derlemenin sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren tablo bulunmaktadır. Tablonun hazırlanmasında temel amaç hilenin finansal boyutunun genel olarak ortaya konulması arzusu ise de, esasen vurgulanmak istenen, bu kayıplar içerisinde finansal tablo yolsuzluğunun yol açtığı maddî kayıptır. Sınırlı sayıda çok yüksek maddî kayıp, ortalama kayıp hesaplarını çarpıtmaktadır. Bu nedenle raporlarda ortalama kayıp yerine, medyan kayıp verilerine yer verilmekte; öylelikle, hilenin yarattığı etki daha muhafazakâr ve daha doğru biçimde ortaya konulmaktadır (*ACFE 2012 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*, 2012: 65).

Tablo 2: Finansal Raporlamada Güven Sorununun Önemine İlişkin Özet Göstergeler

	2014	2012	2010	2008	2006	2004	2002	1996
Varlıkların zimmete geçirilmesi vakası oranı	%85,0	%86,7	%86,3	%88,7	%91,5	%92,7	%85,7	%81,1
Varlıkların zimmete geçirilmesinde medyan kayıp (\$)	130.000	120.000	135.000	150.000	150.000	93.000	80.000	65.000
Finansal tablo hile tezgâhı oranı	%9,0	%7,6	%4,8	%10,3	%10,6	%7,9	%5,1	%4,1
Finansal tablo hile tezgâhında medyan kayıp (\$)	1 milyon	1 milyon	4,1 milyon	2 milyon	2 milyon	1 milyon	4,25 milyon	4 milyon
Yolsuzluk ve faturalama tezgâhının vakalar içindeki payı	%37,0	%33,4	%32,8	%27,4	%30,77	%30,1	%12,8	%14,8
Yolsuzluk ve faturalama tezgâhında medyan kayıp (\$)	200.000	250.000	250.000	375.000	538.000	250.000	530.000	440.000

Kaynak: ACFE tarafından 1996–2002–2004–2008–2010–2012 ve 2014 yılları için ayrı ayrı hazırlanmış olan her yıla ait 'Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse'un değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir, <http://www.acfe.com/rtnn-archive.aspx>, 12.11.2012 ve <http://www.acfe.com/rtnn-download-2014.aspx>, 25.05.2014.

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) tarafından hazırlanan rapor yıllar itibarıyla geliştirilmiş, 2010, 2012 ve 2014 yıllarına ait son üç raporda, ABD dışındaki ülkelerde yerleşik Sertifikalı Hile Araştırmacıları (*Certified Fraud Examiners - CFE*) tarafından bildirilen yolsuzluklara da yer verilmiştir. Sürekli geliştirilen rapor, tam bir karşılaştırılabilirlikten yoksun olmakla beraber, tez çalışmasını ilgilendiren bazı noktalar dikkat çekmektedir. Finansal tablo hile tezgâhı diğer hile türleri arasında en düşük orana sahipken, yol açtığı maddî kaybın en yüksek olması bu noktalardan biridir. Raporlar arasında yalnızca 2010 yılı raporu, finansal tablo hile tezgâhından kaynaklanan maddî kayba yer vermiştir. Buna göre ABD'de tahmin edilen toplam 18 milyar dolarlık maddî kaybın yüzde 68'i, yani 12,24 milyar doları finansal tablo hile tezgâhından kaynaklanmaktadır (www.acfe.com/rtnn-archive.aspx, 12.11.2012).

Sertifikalı Hile Araştırmacılarının (*Certified Fraud Examiners - CFE*) tahminlerine göre 2014 yılında dünyada hileden dolayı yaşanan maddî kayıp yaklaşık olarak 3,7 trilyon dolardır. Önceki raporda bildirilen maddî kayıp yaklaşık olarak 3,5 trilyon dolar olmuştur. ABD için bildirilen yolsuzluklara dayanarak yapılan tahminin, dünyada yaşanan yolsuzluklara uyarlanması halinde, örneğin 2012 yılında

finansal tablo hilelerinin dünyaya 2,38 trilyon dolara mal olduğu söylenebilir (www.acfe.com/rtnn-archive.aspx, 12.11.2012). Hile ile hilenin boyutlarının saptanması son derece zor olduğu gibi, buradan yola çıkılarak maddî boyutların saptanması da aynı derecede zordur. Copenhagen Business School ve De Montfort Üniversitesi Kurumsal Yönetim Araştırmaları Merkezi tarafından ortaklaşa düzenlenen 3. Kurumsal Yönetim Konferansı açılış konuşmacılarından Lene Bjørn Serpa, kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularında başarılı bulunan Maersk³ grubunda bile, hile ve yolsuzlukların kamu ile her zaman paylaşılmasının söz konusu olmadığını belirtmiştir. Az sayıda olsa dahi, birçok vakanın kurum içerisinde halledilmesinin, sırasında hukukî olarak takibat yapılmamasının, tanınmış firmaların şöhreti açısından zorunlu olduğu konusuna vurgu yapmıştır (Serpa, 2013). İşletme dünyasının benzer konulardaki tutumu göz önünde bulundurulduğunda, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners* - ACFE) verilerinin hilenin boyutları hakkında tüm bilgiyi sağladığı düşünülmemelidir.

Ancak, finansal raporlama asimetrik bilgi sorununu içermekte, dolayısı ile de güven sorununu içinde taşımaktadır. Dang'a göre, denetimin fonksiyonu, ilişkili taraflar arasındaki asimetrik bilgi sorununu azaltmaktır (Dang, 2004: 23). Bu durum üstesinden gelinmesi gereken bir sorun olup, ekonomik hayatın sağlıklı olması için ivedilikle ve kalıcı olarak çözümlenmesi gerekmektedir.

Denetimden geçmiş finansal tablolar, yatırımcıların halka açık işletmeleri değerlendirebilmeleri açısından temel kaynak teşkil eder. Son on yıllık dönemdeki finansal yolsuzluklar sermaye piyasalarında denetçilerin rolüne dikkat çekmiş ve sermaye piyasası düzenleyicilerinin, denetimin kalitesini iyileştirme, denetim hizmetinin erişilebilirliği ve dağıtımını dâhil olmak üzere, halka açık şirketlerin finansal tablolarının güvenilirliğini daha yakından izlemelerine yol açmıştır (IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 1). Kaliteli bağımsız denetimin yararlarına örnek olarak, Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün (*International Organization of Securities Commissions* - IOSCO) danışma raporuna Basel Komitesinin yaptığı katkıdan anlaşıldığı kadarıyla; banka denetimlerinin üstün

³ **Maersk Grubu:** Taşımacılık, petrol ve gaz sektörlerinde 130 ülkede faaliyet gösteren, çalışan sayısı 121.000 olan Danimarka şirketi (www.maersk.com).

kalitede olması, gözetim sürecini tamamlamakta ve etkinliğini artırmaktadır (Wellink, 14.01.2010: 1).

1.2.4. Yirminci Yüzyılda Yaşanan Suistimaller ve Kaliteli Bağımsız Denetime Olan İhtiyaç

Yirminci yüzyılda çok sayıda muhasebe skandalı yaşanmış olmakla beraber, Kreuger & Toll vakası ile McKesson & Robbins vakası, yüzyılın hemen başlarında gerçekleşen ve çok sayıda yatırımcının zarar etmesine yol açan yolsuzluklar olarak tarihe geçmişlerdir.

Kreuger & Toll vakasının mimarı sanayici [Ivar Kreuger](#); 16 yaşında liseyi, 20 yaşında çift anadal yaparak hem inşaat hem de makine mühendisi olarak üniversiteyi bitiren, sanayici bir aileden gelen girişimci bir kişiliktir. Kreuger & Toll adıyla 1908'de kurulan inşaat şirketi İsveç'te Stockholm Olimpiyat Stadı gibi önemli yapılara imza atmıştır. Finansal zorluklar yaşamaya başlayan aile şirketlerine 1911 yılından sonra Kreuger el atmış, hikâyesi dünya kibrit kralı olarak anılmasıyla devam etmiştir (http://en.wikipedia.org/wiki/Ivar_Kreuger, 04.11.2012). Clikeman'a göre; Birinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ekonomilerini yeniden inşa etmek zorunda olan Avrupa devletlerinin ihtiyacı olan fonları sağlama karşılığında, Kreuger her hükümete 125 milyon dolara kadar ödünç vermiş, böylelikle 15 ülkede kibrit piyasası tekeline kurmuş, 19 ülkede de kibrit piyasalarına hâkim olmuştur. Vaat ettiği fonları sağlayabilmek için ABD'de Amerikalı yatırımcılara yıllık yüzde 20 temettü dağıtma sözleşmesiyle hisse ve tahvil satmak için bir bağlı ortaklık kurmuştur. Sonraki aşama bu durumun bir Ponzi⁴ Tezgâhına dönüşmesi olmuştur. Büyük Depresyon nedeniyle yeni yatırımcı akışı kesilince, Kreuger'in foyası ortaya çıkmıştır (Clikeman, 2003: 2–3).

McKesson & Robbins olayının yaratıcısı suç dosyası oldukça kabarık olan, sahte isimler kullanarak çeşitli yöntemlerle defalarca dolandırıcılık yapmış, kim olduğunun anlaşılmasından korktuğu için 1936 ABD başkanlık seçimlerinde

⁴ **Ponzi Tezgâhı:** Yatırımcılara yüksek getiri - düşük risk vaat eden hileli yatırım dümeni. Yeni yatırımcıların getirdiği taze fonlar, daha eski yatırımcılara ödemede kullanılır. Yeni yatırımcı geldiği müddetçe sorun yaşanmaz. Yeni yatırımcı akışı durduğunda tezgâh kendiliğinden çöker (www.investopedia.com, 10.03.2012).

Cumhuriyetçi parti adaylığı önerisini geri çevirmiş, 1877 Napoli doğumlu [Philip Musica](#) adlı kişidir. İşlediği çeşitli suçlardan sonra Coster adını kullandığı dönemde Wall Street'te önemli bir oyuncu olma arzusunu, iyi tanınan ilâç imalâtçısı ve dağıtıcısı McKesson & Robbins firmasını 1 milyon dolara satın alıp, şirketin başkanı olarak gerçekleştirmiştir. Kurduğu düzende, kardeşlerinin de yardımlarıyla, şirketin dünyada en büyük üçüncü ilâç şirketi haline geldiği 1937 yılına kadar sürekli zenginleşmiştir. McKesson yönetim kurulunun kendisinden iki milyon dolar değerinde görünen ham ilâcı nakde çevirerek borçların azaltılmasını istemesi üzerine, Musica/Coster şirkette iyileştirme faaliyetleri için üç milyon dolar borç alınmasını talep etmiştir. Gelişmelerden şüphelenen şirketin finansal işler sorumlusu sayesinde tezgâh ortaya çıkmış, geçen yıllar içinde Musica/Coster'in şirketten üç milyon dolar çaldığı anlaşılmıştır (http://en.wikipedia.org/wiki/Phillip_Musica, 06.11.2012).

Yatırımcıların yaşadıkları kayıplar hakkında yaptıkları şikâyetlerin sonucunda, 1933 ve 1934 Birleşik Devletler menkul kıymetler yasalarının çıkarılmasında yoğun politikacı desteği sağlanmıştır. Bu yasaları, halka açık şirketler için denetim zorunluluğunun getirilmesi izlemiştir. McKesson & Robbins yolsuzluğunu takip eden birkaç ay içerisinde, American Institute of Accountants⁵ denetçi atanması ve denetim testlerinin yürütülmesi prosedürleri için önemli değişiklik tavsiyesinde bulunmuştur. Her iki yasa da şirketlerin halka menkul kıymet arzından önce denetlenmiş finansal tablolarını yayınlamalarını gerektirmiş ve kurumsal finansal raporlamanın gözetiminden sorumlu olarak Sermaye Piyasası Kurulunu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) oluşturmuştur ([Clikeman](#), 2003: 1, 3).

McKesson & Robbins vakası sonrasında Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC), denetçi adaylarını müşterinin yönetim kurulunun icracı olmayan üyelerinin önermesini, denetçilerin hissedarlar tarafından seçilerek raporlarını hissedarlara hitaben yazmalarını tavsiye etmiştir. American Institute of Accountants denetim işlemleri için 1939 yazında ilk kez daimi

⁵ **AICPA:** 1887 yılında American Association of Public Accountants (AAPA) olarak kurulan meslek birliği, günümüze değin birkaç kez isim değişikliği yaşamıştır. 1917–1957 yılları arasında taşıdığı isim American Institute of Accountants olmuştur (www.aicpa.org, 04.11.2012).

komitesini oluşturmuştur. Komitenin ilk standardı; olay zamanı var olsaydı McKesson & Robbins olayının önlenmesini sağlayabilecek olan, envanterin ve ticarî alacakların incelenmesi ve onaylanmasını gerektiren standart denetim prosedürleridir. Yapılan reformlar muhasebe mesleğinin önündeki yetmiş yılını şekillendirmiştir (Clikeman, 2003: 1, 3, 6).

Yüzyılın başında yaşanan belirgin olayların yanı sıra, yüzyılın son yirmi yılında yaşanan olaylar da denetim sürecinin ciddi anlamda değişikliklere uğramasında rol oynamıştır. Önemli bazı muhasebe skandallarından 1980–2014 yılları arasında yaşananlar Ek 2’de yıllar itibarıyla sıralı olarak verilmiştir. Tablo incelendiğinde yaşandıkları ülkelerde ciddi maddî ve manevî yıkıma yol açan, yatırımcıların ve devletin önemli zararlara uğramasına sebep olan, ilgili paydaşların yaşamlarında geri dönülemez önemli değişikliklere yol açmış olan toplam elli beş skandalın yer aldığı görülmektedir.

Tabloda ‘Yıl’ sütununda, skandalın ortaya çıktığı takvim yılı verilmektedir. ‘Hilenin Maddî Boyutu’ sütununda, çeşitli medya kaynaklarından ulaşılabildiği ölçüde hilenin kapsadığı maddî boyuta ya da yetkili kurum tarafından verilen cezalara yer verilmektedir. ‘Hilenin Yöntemi’ sütununda hilede kullanılan yöntem ve/veya yöntemlere yer verilmiş, tam bir karşılığı olmayan tanımlar, ilgili yabancı dilde verilmiş ve dip notlarla açıklanmaya çalışılmıştır.

Nugan Hand Bank (1980) olayı ile başlayan ve Autonomy Corporation (2012) vakası ile sonlanan tablonun oluşturulma aşamasında, tabloda yer alan 55 şirketle ilgili araştırmalar yapılmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihlerde, varsa internet siteleri ziyaret edilmiş, davalara ilişkin mahkeme kararları incelenmiş, basında çıkan haberler okunmuş ve çeşitli makaleler taranmıştır. Bu süreç sonucunda; alınan her türlü önleme karşın, şirket yöneticilerinin bireysel ya da grup olarak ‘minareyi çalan kılıfına uydurur’ sözüne uygun biçimde tezgâhlarını gerçekleştirdikleri gözlenmiştir. İkinci gözlem ise; üst kademelerdeki bu kişi ve grupların yaptıklarının, genel olarak en yakın takipçileri ya da astları tarafından fark edilmesi, bunun sonucunda astların bazen ısrarla tezgâhin sonlanması için baskı yapmış olmaları, bazen ise etkisiz kalmaları olmuştur. Etkisiz kalan astların üst düzey yöneticiye katılmak durumunda kaldıkları vakalar da gözlenmiştir. Belirli bir tarih dilimi ile sınırlandırılan muhasebe skandallarının daha iyi anlaşılması için yapılan araştırmalar, aynı zamanda

skandallarda adı geçen şirketleri hangi denetim firmalarının denetlediğini saptamaya yaramıştır.

Tabloda yer verilen muhasebe skandallarından Enron Vakasına biraz daha yakından bakılmak istenirse; kreatif muhasebe tanımının yapılması gereği ortaya çıkar. *Aggressive accounting, innovative accounting* (www.investopedia.com/terms/c/creative-accounting.asp, 31.01.2014) gibi adlarla da anılan kreatif muhasebe, yasalarda bulunan boşluklardan faydalanılarak, şirketin finansal durumunun olduğundan iyi gösterilmesi amacıyla kullanılır; (www.investopedia.com/terms/a/aggressiveaccounting.asp, 31.01.2014). Şirketler finansal yolsuzluk yapmak isterlerse izleyebilecekleri çok sayıda yol bulunmaktadır. Daha kesinleşmemiş gelirin kazanç olarak kaydedilmesi, bağlı ortaklığa yapılan satışların kaydedilmesi, nakliyesi gerçekleştirilmemiş satışların kaydedilmesi, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin gider kaydedilmek yerine aktifleştirilmesi, bilanço kalemlerinin yeniden sınıflandırılması, maliyetlerin itfasının ya da aktiflerin amortismanının yavaşlatılması, özel-amaçlı-araçların kurulumu yoluyla borçların gizlenmesi ya da sahipliğin maskelenmesi, kreatif muhasebe kapsamında yapılan hilelerden bazılarıdır. Daha ileri boyutlu ve karmaşık hile vakalarında yolsuzluğun şirket muhasebecileri ve denetçileri tarafından saptanamaması söz konusudur (www.investopedia.com/terms/f/financial-shenanigans.asp, 31.01.2014).

Borç yükünü daha hafif ve kazançlarıyla, öz kaynaklarını daha fazla göstermek için Enron, İngilizcesi Special Purpose Vehicle (SPV) olan, özel-amaçlı-araçları kullanmıştır. SPV normal olarak ana işletmeyle taraf oluşturan yasal bir işletme olur ve genellikle menkul kıymetleştirmede finansal araç olarak kullanılır. Ancak riskli kurumsal hareket veya işlemleri gizleme ve kurumun ilişkilerini saklamak amacıyla da kullanılır (Platt ve Kawa, 2012; www.businessinsider.com/financial-accounting-shenanigans-2012-11?op=1, 31.01.2014). Finansal bilgilerin çoğaltılması yoluyla, olmayan kazancın yaratılması da *cooking the books* terimiyle tanımlanmaktadır. Enron, kazançların hızlandırılması, harcamaların geciktirilmesi, emeklilik plânlarının manipüle edilmesi ve yapay leasing uygulamalarını yapmıştır (www.investopedia.com/terms/c/cookthebooks.asp, 31.01.2014).

Yukarıda tanımlanmaya çalışılan durumlar, hem iç hem de dış denetimin ne derece önemli olduğunun ve iş yaşamının ayrılmaz ve sürekli bir parçası olması gerektiğinin kanıtıdır. Denetimin; işletmelerin yaşam süresinin uzatılması, bir

anlamda da sürdürülebilirlik üzerinde etkileri olduğu varsayılabilir. Denetim sürecinin, en azından kötü ve/veya basiretsiz yönetimi ortaya çıkarması, ilgili tarafları durumdan haberdar etmesi beklenebilir.

1.2.5. Bağımsız Denetim Firmalarının Suistimallerdeki Sorumlulukları

Tablo 3'ten yola çıkılarak hazırlanan önemli muhasebe skandallarının ülke bazında dağılımını gösteren aşağıdaki tablo incelendiğinde; toplam elli beş skandalın yer aldığı, bunlardan otuz dokuz adedi yani yüzde 72,22'sinin ABD'de gerçekleştiği görülmektedir. Ana tabloda 46. sırada yer alan Sybase firması ABD merkezli olduğundan, işletmeye ait muhasebe yolsuzluğu merkezin olduğu ülke kaydında görülmektedir. Ancak olay incelendiğinde, Sybase firmasının Japonya biriminden beş yöneticinin yolsuzluğa yol açtıkları, olayın şirket tarafından ortaya çıkarıldığı, yargılanmalarının akabinde sorumluların şirketten kovuldukları anlaşılmaktadır (www.sybase.com, 12.03.2012).

Tablo 3: Önemli Muhasebe Skandallarının Ülke Bazında Dağılımı (1980–2014)

Ülke	Skandal Sayısı	Toplam içindeki payı %
Amerika Birleşik Devletleri	39	70,91
İngiltere	3	5,45
Bermuda	2	3,64
Avustralya	2	3,64
Hollânda	1	1,82
Japonya	1	1,82
İtalya	1	1,82
İrlanda	1	1,82
Hindistan	1	1,82
Kanada	1	1,82
Kanada - Çin	1	1,82
Fransa	1	1,82
Belçika	1	1,82
Toplam	55	100,00

Kaynak: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandalları tablosundan düzenlenmiştir.

Önemli muhasebe skandallarının denetimi gerçekleştiren firmalar bazında dağılımını gösteren aşağıdaki tablo incelendiğinde, toplam elli beş skandalın içinden on ikisinde denetçi firmanın **Ernst & Young** firması olduğu görülmektedir. Deloitte &

Touche firması ve Arthur Andersen on bir adet skandalla ikinci sırada yer almaktadır. PricewaterhouseCoopers firmasının denetlediği firmalardan on adedinin adı skandalla anılmaktadır. Yedi muhasebe skandalında adı geçen KPMG denetim firmasının toplam içindeki payı yüzde 12,07'dir. BCCI vakasında dönüşümlü ya da eş zamanlı olarak grubun şirketlerinin denetimini yapan Ernst & Young ve PricewaterhouseCoopers listede iki kez yer almakta, bu durum tablonun sonunda netleştirilmektedir. Grant Thornton SpA ve Deloitte & Touche firmaları da Parmalat vakasında birlikte anılmakta, listede iki defa yer aldıklarından tablonun sonundaki ekte bu durum belirtilmektedir. Aynı düzeltme Arthur Andersen ve KPMG firmalarının ardışık olarak Qwest Communications firmasının denetimini üstlendikleri vaka için de geçerlidir.

Yıllar itibarıyla olan tablo incelendiğinde yaklaşık olarak son otuz yıllık dönemde en çok muhasebe skandalının patlak verdiği yıl yüzde 42,59 ile 2002 yılıdır. SOX Yasası'nın 2002 yılında çıkartılması tesadüf değildir.

Tablo 4: Önemli Muhasebe Skandallarının Denetim Firmasına Göre Dağılımı (1980–2014)

Denetim Firması	Skandal Sayısı	Toplam içindeki payı %
Ernst & Young	12	20,69
Deloitte & Touche	11	18,97
Arthur Andersen	11	18,97
PricewaterhouseCoopers	10	17,24
KPMG	7	12,07
Coopers & Lybrand	2	3,45
BDO, Stoy Hayward	1	1,72
Ernst & Whinney (bugün kısmen Ernst & Young)	1	1,72
Friehling & Horowitz	1	1,72
Grant Thornton SpA	1	1,72
Pollard and Heuschkel	1	1,72
Toplam	58	100,00
Ernst & Young ve PricewaterhouseCoopers dönüşümlü	1	
Grant Thornton SpA ve Deloitte & Touche birlikte	1	
Arthur Andersen KPMG ardışık	1	
Toplam	55	

Kaynak: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandalları tablosundan düzenlenmiştir.

Tablo 5: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandallarının Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıl	Skandal Sayısı	Toplam içindeki payı %
2002	24	43,64
2000	5	9,09
2003	4	7,27
2008	2	3,64
2004	2	3,64
2001	2	3,64
2011	2	3,64
2012	1	1,82
2010	1	1,82
2009	1	1,82
1999	1	1,82
1998	1	1,82
1997	1	1,82
1996	1	1,82
1992	1	1,82
1991	1	1,82
1990	1	1,82
1989	1	1,82
1988	1	1,82
1986	1	1,82
1980	1	1,82
Toplam	55	100,00

Kaynak: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandalları tablosundan düzenlenmiştir.

Arthur Andersen firmasının adının karıştığı on bir skandaldan dokuzunun ABD’de gerçekleştiği görülmektedir. Ernst & Young firmasının dâhil olduğu on iki skandalın altısı aynı ülkede yaşanmıştır. [PricewaterhouseCoopers](#) firmasının adının karıştığı on skandaldan dokuzu yine ABD’de ortaya çıkmıştır. KPMG’nin adının birlikte anıldığı yedi skandalın altısının ev sahibi yine aynı ülkedir.

Hewlett-Packard (HP) - Autonomy vakasında öne çıkan detaylardan biri; satın alma öncesinde Autonomy şirketinin Deloitte denetim firmasının İngiliz kolu tarafından ([Garside](#), 24.08.2014); Hewlett-Packard (HP) şirketinin Ernst & Young tarafından denetlendiği ([Economist](#), 08.12.2012); satın alma öncesinde HP’nin KPMG denetim firmasını birleşme çerçevesinde durum tespiti yapması için tuttuğu ([Jones ve Binham](#), 29.11.2012) ve KPMG’nin defterlerde kayda değer bir sorun olmadığı yönünde görüş bildirmiş oluşudur. [Floyd Norris](#), “Dört Büyüklerden üçü konuya dahilse, sonuncusunun da meseleye dahil olmasının kaçınılmaz olduğu” görüşündedir. Nitekim batıda *whistle-blower* olarak adlandırılan ismi saklı bir

ihbarcının, defterlerin dürüst olmadığını HP'ye bildirmesi üzerine PricewaterhouseCoopers denetim firması adli inceleme yapmak üzere görevlendirilmiş (McKenna, 20.11.2012), defterlerde ciddi uygunsuzluklar, hileli beyanlar bulunduğu saptanmış ve finansal tablo açıklamalarında hatalar bulunmuştur (Norris, 29.11.2012).

Gün yüzüne çıkartılabilen bu ve benzeri vakalar denetimin kalitesinin ya da denetimden beklenenlerin sorgulanmasına yol açmaktadır. Denetimin kalitesine yönelik kaygıları destekleyen bir diğer bulgu ise, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) raporlarında belirtilen bir husustur. 1996–2014 yılları arasında, genel olarak iki yılda bir olmak üzere, sekiz defa yayınlanan raporlarda, hilenin önlenmesinde kullanılabilecek olan 16 araca yer verilmiş ve bunların hileyi önleme başarısına da yer verilmiştir. Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bağımsız denetimi, raporlarda bağımsız denetimle kıyaslanmıştır. Bağımsız denetim, hilenin yarattığı medyan kaybın azaltılmasında yalnızca yüzde üç oranında başarı sağlarken, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün başarı oranı yüzde 35,8'dir. Aynı şekilde finansal raporlama üzerindeki iç kontrol, hilenin süresini yüzde 50 azaltabilirken, bağımsız denetimin süreyi kısaltma oranı yüzde 29,2'dir (www.acfe.com, 12.11.2012). Finansal tablo hile tezgâhında medyan kayıp ve bunun diğer hile türleriyle kıyaslandığı **Tablo 2** göz önünde bulundurulduğunda, bahse konu olan medyan kaybın 2002 yılında tavan yaparak 4,25 milyon dolara ulaştığı görülebilir.

Yaşanan bir denetim başarısızlığını ele alan ve savcılıktaki denetçi ifadelerine ve çalışma kâğıtlarına dayandırarak yapılan bir analiz; *denetim müşterisinin işini anlamanın*⁶, diğer tanımıyla *iş anlama yaklaşımının* denetim başarısızlıklarını önlemede yardımcı olacağını göstermektedir. Denetçinin; denetim müşterisinin işi, faaliyet gösterdiği endüstri ve bu endüstriyi ve/veya işi etkileyen ekonomik güçler hakkında bilgi toplaması ve kullanması gerekmektedir (Erickson, Mayhew, Felix, 2000: 168). Denetçiler (Erickson et al., 2000); raporlanan finansal

⁶ **denetim müşterisinin işini anlama:** denetçinin, müşterinin işlemlerinin uygunluğunu anlamasına yardımcı olur. Bunlarla sınırlı olmamakla birlikte; müşterinin organizasyon yapısı, iş stratejisi, ürün pazarları, faaliyet felsefesi ve sözleşmelere bağlı ilişkileri hakkında bilgiyi kapsar (Erickson et al., 2000).

performansla, —ekonomi ve sektörel yönelimler benzeri—finansal olmayan enformasyon arasındaki tutarlılığı göz önünde bulundurmuş olsalar, yaşanan finansal hilelerin birçoğunun saptanmış olabileceği yönünde eleştiriler bulunmaktadır (alıntılayan [Cohen](#), Krishnamoorthy, Wright, 2009: 3).

1.2.6. Denetim Tarihinde Bir Dönüm Noktası: Sarbanes-Oxley Yasası ve Kalite

Enron ve WorldCom skandalları nedeniyle büyük miktarlarda kayba uğrayan yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güveni sarsılmıştır. Borsa 2002 yılı Nisan - Temmuz ayları arasında 2400 puan düşerek, yüzde 22 zarara yol açmıştır. SOX Yasası'nın hayata geçirilmesi için yoğun çaba harcayan, dönemin Senato Bankacılık Komitesi Başkanı Senatör Sarbanes, yasa vasıtasıyla çözmek istedikleri problemleri aşağıdaki gibi sıralamıştır ([Harris](#), 20.03.2014):

- Muhasebecilerin gözetimindeki yetersizlikler
- Denetçilerin bağımsız olmamaları
- Zayıf kurumsal yönetim prosedürleri
- Borsa analistlerinin çıkar çatışmaları
- Bildirim kurallarının yetersizliği
- Genel olarak Amerikan Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) kaynaklarının yetersiz oluşu.

Yukarıda açıklanan başlangıçtaki niyetlerin hangi ölçüde karşılandığı bir kenara bırakılırsa; SOX Yasası küçük-büyük tüm kuruluşların uymakla yükümlü oldukları, finansal uygulama ve kurumsal yönetime önemli değişiklikler getiren bir yasadır. ABD senatörlerinden Paul Sarbanes ve temsilci Michael Oxley mimarları olduğu SOX Yasası, 30 Haziran 2002 tarihinde yasalaşmıştır. Amerikan yasalarından Başlık numarası 15 olan Ticaret ve Meslek Yasası'nın, Halka Açık Şirketler Muhasebesi Reformu ve Kurumsal Yönetim üzerine olan 98. Bölümü bu yasayı içermektedir (www.uscode.house.gov, 12.12.2011, [United States House of Representatives](#)). Yasa'nın Çerçeve Plânı **Ek 6**'da verilmiştir. Yasa on bir başlık içermekte olup, zorunlu uyum açısından en önemli olan bölümlerinin 302, 401, 404, 409, 802 ve 906 numaralı başlıklar olduğu kanısı yaygındır (www.soxlaw.com, 09.03.2012, [Sarbanes-Oxley Forum](#)). Anılan bölümler ve içinde buldukları üst

başlıklar aşağıdaki gibidir (www.taft.law.uc.edu, 09.03.2012, University of Cincinnati):

Kısım III: Kurumsal Sorumluluk

Bölüm 302: Finansal Raporlarda Kurumsal Sorumluluk

Kısım IV: İlâve Finansal Bildirimler

Bölüm 401: Dönemsel Raporlarla Bildirim

Bölüm 404: İç Kontrollerin Yönetimce Değerlendirilmesi

Bölüm 409: Düzenleyicinin Gerçek Zamanlı Bildirimi

Kısım VIII: Kurumsal ve Ağır Cezaya Giren Dolandırıcılık Hesap Verme Sorumluluğu

Bölüm 802: Belge Tahrifatında Verilecek Cezalar

Kısım IX: Beyaz-yakalıların Cezaî Müeyyideleri

Bölüm 906: Finansal Raporlarda kurumsal Sorumluluk

Bazı yeni organların kurulmasına gerek gören ve bunları düzenleyen, denetimin ve denetimle ilgili tarafların detaylı tanımına yer veren, halka açık şirketlerin her kademesindeki yöneticileri ilgilendiren kurallar getiren, denetçinin denetlenmesine uygun düzenlemeler getiren SOX Yasası çerçeve plânına eklerde yer verilmiştir.

Denetim yazınında önemli yer işgal eden SOX Yasası, bir çıkış ve dönüm noktası yaratmasının yanı sıra çeşitli, yorum, tartışma ve eleştirilerin de hedefi olmuştur. Rezaee ve Riley'e göre SOX Yasası'nın çoğu maddesinin muhtemelen sembolik bir etkisi bulunmaktadır ve sinyal efekti yoluyla piyasa katılımcılarının sermaye piyasalarına olan güvenini etkilemektedir (Rezaee ve Riley, 2009: 18).

İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinin zorunlu tutulmasından önce, müşterinin finansal tablolarının doğruluğu için yapılan kontrol zayıflığının nasıl yorumlanacağını kestiremeyen denetçiler, çoğunlukla iç kontrol sistemlerinin kapsamlı biçimde test edilmesinden kaçınılmaktaydı (Francis, 2011: 136). Bölüm 404 ile iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. SOX Yasası'nın bunu zorunlu hâle getirmesine ve bu sayede önemli ölçüde yüksek denetim ücretleri yaratılmış olmasına karşın, durum hâlen böyledir. Denetim ücretleri 2001 yılından bu yana, yüzde elliden fazla artmıştır. Francis'e göre, denetim kalitesinin bu çabalardan olumlu yönde etkilenip etkilenmediği konusu; iç kontrol sistemlerinin, finansal

tabloların güvenilirliği üzerinde bir etkisi varsa nasıl etki ettiği anlaşılamadığından, hâlen yeterince açık değildir (gös. yer.).

DeFond, Mingyi, Carr ve Zhang, SOX Yasası'nın kasıtlı olmasa da kazanç kalitesini azaltıcı yönde etkisi olabileceğini belirterek, konuyu makalelerinde ele almışlardır. Yazarların belirttiğine göre, SOX Yasası'nın hissedarlar üzerindeki etkileri Zhang (2007), Rezaee ve Jain (2006), Li et al. (2008) tarafından ele alınmış, ancak çelişen sonuçlar elde edilmiştir. Zhang, SOX Yasası'nın kabul edilmesiyle birlikte hisse fiyatlarında düşüş tespit ederken, diğer çalışmalar sermaye piyasasının yasanın kabulüne olumlu tepkiler verdiğini ortaya koymuştur (alıntılayan [DeFond et al.](#), 2011: 465).

Zhang'ın (alıntılayan [DeFond et al.](#), 2011: 466) çalışmasında yer alan, yasanın ele alındığı 2002 yılı ocak ayından, yasanın kabul edildiği tarihe değin, piyasanın beklentileri üzerinde etkisi gözlenen basında yer alan 17 haberin, borçlanma araçları üzerindeki etkileri [Defond](#) ve diğerleri tarafından incelenmiştir. Evren, 847 Amerikan şirketi tarafından çıkartılmış bulunan 2.671 adet teminatsız şirket tahvilidir. Çeşitli eksiltmeler sonucunda, 229 şirket tarafından çıkartılmış bulunan 769 tahvil üzerinde testler gerçekteştirilmiştir (2011: 468–69). En büyük düşüşler, SOX Yasası uyarınca en büyük değişiklikleri yaşaması beklenen şirketlere ait tahviller ile riskli tahvillerde görölmüştür. Böylelikle yazarlar, SOX Yasası uyarınca dışsal olarak empoze edilen değişikliklerin tahvil sahiplerinin lehine olmadığı sonucuna varmışlardır. SOX Yasası'nın makalede ele alınan olumlu ve olumsuz etkileri aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6: Sarbanes-Oxley Yasası'nın Tahvil Sahipleri Açısından Değerlendirilmesi

Olumlu Etkiler	Olumsuz Etkiler
SOX'un uygulanmasının maliyetine hissedarlar katlanmaktadır	Kurumsal yönetim sistemleri hissedarlar düşünülerek tasarlanmıştır. Bu nedenle yönetim hissedarlara odaklanır. Bu durumda servet tahvil sahiplerinden, hisse sahiplerine transfer edilir
Ceteris paribus ⁷ SOX uyarınca yapılacak herhangi bir değişiklikten tahvil sahipleri faydalanacaksa, uygulama maliyetleri olabildiğince düşük olduğunda bu gerçekleşir	SOX'un uygulanma maliyetleri tahvil sahiplerine yüklenirse, yasadan umulan fayda eksilir
SOX yönetimin riskli yatırımlar yapma eğilimini azaltarak tahvil sahiplerine fayda yaratır	Yönetimi üretken faaliyetlerden alıkoyduğu ve SOX uygulama maliyetleri yüksek olduğu için, gelecek nakit akımlarını eksiltir
SOX sonrası sermaye yatırımları ve Ar&Ge harcamaları azalmış ancak SOX sonrası şirket nakit tutumu artmıştır	Yönetim değer yaratmaktan uzaklaşır
Beklenen nakit akış ortalaması düşmez ve gelecekteki nakit akımlarının dalgalanması azalırsa tahvil sahipleri bundan faydalanır	
Şirket hileleri azalır, tahvil geri ödenme riski düşer	
Finansal raporlama kalitesi artabilir, böylelikle tahvil geri ödenme ihtimali daha sağlıklı değerlendirilebilir	Denetim dışı hizmet vermenin yasaklanması istenmeden de olsa finansal raporlama kalitesini düşürebilir

Kaynak: DeFond Mark L., Mingyi Hung, Emre Carr ve Jieying Zhang (2011). "Was the Sarbanes-Oxley Act Good News for Corporate Bondholders?". *Accounting Horizons* (0888-7993). Vol. 25, Iss.3; makalenin değerlendirilmesi sonucu düzenlenmiştir.

⁷ **Ceteris paribus:** kalan her şey sabit kaldığında

İKİNCİ BÖLÜM: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ, AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölüm ABD ve İngiltere, Almanya ve Fransa gibi AB ülkelerinde ve Türkiye'deki bağımsız denetim sürecinin işleyişi ve denetim firmalarının yapılanmaları üzerinedir. İlk olarak ABD'de bağımsız denetim hakkında bilgi verilmiş, denetim firmalarının organizasyon yapılarına yer verilmiştir. Ardından AB ülkelerinden bazılarında bağımsız denetim süreci ve yine denetim firmaları hukukî yapılarına değinilmiştir. Üçüncü olarak Türkiye'deki bağımsız denetim firmaları ele alınmıştır, 2012 yılından bu yana derlenen verilere ve denetim alanında yaşanan değişim sürecine ilişkin gözlemlere dayanılarak Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarının profili çıkarılmıştır.

Bunu takiben, Türkiye'de bağımsız denetim düzenlemelerine değinilmiş; önce SPK'nin, ikinci olarak TTK'nin, son olarak ta mevzuat çerçevesinde tek yetkili haline gelmiş olan KGK'nin denetime ilişkin faaliyetleri, icraatları ve düzenlemelerine değinilmiştir. KGK'nin denetime ilişkin faaliyetleri, icraatları ve düzenlemeleri Amerikan muadili olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) işleyişi ile karşılaştırılmıştır.

Faaliyet gösterdikleri alanlar, verdikleri hizmetler ve büyüklükleri gibi çeşitli unsurlar denetim firmalarının organizasyon yapılarını doğal olarak etkilemektedir. Merkez ofisle şubeler, ya da uluslararası denetim firmalarında söz konusu olduğu üzere yerel ofis ortakları arasındaki ilişkiler, denetimi ve denetimin çıktılarını etkileyebilir. Denetim firması yapısal özelliklerinden denetim kalitesini etkileyebilecek olanlar aşağıda verilmiştir (Francis, 2006: 7):

- (1) Firmanın yönetim kontrol sisteminin merkezîleşme derecesi
 - (a) Yerel ofis ortakları, merkez ofisin müşteriler hakkındaki tavsiyelerine uymak zorundadır.
 - (b) Yerel ofis ortakları, merkez ofisin müşteriler hakkındaki tavsiyelerine uymak zorunda değildir.
- (2) Ortakların prim/ödeme sözleşmelerinin yapısı ve bunun ortağın tutum ve davranışı üzerindeki etkisi
 - (a) Ödeme, ortağın müşteri portföyüne bağlıdır

- (b) Ödeme, ofisin müşteri portföyüne bağlıdır
- (c) Firmanın tümünde kâr paylaşım havuzu kullanılmakta ve dağıtım, ortağın şahsî portföyünün ya da sözleşme ofisinin performansına göre yapılmaktadır
- (d) Ödeme muhasebe firmasının genel performansına bağlıdır

Örneğin, Arthur Andersen tarafından uygulanan yerel ofis ortaklarının merkez ofisin müşteriler hakkındaki tavsiyelerine uymak zorunda olmadığı dağıtılmış kontrol yapısının, Enron denetiminde önemli payı olduğu öne sürülmüştür (Francis, 2011: 138).

2.1. Amerika Birleşik Devletleri ve Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Bağımsız Denetim Firmaları

Bu bölüm ABD ve İngiltere, Almanya ve Fransa gibi AB ülkelerindeki bağımsız denetim sürecinin işleyişi ve denetim firmalarının yapılanmaları hakkındadır. Çalışmanın amacı tüm dünya ülkelerindeki denetim firmalarını incelemek ve karşılaştırmak olmadığından, genel olarak Türkiye'nin mevzuat açısından izlediği ve/veya mevzuatını benimsediği ülkelere yer verilmiş; denetim firmalarının hukukî ve örgütsel yapılarına ve hangi hizmetleri verdiklerine değinilmiştir. Denetimin kalitesine yönelik değerlendirmeler sonraki bölümde yapılmıştır.

Denetim firmalarının faaliyetleri denetim, danışmanlık, vergi danışmanlığı ve bunların dışında kalan diğer faaliyetlerdir. Denetim faaliyeti ise idarî denetim, finansal denetim, yönetimin denetimi, faaliyet denetimi, sistem denetimi ve diğer unsurların denetiminden oluşmaktadır. Denetim firmaları temel olarak itibar, büyüklük, endüstri uzmanlığı ve denetim ücretleri üzerinden rekabet ederler. Denetimin kalitesi de rekabet unsurlarına ilâve edilebilir; ancak Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) 2009 Yılı Komisyon Raporunda belirtildiği üzere, denetim firmalarının yeterli düzeyde şeffaf olmamaları, paydaşların, yatırımcıların ve denetim komitelerinin doğrudan kalite unsuruna dayanarak seçim yapmaktan alıkoymaktadır. Jere Francis'in muhasebe firmalarını kara kutuya benzetmesi de bu görüşü desteklemektedir (Francis, 2006: 7).

SMMM firmaları, firmaların organizasyonu ve yapısı üzerinde etkisi olan sunulan hizmet yelpazesi ve hizmetlerin doğası açısından, çeşitlilik göstermektedir. Tüm firmaların organizasyon yapısını etkileyen üç ana faktör aşağıdaki gibidir (Arens et al., 2012: 47):

- (1) *Müşterilerden bağımsız olma ihtiyacı.* Bağımsızlık, denetçinin finansal tablolar hakkında sonuca varırken tarafsız kalma fırsatı verir.
- (2) *Liyakati teşvik edici yapının önemi.* Liyakat, denetçinin denetim ve diğer hizmetleri etkin ve verimli biçimde yürütme fırsatı verir.
- (3) *Denetçilerin karşılaştığı, artan ölçüde dava edilme riski.* Denetim firmalarının davalarla bağlantılı masrafları artmaktadır. Bazı organizasyon yapıları, firma üyesi şahıslara bir dereceye kadar maddî korumayı sağlamaktadır.

2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Bağımsız Denetim Firmaları

ABD'de denetçi olmak için SMMM olmak zorunludur. SMMM olmak isteyenlerin, öncelikle her eyalet tarafından bağımsız olarak belirlenen eğitim gereklerini yerine getirmeleri, sonrasında Tekdüzen SMMM Sınavını (Uniform CPA Examination) başarmaları ve yine bölge ve/veya eyaletlere göre değişen staj koşullarını yerine getirmeleri gereklidir. Eyalet bazında SMMM lisansı alma koşulları aşağıdaki maddelere göre değerlendirilmektedir (www.aicpa.org, 16.01.2015):

- *Yaş:* ör. New York eyaletinde en az 21 yaşında olmak gereklidir.
- *Vatandaşlık:* ör. New York eyaletinde Amerikalı olmak şart değildir.
- *İkâmet:* ör. New York eyaletinde şart koşulmamaktadır.
- *Sosyal Güvenlik Numarası:* ör. New York eyaletinde gereklidir.
- *Lisanslama için gerekli olan eğitim:* ör. New York eyaletinde ilân edilen alanlarda lisans düzeyinde 150 saat eğitim önkoşuldur. Bunun alternatifi 15 yıl serbest muhasebeci deneyimidir.
- *Uluslararası Sınav Programına katılım:* ör. New York eyaletinde şarttır.
- *Muhasebe derslerine kayıtlanmak:* hangi muhasebe derslerinin, hangi seviyede kaç saat alınması gerekliliği, ilgili eyaletin muhasebecilik kurulu tarafından ilân edilmektedir.
- *Sınava katılım ön koşulu:* ör. New York eyaletinde; finansal muhasebe, maliyet/yönetim muhasebesi, vergilendirme ile denetim ve tasdik

alanlarından en az birini kapsayan lisans seviyesinde 120 saatlik eğitim almak şarttır.

- *Deneyim gereklilikleri:* ör. New York eyaletinde; SMMM firmasında, kamuda, özel sektörde veya eğitim kurumunda en az 1 yıl çalışmış olmak gereklidir.
- *Etik sınavı:* ör. New York eyaletinde gerekli değildir.

SOX Yasası, piyasaya menkul kıymet arz eden şirketlerin, brokerlerin ve dealerların denetim raporlarını hazırlamak, yayınlamak veya denetim raporlarında yer almak isteyen (Amerikan) muhasebe firmalarının Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) kayıtlanmasını gerekli kılmıştır. Amerikalı olmayan muhasebe firmaları da Kurul kurallarına tabidir (www.pcaobus.org, 16.01.2015).

Kurul'a kayıt olmak isteyen muhasebe firmaları, önceki malî yılda denetim hizmeti verdikleri menkul kıymet arz eden denetim müşterisi sayısına dayalı olarak, 500 dolarla, 390.000 dolar arasında değişen ilk başvuru ödentisini yapmak zorundadır. Ayrıca, her yıl 31 Temmuz tarihine kadar, müşteri sayısı ve çalışan sayısına bağlı olarak yıllık aidat ödenmesi zorunludur. Ocak 2015 itibarıyla menkul kıymet arz eden denetim müşterisi sayısı 500'den fazla ve çalışan sayısı 10.000'den fazla olanlar 100.000 dolar, 200 ilâ 500 arası, müşterisi ve 1.000–10.000 arası çalışanı olanlar 25.000 dolar aidat ödemek zorundadırlar. Bu hadlerin dışında kalanlar yıllık 500 dolar öderler (www.pcaobus.org, 16.01.2015).

ABD'de denetim yapma yetkisi verilen denetim firmaları, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) internet sitesinde yer almaktadır. Ocak 2015 itibarıyla kayıtlı 1.265'i Amerikan firması olmak üzere, toplam 2.172 denetim firması bulunmaktadır. Menşei Birleşik Devletler olmayan 907 denetim firması arasında on sekiz Türk firması da yer almaktadır. Hindistan'dan 65, Birleşik Krallıktan 51, Çin'den 45, Hong Kong'dan 44 ve Avustralya'dan 43 denetim firması Kurulda kayıtlıdır. Kayıtlı denetim firmaları kategorilere ayrılmıştır:

- Kategori A - En az bir şirketin denetim raporunu yayınlayan
- Kategori B - Denetim raporu yayınlamamış, ancak en az bir şirketin denetiminde önemli rol oynamış

- Kategori C - Rapor yayınlamamış ve denetimde önemli rol oynamamış, ancak en az bir broker-dealerın finansal tabloları için rapor hazırlamış
- Kategori D - Yukarıdakilerin hiçbiri,
- Kategori E - Yıllık Rapor Form 2 için daha başvuruda bulunmamış firmaları kapsamaktadır.

Ocak 2015 itibarıyla, Kategori A, 638 denetim firmasını, Kategori B, 122 firmayı, Kategori C ise 422 firmayı kapsamaktadır. Tüm kategorilerde yer alan 1.265 ABD menşeli denetim firmasından 439'u A kategorisinde yer almaktadır. Mayıs 2012'de bu sayılar sırasıyla 1.455 ve 536'dır. ABD menşeli denetim firmasından onu B kategorisinde bulunmaktadır. C kategorisinde 416 Amerikan firması, D kategorisinde 354 ve E kategorisinde 46 denetim firması yer almaktadır. Yalnızca A kategorisi eyalet bazında dağılım açısından değerlendirildiğinde, 439 denetim firmasının yüzde 13,67'sinin New York'ta olduğu, bunu yüzde 12,07'yle Kaliforniya ve yüzde 9,34'le Florida eyaletinin izlediği görülmektedir.

Tablo 7: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunda (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) A Kategorisinde Kayıtlı Amerikan Denetim Firmaları Eyalet Bazında Dağılımı

	Toplam	439	%100,00				
1	New York	60	%13,67				
2	Kaliforniya	53	%12,07	24	Wisconsin	5	%1,14
3	Florida	41	%9,34	25	Alabama	5	%1,14
4	Teksas	37	%8,43	26	Indiana	4	%0,91
5	New Jersey	22	%5,01	27	West Virginia	3	%0,68
6	Illinois	17	%3,87	28	Arizona	3	%0,68
7	Pennsylvania	17	%3,87	29	Delaware	2	%0,46
8	Ohio	15	%3,42	30	Maine	2	%0,46
9	Georgia	14	%3,19	31	Mississippi	2	%0,46
10	Utah	14	%3,19	32	North Dakota	2	%0,46
11	Colorado	11	%2,51	33	Oregon	2	%0,46
12	Maryland	10	%2,28	34	Rhode Island	2	%0,46
13	Nevada	10	%2,28	35	South Carolina	2	%0,46
14	Massachusetts	10	%2,28	36	Arkansas	1	%0,23
15	Michigan	9	%2,05	37	Hawaii	1	%0,23
16	Connecticut	8	%1,82	38	Iowa	1	%0,23
17	Missouri	8	%1,82	39	Kansas	1	%0,23
18	Tennessee	8	%1,82	40	Kentucky	1	%0,23
19	Virginia	7	%1,59	41	New Mexico	1	%0,23
20	Washington	7	%1,59	42	Oklahoma	1	%0,23
21	Louisiana	6	%1,37	43	Vermont	1	%0,23
22	Minnesota	6	%1,37	44	District of Columbia	1	%0,23
23	North Carolina	5	%1,14	45	New Hampshire	1	%0,23

Kaynak: Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). Registration & Reporting. Registered Firms. <http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>, sayfasındaki verilere dayandırılarak düzenlenmiştir, 12.01.2015.

Çalışmanın başlangıç safhalarında derlenen veriler, sonunda derlenen verilerle karşılaştırıldığında; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunda (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) 2012’de kayıtlı olan firma Amerikan menşeli denetim firması sayısının yüzde 13,06 azaldığı, Kategori A’da kayıtlı firma sayısının da yüzde 18,10 azaldığı gözlenmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde Denetim Yetkisi Olan SMMM Firmalarının Organizasyon Yapısı

Sunulan hizmet yelpazesi ve hizmetlerin doğası, SMMM firmalarının organizasyonlarının ve yapılarının çeşitlilik göstermesine yol açmaktadır. Tüm firmaların organizasyon yapısını etkileyen üç ana faktör aşağıdaki gibidir (*Arens et al.*, 2012: 46):

1. *Müşterilerden bağımsız olma ihtiyacı.* Bağımsızlık, denetçinin finansal tablolar hakkında sonuca varırken tarafsız kalması için fırsat verir.
2. *Liyakati teşvik edici yapının önemi.* Liyakat, denetçinin denetim ve diğer hizmetleri etkin ve verimli biçimde yürütmesine fırsat verir.
3. *Denetçilerin karşılaştığı artan ölçüde dava edilme riski.* Denetim firmalarının davalarla bağlantılı masrafları artmaktadır. Bazı organizasyon yapıları, firma üyesi şahıslara bir dereceye kadar maddî korumayı sağlamaktadır.

Şahıs işletmesi Sahibi tek bir şahıs olan firmalar şahıs işletmesi olarak adlandırılır. Sahip ve iş arasında yasal bir ayırım bulunmadığından, şirketin sahibi, işle ilgili tüm yükümlülüklerden sorumludur. Kuruluş için herhangi bir formalite gerekli değildir. Şirket doğrudan gelir vergisi mükellefidir (www.wcl.american.edu, 16.01.2015).

Adî şirket Tüm ortakların işletmenin borç ve yükümlülüklerinden eşit olarak sorumlu ve şirket yönetimine katılma hakkına sahip olduğu standart bir şirket yapısıdır. Ortaklardan herhangi birinin üstlendiği her türlü yükümlülük, bilgileri dâhilinde olsun ya da olmasın tüm ortakları bağlar (<http://definitions.uslegal.com>, 16.01.2015).

Genel Şirket/Limited Şirket (General Corporation) Bu şirket türü, iki veya daha fazla şahıs tarafından kurulan; ortaklardan bir veya daha fazlasının

sınırsız sorumlu ve bir veya daha fazlasının ise sınırlı sorumlu ortak olduğu yapılanmadır (www.leginfo.ca.gov, 17.01.2015).

Meslekî Şirket (Professional Corporation) Meslekî şirket, aynı mesleği icra eden ortaklardan oluşur. Bu şirket türü, lisansla çalışılan meslekleri icra eden meslek erbabının, mesleklerinin icrasından ötürü dava edilme durumlarında, kişisel varlıklarını korumaya yardımcı olur. Ortaklar şahıslarına açılan davalarda kişisel sorumluluklarından korunmazlar; ancak, şirketin diğer ortaklarının yanlış uygulamalarına karşı korunurlar (www.incorporate.com, 16.01.2015)

Sınırlı Sorumlu Şirket Sınırlı sorumlu bir şirket, genel bir şirketin ve adî şirketin en favori yanlarını birleştirir. Bir sınırlı sorumlu şirket, adî şirket gibi yapılmıştır ve onun gibi vergilendirilir, ancak sahiplerinin kişisel sorumluluğu genel şirketinkine benzer biçimde sınırlıdır. Tüm eyaletlerin sınırlı sorumlu şirket yasaları mevcuttur ve çoğu, muhasebe firmalarının sınırlı sorumlu şirket olarak faaliyetine izin vermektedir (Arens et al., 2012: 47).

Sınırlı Sorumlu Ortaklık Sınırlı sorumlu ortaklık tüm ortaklarına sınırlı kişisel sorumluluk sağlar. Avukatlar ve muhasebeciler benzeri meslekî gruplar için uygundur, hatta bazı eyaletlerde yalnızca profesyoneller için kullanılabilir. Bu ortaklık türü, her ortağı herhangi bir diğer ortağın yanlış uygulamaları aleyhine açılan davalarda yükümlülükten korur (www.nolo.com, 16.01.2015.). Dört Büyüklerin ve çoğu daha küçük firmanın şimdi sınırlı sorumlu ortaklık olarak faaliyet göstermesi şaşırtıcı değildir (Arens et al., 2012: 47).

Yukarıda görüldüğü üzere, SMMM firmaları için altı organizasyon yapısı söz konusudur. Şahıs işletmeleri dışında her yapı, SMMM'in şahsından ayrı, denetçi bağımsızlığını destekleyen bir işletmeyle sonuçlanır. Son dört organizasyon yapısı, dava masraflarından bir şekilde korunma sağlar (Arens et al., 2012: 47). Ocak 2015 itibarıyla Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunda (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) kayıtlı 1.265 Amerikan menşeli muhasebe firmasından, şirket unvanını kısaltma şeklinde bildiren **1.081 şirket** bulunmaktadır. İnceleme bu firmaları kapsayacak şekilde gerçekleştirilmiştir. Bunların yüzde 29,05'i Sınırlı Sorumlu Ortaklık, yüzde 23,50'si Meslekî Şirket ve yüzde 13,69'u Sınırlı Sorumlu Şirkettir. Bu bulgu, Arens ve arkadaşlarının yorumunu desteklemektedir.

Evriken görev ve sorumluluklarla birlikte, SMMM firmalarının ilerlemesi oldukça hızlı olmaktadır. İlâveten, denetim elemanları müşteri anlaşmaları sayesinde farklı alanlarda deneyim kazanmaktadır. Bilgisayar ve denetim teknolojisindeki ilerlemeler nedeniyle, denetimdeki başlangıç asistanları çok hızlı bir şekilde daha fazla sorumluluk ve fırsatla karşılaşmaktadırlar. SMMM firmalarının hiyerarşik yapısı rekabeti teşvik etmektedir. Denetimin her seviyesindeki bireyler, organizasyon yapısında hemen altlarında yer alan diğerlerinin işine nezaret etmekte ve gözetmektedir. Yeni bir yardımcı eleman, doğrudan kıdemli veya sorumlu denetçi tarafından idare edilmektedir. Sonrasında yardımcı elemanın işi, sorumlu tarafından ve ayrıca yönetici ve ortak tarafından da gözden geçirilmektedir. SMMM firmalarında bulunan her kademenin sorumluluk ve deneyim gerekleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Arens et al., 2012: 47).

Tablo 8: Elemanların Seviyeleri ve Sorumlulukları

Elemanın Seviyesi	Ortalama Deneyim	Tipik Sorumluluklar
Yardımcı Eleman	0–2 yıl	Detaylı denetim işinin çoğunu üstlenir.
Kıdemli veya sorumlu denetçi	2–5 yıl	Koordine eder, elemanların idaresi ve gözetimini içeren denetim saha işinden sorumludur
Yönetici	5–10 yıl	Sorumluluk plânının yapılmasına yardım eder, denetimi yönetir, sorumluların işlerini gözden geçirir, müşteri ile ilişkileri yönetir. Bir yönetici aynı zamanda birden fazla sözleşmeden sorumlu olabilir.
Ortak	10+ yıl	Denetim işini genel olarak gözden geçirir, önemli denetim kararlarında yer alır. Ortak, firmanın bir sahibidir, bu nedenle denetimin yürütülmesinden ve müşteriye verilecek hizmetten en üst düzeyde sorumludur.

Kaynak: Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services*. 14. Basım. Boston, Prentice Hall, sayfa 47–48'e dayandırılarak oluşturulmuştur.

Tabloda yer alan pozisyonlar ve sorumlulukları, çalışma boyunca çeşitli başlıklar altında ele alınacağından, rehber niteliği taşımaktadır. Ancak, AB ve ABD yazınında terimlerin farklılık gösterdiği göz önünde bulundurulmalıdır.

2.1.2. Avrupa Birliği Ülkelerindeki Bağımsız Denetim Firmaları

AB'de denetçi olmak için, üniversite mezunu olmak, teorik olarak meslek bilgisi almış olmak, staj yapmak, üniversitenin düzenlediği meslek sınavını geçmek ve üye devlet bazında düzenlenen nihaî sınavı başarmak ilk temel gerekliliktir (8th Directive Article 4, 1984). Diğer gereklilikler arasında; en az üçte ikisi Avrupa Birliği

8. Yönergesi uyarınca denetçi olarak kabul edilmiş olan, yetkin bir kişinin yanında geçirilecek olan, üç yıllık bir staj dönemi bulunmaktadır (8th Directive Article 8, 1984).

AB üye ülkelerinde, denetim firmalarının ortaklık yapısı ve yönetim kurulu birleşimine dair mevzuata uyum açısından önemli ölçüde birlik vardır. Tüm üye ülkeler, denetim firmalarında oy haklarının yetkin denetçilerde olmasını şart koşturmaktadır. Bazı üyeler kuralları daha da sıkı bir açıdan ele almakta, denetim firmalarının sahiplerinden en azından yüzde 75'inin yetkin denetçiler olmasını istemektedir. Kuralların biraz gevşetilmesinin yeni yatırım ve piyasaya giriş fırsatları yaratabileceği düşünülmektedir (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 48). Avrupa Komisyonu 2007 yılında Oxera Danışmanlık Limited Şirketine, denetim firması sahipliği ve yoğunlaşma arasındaki etkileşimi ortaya koymayı amaçlayan bir rapor hazırlatmıştır. Politikalara yönelik bu tip ismarlama raporların, varolan akademik yazını önemli ölçüde göz ardı ettiği Francis (2011: 139–140) gibi akademisyenlerce dile getirilmiş olmakla beraber, çalışmaya ışık tutacağı düşüncesiyle Oxera Raporuna çalışmada yer verilmiştir. Rapora göre; ister mevzuat tarafından, isterse ticarî kaygılarla biçimlenmiş olsun, denetim firmalarının benimsenen kurum yapılarının, denetim piyasasında seçim ve yoğunlaşmaya yönelik endişeleri azaltmayı hedefleyen daha açık bir yapılandırmayı nasıl etkilemekte olduğu sorusu ön plâna çıkmaktadır (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: Executive Summary, iii).

Hâlihazırda denetim firmalarının ortaklık yapısı, çalışan mülkiyeti şeklindedir. Uluslararası ağlar da dâhil olmak üzere, ulusal sermaye kullanmak durumunda olan denetim firmalarının sermaye bulma maliyeti, benzer büyüklükteki çok uluslu şirketlerinkinden yüksektir. Denetçi, denetim firmasına finansal yatırım yapmakta, ortaklık payları ise likit olamamaktadır. Çeşitlilik yoksunluğundan dolayı, üstlenilen riske karşılık olarak, ortak denetçi ilâve kazanç istemektedir. Denetim firmalarının benimseyebileceği yeni yapılar, beşeri sermayeyi korumayı ve farklılaşmış dış yatırımcılardan düşük maliyetli sermaye bulma fırsatını birleştirebilmelidir (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 3).

Oxera raporunda da belirtildiği üzere, bir işletmenin kârlı bir şekilde işlemesi profesyonel yönetime bağlıdır. Örneğin, doktorlar tarafından kurulmuş, ancak

profesyonel yönetimin eksik olduğu bir sağlık merkezi, sürdürülebilir bir kârlılık sağlayamaz. Deneyimli de olsa mühendislerden kurulu bir şirket, birçok açıdan rekabet avantajından yoksun kalabilir. Analogik olarak denetim firmalarının ihtiyacı da profesyonel yaklaşım ve yönetimdir. Müşterilere danışmanlık hizmeti veren denetim firmaları dışında kalan, salt denetim işi icra eden firmaların pazardaki başarısı da şüphelidir.

Denetim küresel piyasasında şirket birleşmeleri sonrasında artan bir yoğunlaşma gözlenmiştir. Birleşmelere ilişkin süreç aşağıda [Şekil 4](#)'te şematik biçimde özetlenmiştir. Yoğunlaşmanın sonucunda, denetim müşterilerinin, arasından seçim yapabileceği denetim firması seçeneği azalmıştır. Dört Büyükler olarak anılan Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers dünyanın en büyükleri olmalarının yanında, bireysel olarak bazı ülkelerde de en büyük denetim firmalarıdır. Halka açık büyük işletmelerin denetim hizmeti dört büyük denetim firmasının çok uluslu ağı tarafından sağlanmaktadır. Aşağıda [Tablo 9](#)'da Dört Büyüklere ait 2011, 2012, 2013 ve 2014 yılları özet verileri bulunmaktadır. Büyüklük sıralaması, gelire dayandırılarak yapılmıştır.

Dört Büyükleri; "orta kademe" firmalar olarak anılan, bazıları kayda değer uluslararası ağına sahip olan, göreceli olarak daha küçük ölçekteki firmalar takip etmektedir. Seçenek eksikliğinin belli başlı finansal piyasaların selâmeti üzerindeki daha geniş etkisine dair sistemik, yani sisteme yönelik kaygılar, daha ziyade kotasyondaki büyük şirketlere özeldir (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, [Oxera Raporu](#), 2007: 2).

Tablo 9: Dört Büyük Denetim Firmasının Büyüklüklerine İlişkin Verileri

Denetim Firması	2014 Yılı Geliri	Çalışan Sayısı	Faaliyet Gösterdiği Ülke Sayısı
Deloitte Touche Tohmatsu	34,20 milyar \$	210.400	>150
PricewaterhouseCoopers	33,95 milyar \$	195.433	157
Ernst & Young	27,40 milyar \$	190.000	>150
KPMG	24,82 milyar \$	162.031	155
Denetim Firması	2013 Yılı Geliri	Çalışan Sayısı	Faaliyet Gösterdiği Ülke Sayısı
Deloitte Touche Tohmatsu	32,40 milyar \$	>200.000	>150
PricewaterhouseCoopers	32,10 milyar \$	184.235	157
Ernst & Young	25,80 milyar \$	174.808	>150
KPMG	23,42 milyar \$	155.180	155
Denetim Firması	2012 Yılı Geliri	Çalışan Sayısı	Faaliyet Gösterdiği Ülke Sayısı
PricewaterhouseCoopers	31,50 milyar \$	180.529	158
Deloitte Touche Tohmatsu	31,30 milyar \$	193.000	>150
Ernst & Young	24,40 milyar \$	167.225	>140
KPMG	23,03 milyar \$	145.000	153
Denetim Firması	2011 Yılı Geliri	Çalışan Sayısı	Faaliyet Gösterdiği Ülke Sayısı
PricewaterhouseCoopers	29,20 milyar \$	168.710	158
Deloitte Touche Tohmatsu	28,80 milyar \$	182.000	>150
Ernst & Young	22,90 milyar \$	152.000	>140
KPMG	22,70 milyar \$	145.000	153

Kaynak: Tabloda yer alan denetim firmalarının internet sitelerinden alınan verilere dayandırılarak oluşturulmuştur.

Deloitte. About. Facts and Figures. http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/facts-figures/index.htm, 06.05.2012. <http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>, 22.12.2013.

<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>, 26.01.2015.

PricewaterhouseCoopers. Press Room. Facts and Figures.

http://www.pwc.com/en_GX/gx/press-room/pdf/2011_fact_sheet.pdf, 06.05.2012.

http://www.pwc.com/en_GX/gx/annual-review/2012/assets/pwc-global-annual-review-2012.pdf, 22.12.2013. <http://www.pwc.com/gx/en/annual-review/2013/assets/pwc-global-annual-review-2013.pdf>, 22.12.2013. <http://www.pwc.com/gx/en/global-annual-review/assets/pwc-global-annual-review-2014.pdf>, 26.01.2015.

Ernst & Young. Newsroom. Facts and Figures. <http://www.ey.com/GL/en/Newsroom/Facts-and-figures>, 06.05.2012.

<http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-global-approach/Global-review/global-review-2013-facts-and-figures#page1>, 22.12.2013.

<http://www.ey.com/US/en/Newsroom/Facts-and-figures>, 22.12.2013 ve 26.01.2015.

KPMG. Who we are. <http://www.kpmg.com/global/en/whoweare/Pages/default.aspx>, 06.05.2012. <http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/financials-organization/pages/default.aspx>, 22.12.2013.

<http://www.kpmg.com/Global/en/about/international-annual-review/financials-organization/Documents/2014/kpmg-by-the-numbers-2014.pdf>, 26.01.2015.

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Paris Yuvarlak Masa Toplantısı (2007) üçüncü panel konuşmacılarından **Daniel Bouton**⁸'un açıklamaları Fransız denetim pazarı hakkında fikir vermektedir. Bouton, Fransız şirketlerinin ya AB ya da Fransız Parlâmentosu tarafından getirilen çeşitli düzenlemelere uymak zorunda olduğunu; düzenlemelerin oligopolü koruduğunu ve daha da katılaştırdığını belirtmektedir. Bouton'a göre, teoride mükemmel görünen eski bir Fransız kuralı uyarınca, listelenen her büyük şirketin iki denetçi tarafından denetlenmesi gereklidir (**Bouton**, 2007: 29). Vincent Baillot⁹ anılan kuralın 1966 yılından beri uygulandığını belirtmiştir (**Baillot**, 2007: 31). Panelist Bouton, eğer olsaydı 'dört göz' tarafından yapılan böyle bir denetimin, Enron vakasını önleyebileceğini öne sürmektedir. Ancak Bouton, dört denetim firması arasından iki tanesini seçmeyi, bir tenis turnuvasına yalnızca iki tenisçiyle başlamaya benzetmektedir (**Bouton**, 2007: 29). Bu eleştiriye karşı, **Michel Prada**¹⁰ sorunlu mevzularda iki denetçi arasında anlaşmazlık doğduğu hallerde çok faydalı sonuçlar alındığını belirtmiştir (**Prada**, 2007: 31). Yine Bouton'un beyanından, başka bir mükemmel Fransız kuralı nedeniyle, şirketin yasal denetçisinden diğer bir amaç için tavsiye alamayacağı anlaşılmaktadır. Karşılık olarak, herhangi bir tavsiyede bulunmuş olan denetçinin, iki yıl içerisinde şirket denetçisi olarak atanamayacağı da diğer bir kuralla bağlanmıştır (**Bouton**, 2007: 29–30). Tüm bu düzenlemeler, denetim firmalarının uluslararası büyümesini, Dört Büyükler lehine olacak şekilde cezalandırılmakta, bu da yoğunlaşmaya yol açmaktadır. Yoğunlaşma doğal olarak denetim hizmetlerinin fiyatına yansımaktadır. Bouton, son on yılda Société Générale'in bankacılık net geliri 2,4 kat artarken; denetim masraflarının 3,6 kat arttığını belirtmekte ve Dört Büyüklere karşı yoğunlaşma-karşıtı düzenlemeler uygulanmasını önermektedir (**Bouton**, 2007: 30).

Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) tarafından oluşturulan Yoğunlaşma ve Rekabet Alt Komitesi, denetim kalitesini yükseltmeye yönelik genel politika hedefine tutarlı biçimde sahip

⁸ **Daniel Bouton**: Société Générale CEOsu.

⁹ **Vincent Baillot**: Başkan, La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) - Ulusal Denetçiler Derneği

¹⁰ **Michel Prada**: IOSCO Teknik Komitesi Başkanı

olan daha küçük denetim firmalarının büyümelerinin önündeki engellerin azaltılmasını tavsiye etmektedir. Daha küçük denetim firmalarının piyasada büyük denetim firmaları karşısında önemli rakipler haline gelmesi uzun vadeli bir olasılık olduğundan, Komite halka açık şirketlerin denetim firmalarının karşılaştıkları felâkete yol açacak kabiliyetteki olası nedenlerin izlenmesini ve sorunlar yaşayan büyük denetim firmalarının rehabilitasyonuna ve korunmasına yönelik mekanizmalar geliştirilmesini öncelikli olarak salık vermektedir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, [Final Report](#), 2008: VIII: 4, 9). Komite bunun yanı sıra halka açık şirketlerin denetçilerinin hissedarlar tarafından yıllık olarak onaylanmasını önermektedir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, [Final Report](#), 2008 VIII: 20).

Yoğunlaşmanın yarattığı kaygı yeni olmayıp, 1989 yılına dayanmaktadır. Denetim firmaları arasında şirket evlilikleri sonucunda, o yıla değin Sekiz Büyükler olarak anılan dünyanın en etkin muhasebe firmalarının sayısı altıya düşmüş, böylelikle en büyükler, Altı Büyükler adıyla anılmaya başlanmıştır. 1997 yılındaki birleşme sonucunda Beş Büyükler, Arthur Andersen firmasının 2002 yılındaki iflâsı sonrasında Dört Büyükler dünyada söz sahibi olmuşlardır. Birleşmelere ilişkin süreç şematik biçimde aşağıdaki [Şekil 4](#)'te özetlenmiştir.

[Banker](#), Chang ve Cunningham, Sekiz Büyükten Beş Büyüğe geçiş sürecinde, şirket evliliklerinin yalnızca büyük muhasebe firmalarına has olmadığını, sinerji sonucunda artan verimliliğin, şirket evliliklerini rasyonelleştirmesiyle; birleşmelerin, diğer muhasebe firmaları arasında da popülerleşmesine yol açtığını belirtmektedir. Birleşme; destek personeli ve bilgiye ulaşmanın sabit maliyetlerinde önemli tasarruf sağlayabilir. Birleşen firmalar, beceri ile deneyimlerin karışımı ve ölçek sayesinde ilâve gelir yaratabilir. Böylelikle, bu sinerjiler maliyet tasarrufu veya gelir artışı sağlayarak ölçek ekonomisi yatabilir ([Banker et al.](#), 2003: 256). Şirket birleşmelerinin piyasadaki oyuncu sayısını düşüreceği, gerekli düzenlemelerin yapılmadığı, gereken önlemlerin alınmadığı bir piyasada bu durum yoğunlaşma ile sonuçlanabilir.

Yoğunlaşmanın, denetim firmalarından hizmet alan şirketler üzerinde baskı yarattığı aşikârdır. Böyle bir tablonun ışığında, Dört Büyüklerden herhangi birinin herhangi bir sebeple piyasadan çekilmesinin doğurabileceği sonuçları tahmin etmek de zor değildir. Denetim piyasasındaki yoğunlaşma ve buna bağlı seçenek azlığının

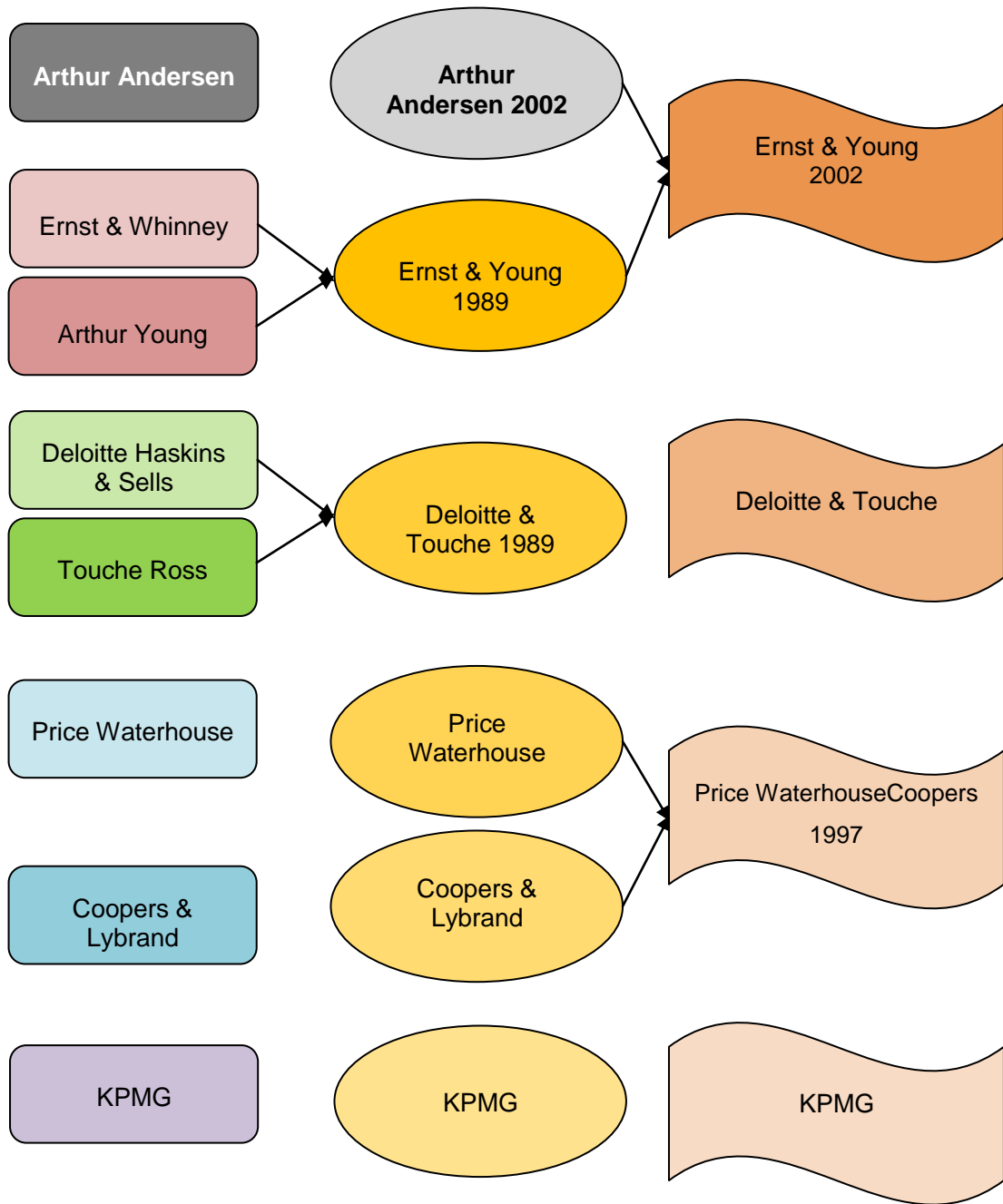
ne denli önemli bir sorun yaratabileceği 2006 yılı Nisan ayında yapılan çalışmanın sonuçları olan aşağıdaki verilerden de anlaşılabilir:

- FTSE¹¹ 100 Endeksinde yer alan firmaların yüzde 99'una Dört Büyükler hizmet vermektedir.
- FTSE 350 Endeksinde yer alan firmalardan alınan denetim ücretleri toplamının yüzde 99'unu Dört Büyükler temsil etmektedirler.
- FTSE 100 Endeksinde yer alan firmalardan, finansal hizmetler sektörü şirketlerinin kısa vadede neredeyse hiç seçim şansı yoktur.
- Yoğunlaşma, yüksek denetim ücretlerine yol açmıştır.

Halka açık büyük şirketlerin alabileceği denetim hizmetleri çeşitliliği ve hizmetin sağlanmasına dört büyük denetim firmasının ağırları hükmetmektedir. Bu dört büyük denetim firması, 2006'da gelirleri 1 milyon dolardan fazla olan ABD'deki en büyük 1500 halka açık şirketin, yüzde 98'ini denetlemiş (www.gao.gov, GAO, 2006: 19) ve 2008 yılı Şubat ayı itibarıyla (https://frc.org.uk, FRC, 2008: 22) FTSE 250 şirketlerinin yüzde 96,2'sini denetlemişlerdir (www.iasplus.com/iosco/0909transparency.pdf, 12.03.2012, IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 4).

Küresel olarak faaliyet gösteren denetim firmaları kuruldukları dönemlerden itibaren çeşitli birleşmeler yaşamış ve sayıları değişkenlik göstermiştir. Belirgin olarak 1989–2002 yılları süresince, Sekiz Büyük'ten, Dört Büyük'e geçiş süreci aşağıdaki şekil üzerinde gösterilmeye çalışılmıştır.

¹¹ **FTSE:** Financial Times Stock Exchange - Financial Times Borsası. Londra menkul kıymetler borsası grubuna bağlı olarak çalışan endeks kuruluşu.



Şekil 4: 1989–2002 Yılları Süresince Sekiz Büyük'ten, Dört Büyük'e Birleşmeler

Kaynak: 1) European Commission (Ekim 2007). The EU Single Market, Internal Market, Auditing, Docs. Oxera Report. "Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market Concentration". s. 2'deki metinden esinlenilerek düzenlenmiştir. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf, 12.03.2012.

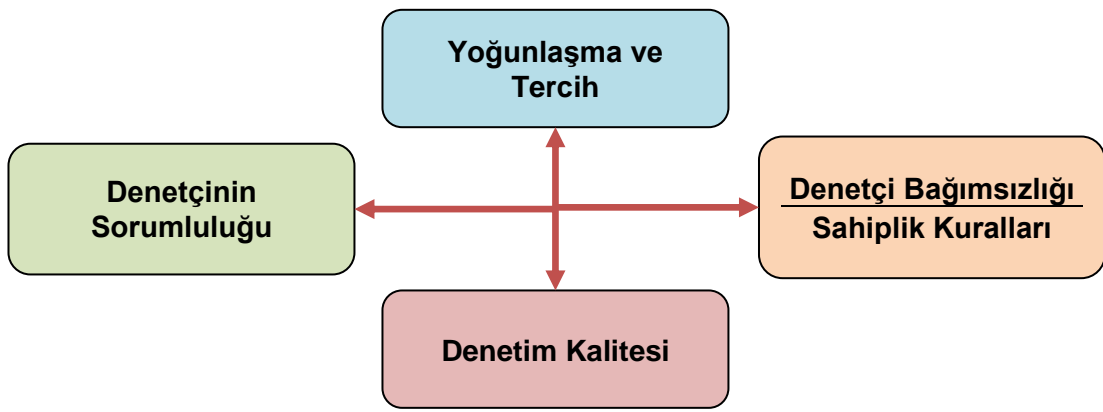
2) <http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-people-and-culture/Our-history/About-EY---Key-Facts-and-Figures---History---Timeline>, 31.01.2015.

3) <http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>, 31.01.2015.

4) <http://www.pwc.com/gx/en/careers/our-history.jhtml>, 31.01.2015.

Denetim piyasasına yönelik düzenlemeler söz konusu olduğunda göz önünde bulundurulması gereken öğeler Şekil 5'te yer almaktadır. Şekilden görüldüğü üzere bu öğeler aşağıdaki gibidir:

1. Yoğunlaşma ve Tercih
2. Denetçi Bağımsızlığı ve Sahiplik Kuralları
3. Denetçinin Sorumluluğu
4. Denetim Kalitesi



Şekil 5: Denetim Piyasasına İlişkin Politikanın Unsurları

Kaynak: European Commission (Ekim 2007). The EU Single Market, Internal Market, Auditing, Docs. Oxera Report. "Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market Concentration" sayfa 2'den esinlenilerek düzenlenmiştir. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf, 12.03.2012.

Şekilden anlaşıldığı üzere öğelerin her birinin, diğer öğelerin hepsi üzerinde karşılıklı etkisi bulunmaktadır. Paris'te 2007'de gerçekleştirilen Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Yuvarlak Masa Toplantısı panelisti **James Cox**, Şekil 4'te açıkça görülen şirket birleşmelerinin gelişimini ve şirket evliliklerine yol açan nedenleri sıralamış; düzenleyici kurumların, bunun oligopol yaratacağı gerçeğini göz ardı ederek, bu duruma alenen destek verdiğinin altını çizmiştir (Cox, 2007: 26). Denetim hizmeti vermeye başlayan, bu sayede şirketlere ayaklarını sokmayı başaran büyük denetim

firmalarının, McKinsey¹² benzeri firmalara karşı rekabet etmeye başladıklarını vurgulamıştır. Muhasebe firmalarının kârlılığının üniversal ölçütü, ortak başına düşen ortalama gelirdir. En kârlı firmaların parayı kazanmalarını sağlayan unsurlardan biri, denetim profesyonellerinin ortak denetçilere oranı, yani kaldıraçtır (PCAOB 2013; Deltas ve Doogar 2004; Doogar ve Easley 1998; Kinney 1986). Denetim müşterisine verilen hizmet, ne kadar az sayıda ortakla sağlanırsa, doğal olarak, ortak başına düşen gelir artar (Adamson, <http://www.adamsonadvisory.com/>, 31.01.2015). Cox, esasen orta büyüklükteki denetim firmalarının neden büyümedikleri sorusunu ortaya atarak, önlerindeki en önemli engelin şöhret olduğunu belirtmiştir. Adamson'ın tespitine göre bu sorunun diğer bir cevabının da kârlılık olduğu anlaşılmaktadır. Dört Büyüklerden biri tarafından denetleniyor olmanın hare etkisi¹³ yarattığını vurgulayan Cox, şirketlerin küçük denetim firmalarının gereken beceri paketine sahip olmadıklarına inandıklarını açıklamıştır (Cox, 2007: 26).

On dokuz farklı dil yetisine sahip, 115 farklı ülkeden veteranlar tarafından raporlama yapılan Quarz adlı yeni nesil haber sitesi yazarı Jason Karaian da konuyu destekleyici veriler yayınlamıştır. Haberde S&P 500¹⁴ listesinde yer alan şirketlerden yalnızca iki tanesinin Dört Büyükler dışında bir denetim firmasıyla çalıştığını ve Dört Büyüklerin, muhasebe endüstrisinin gelirinin üçte ikisini elde ettiğini belirtilmiştir. Karaian, Enron'un batışıyla birlikte yıkılan Arthur Andersen sonrasında Dört Büyüklerin, kendi gözetimleri sırasında gerçekleşen çok sayıdaki hukuk ihlallerine ve Lehman Brothers benzeri müşterilerinin batmalarına karşın, bunları çok fazla zarar görmeksizin savuşturdıklarına dikkat çekmiştir.

Küresel krizin tetiklendiği 2007 yılı ve sonrasında özellikle finansal kuruluşlar yara aldığı, Anglo-sakson ülkelerde, bazılarının devlet eliyle kurtarıldığı sır değildir. Finansal sistemin ve ekonominin bu durumdan rahatsızlık duyduğu, ancak öncelikle krizi en az hasarla atlarmaya yönelik tedbirlerin alınmaya çalışıldığı

¹² **McKinsey:** Küresel yönetim danışmanlık şirketi (www.mckinsey.com)

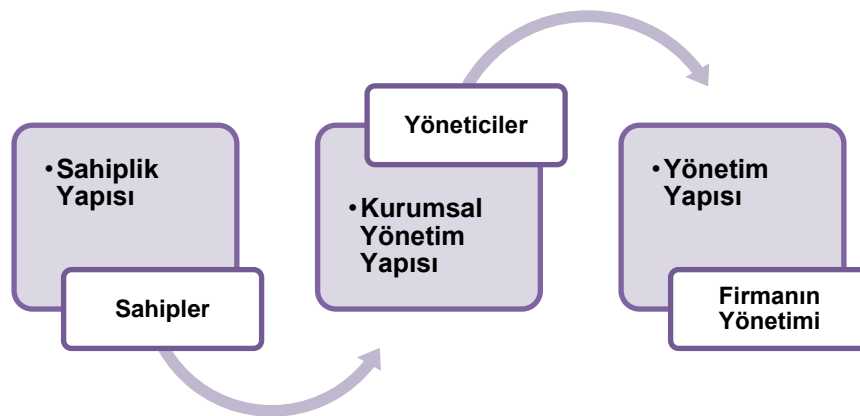
¹³ **Hare etkisi:** Bir kişi hakkında edinilen olumlu/olumsuz izlenimlerin, o kişiyle ilgili gelecek beklenti ve çıkarımları etkilemesi (Kağıtçıbaşı, 2010: 270).

¹⁴ **S&P 500:** Standard & Poor's 500, NYST - New York Menkul kıymetler Borsası ve onu takip eden dünyanın en büyük 2. menkul kıymet borsası olan NASDAQ'da kote olan en büyük 500 şirketin, hisse sayıları ve piyasa fiyatının çarpımına dayanarak oluşturulan bir endeks.

dönemde, denetim firmalarının krizle bağlarının incelenmesinin sonraya bırakıldığı anlaşılmaktadır. Avrupa Komisyonunun 2010 yılında hazırladığı, 'Denetim Politikası: Krizden Çıkarılacak Dersler' başlığını taşıyan Green Paper; denetim piyasasında rekabet, küresel uluslar ötesi şirketleri denetleyebilecek kapasiteye sahip çok az sayıda denetim firması olması ve benzeri konuları tartışmaya açmıştır (Humphrey et al., 2011: 431). Anlaşılan, Green Paper tarafından tartışmaya açılan, denetim firmalarının zorunlu rotasyonu (European Commission, 2010: 11) gerçekleştirilememiştir. Karaian'a göre, Birleşik Krallık'ta çok sayıdaki girişime karşın, ne rotasyon süresi önerildiği gibi 5–7 yıl olabilmiş, ne de oligopolistik yapı yıkılabilmıştır ve Birleşik Krallık bu konuda tek örnek değildir (Karaian, 17.10.2013).

2.1.2.1. Avrupa Birliği Ülkelerindeki Bağımsız Denetim Firmalarının Yapıları

Denetim firmalarının yapıları sahiplik, kurumsal yönetim ve yönetim yapısı olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir. Benimsenen sahiplik, kurumsal yönetim ve yönetim yapılarının karar alma süreci; dolayısıyla da müstakil denetim kararlarının bağımsızlığı üzerinde etkileri bulunmaktadır. Bu üç yapının birbirleriyle olan ilişkisi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:



Şekil 6: Sahiplik, Kurumsal Yönetim ve Yönetim Yapılarının Birbirleriyle Olan İlişkileri

Kaynak: European Commission (Ekim 2007). The EU Single Market, Internal Market, Auditing, Docs. Oxera Report. "Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market Concentration" sayfa 96'dan esinlenilerek yeniden düzenlenmiştir. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf, 12.03.2012.

2.1.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerindeki Bağımsız Denetim Firmalarının Hukukî Şekil ve Sahiplik ve Yönetim Yapıları

Hukukî şeklin yanında sahiplik yapısı; denetim firması içinde sahiplik haklarının dağılımını, oy kullanma haklarını ve ortaklar arasındaki nakit akım haklarını ifade etmektedir. Almanya, Fransa, Birleşik Krallık ve Polonya'da genel olarak denetim firmaları tarafından benimsenen hukukî şekiller aşağıdaki gibidir (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 89–91):

Anonim Şirket / Halka Açık Limited Şirket: Asgarî 50.000 Avro değerinde sermaye ile kurulması gereken bu şirket türü Almanya'da Aktien Gesellschaft (AG) olarak, Fransa'da Soci  t   Anonyme (SA) veya Soci  t   Anonyme Simplifi  e (SAS) olarak anılır. Almanya'da anonim şirketlerin tamamının icracı kurulu (Vorstand) denetlemek üzere kurulu bulunan denetim kurulu (Aufsichtsrat) bulundurması zorunludur. Şahısların her iki kurulda birden yer almaları yasaktır (<http://de.wikipedia.org/wiki/Aufsichtsrat>, 10.08.2012; <http://de.thefreedictionary.com>, Free Online Dictionary, 10.08.2012).

Limited Şirket: Asgarî 25.000 Avro değerinde sermaye ile kurulması gereken bu şirket türü Almanya'da Gesellschaften mit beschr  nktter Haftung (GmbH) olarak, Fransa'da soci  t   a responsabilit   limit  e (SARL) olarak anılır. Almanya'da yalnızca 500'den fazla   alışanı olan şirketler i  in denetim kurulu bulundurma zorunluluğu vardır. Bu şirket yapılanması İrlanda da denetim firmaları tarafından kullanılamaz. Dolayısıyla, İrlanda'da denet  iler ya yalnız   alışan muhasebecilerdir ya da muhasebecilerin kurduğu ortaklıklardır.

Kolektif şirket: Almanya'da Offene Handelsgesellschaften (OHG) olarak anılan bu şirket tipi, Birleşik Krallık'taki kolektif şirket yapısının muadili olup, hepsi sınırsız sorumlu olan en az iki ortağa ihtiya   vardır. Bu şirket yapısının Fransa'daki muadili soci  t   en nom collectif (SNC) olarak anılmaktadır ve yasal denetim yapan firmaların bu şekilde yapılanmaları s  z konusu değildir.

Komandit Ortaklık: Almanya'da Kommanditgesellschaften (KG) olarak anılan bu şirket tipi; en azından bir ortağın sorumluluğunun sermayeye katılımıyla sınırlı, diğer ortağınsa sınırsız sorumlu olduğu, en az iki ortaktan oluşan şirket tipidir.

Bu şirket yapısının Fransa'daki muadili société en commandite simple (SCS) olarak anılmaktadır. Şirketin borçları karşısında hem sınırlı sorumluluğu olan, hem de sınırsız sorumlu olan ortaklar şirketi oluşturur.

Meslekî Ortaklık: Bu hukukî şirket yapısı Almanya'da Partnerschaft Gesellschaftern olarak anılır, genel olarak Limited Liability Partnership (LLP) Sınırlı Sorumluluk Ortaklığına eş değerdir. Şirketin tüm ortaklarının sorumluluğu sınırlıdır. Bu şirket yapısının İrlanda da denetim firmaları tarafından kullanılamaz (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 90). Birleşik Krallık mevzuatı tüm sınırlı sorumluluk ortaklıklarından istediği gibi, bu şirket yapısına sahip denetim firmalarından da denetimden geçmiş finansal tablolarını yayınlamalarını gerekli kılmıştır (MacKenzie–Grant Thornton¹⁵, 15.01.2010: 6).

Eshamli Komandit Şirket: Bu hukukî şirket yapısı Almanya'da Kommanditgesellschaften auf Aktien (KgaA) olarak anılan, hisseleri olan sınırlı bir ortaklıktır. Polonya'daki muadili Spolka Komandytowa olarak anılır ve bazı göreliler olarak küçük hizmet şirketleri tarafından kullanılır.

Birleşik Krallık'ta denetçiler herhangi bir hukukî şekli benimseyebilirler. Bir şahıs ya da firma denetçi olarak atanabilir. Firma tüzel kişi olabileceği gibi, ortaklık da olabilir.

Eumedion, Corporate Governance Forum, Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna gönderdiği yorumunda, hâlihazırda benimsenen sahiplik biçimi ve kurumsal yönetimin tutuculuğu tetiklediği görüşünü belirtmiştir. Olağanüstü bir performans sergilememelerine ve bu denetim firmalarından bazılarının kurumsal yönetimi de göreliler olarak zayıf olmasına karşın; çoğu denetim şirketi ortağının olağanüstü zenginleştiklerini, bu durumun denetim hizmetlerinden faydalananlarca daha fazla müsamaha edilemeyeceğini de görüşüne eklemiştir

¹⁵ **Grant Thornton International:** İcracı olmayan, İngiltere ve Galler'de kurulu, özel uluslararası bir şemsiye kuruluştur. Grant Thornton markasını kullanan üyeler bu kuruluşla ortak değildir ve diğer üyelerden sorumlu değildir (<http://gti.org/About-us/index.asp>, 16.09.2012).

(Abma, 09.12.2009: 3). Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna 21 kurum ve kuruluş yorumlarıyla katkıda bulunmuştur. Yorumuyla katkıda bulunanların farklı taraflardan oluşu, yani denetim hizmetlerini sağlayanlar, onları denetleyenler, kuralları koyanlar ve hizmetlerden faydalananlar olması, kayda değer bazı konuların ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Denetim firmalarının artan şeffaflığının kalite üzerinde pozitif etkisi olacağı varsayımıyla sorulan on sekizinci soruda, artan denetim firması şeffaflığının, yatırımcıların finansal raporlamaya olan güvenini artırıp artırmayacağı anlaşılmaya çalışılmıştır. Avrupalı yatırımcıların temsilcilerinden olan Eumedion'un temkinli yaklaşımına ve bir takım bağlayıcı olmayan denetçi tavsiyelerine yer verilmesinin faydasını vurgulayan yorumuna karşın, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*Fédération des Experts comptables Européens - FEE*), bu sorunun uygulanma imkânının olmadığı yönünde kısa bir yorumla yetinmiştir (Damme, 13.01.2010: 14). Eumedion'un yorumunu destekleyen bir görüşü, merkezi Londra'da bulunan Finansal Raporlama Kurulu (*Financial Reporting Council - FRC*) aynı mecrada paylaşmış ve müşterilerinin istenen şeffaflığa ulaşmalarında yardımcı olma rolünü üstlenen denetçilerin kendilerinin daha az şeffaf olmalarının çelişmesine dikkat çekmiştir (Haddrill, 22.12.2009: 1). Farklı paydaşların birbiriyle çelişen görüşleri olması normal karşılanabilirse de, ortak bir yol bulunması açısından, sürekli iletişim halinde olmalarının şart olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki verilerden anlaşıldığı üzere, denetim firmalarının benimsedikleri hukukî yapı, çoğunlukla çalışan sahipliğinin egemen olduğu AB üye ülkelerinde çeşitlilik göstermektedir. Bu çeşitliliğe karşın, denetim firmasının sorumlu olduğu Avusturya ile denetim firmasının yasal denetçi olarak kabul edildiği Birleşik Krallık hariç, tüm AB üye ülkelerinde denetim raporuna imza koyan denetçi, müşteriye karşı sorumludur (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 92).

Tablo 10: Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde Denetim Firması Ortak Türleri ve Aralarındaki Farklar

Ortak (Partner)	
Üye (Member)	Şirket Ortağı (Partner)
Sermayedar (Equity Partner)	Hissedar olmayan ortak (Non-equity Partner)
Hukukî Ortak (Sahipliğe dayalı haklar) Legal Partner (Ownership Rights)	Kıdemli Çalışan Maaşlı Çalışan (Senior Employee) (Salaried)
Oy hakkı var	Oy hakkı yok

Kaynak: European Commission (Ekim 2007). The EU Single Market, Internal Market, Auditing, Docs. Oxera Report. "Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market Concentration" sayfa 94'teki metinden esinlenilerek düzenlenmiştir. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf, 12.03.2012.

Kurumsal yönetim düzenlemeleri, firmanın sahipleriyle onun yöneticileri arasındaki ilişkileri kapsamaktadır. Fiilî olarak kurumsal yönetim, firmanın sahiplerinin firma üzerinde uyguladığı kontrol mekanizmalarını tanımlamaktadır (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 95). Hem ulusal hem de AB seviyesinde yasal kısıtlamalar denetim firmalarının sahiplik yapısının sınırlarını belirlediği gibi, denetim firmalarının yönetim organlarını da belirlemektedir. Önemli farklılıklara rağmen, denetim firmalarının kurumsal yönetim düzenlemeleri, yatırımcı sahipliğinin söz konusu olduğu kurumlarınkini yansıtmaktadır.

Yönetim yapıları; yöneticilerin, yani firma sahiplerin vekillerinin firmanın sahiplerinin adına, günlük temelde firmayı yönetme mekanizmalarıdır. Bu yapılar aynı zamanda yönetimin takdirine kalan işler kapsamında, firmanın stratejik karar alma sürecini de belirler (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, Oxera Raporu, 2007: 95).

2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim Firmaları

Dünyanın gelişmiş ülkelerinde olduğu gibi, Türkiye'de de SOX Yasası sonrasında çok sayıda düzenleme yapılmış, yasa koyucular, düzenleyici kurumlar ve meslek kuruluşları tarafından yoğun çabalar harcanmıştır. Tüm bu çabaların ardında yatan neden, paydaşların, özellikle de yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerini oluşturmak ve bunu korumaktır. Yalnızca mevzuatın düzenlenmesinin bu amaca tek

başına hizmet etmesi söz konusu değildir. Yasa ve mevzuata uyulup uyulmadığının ciddî anlamda denetlenmesi, ne yazık ki şarttır. Topluma gerçek anlamıyla yüksek bedellere mal olacak olan denetim mekanizması, olası daha yüksek maliyetli ve geri dönülemez hataları önlemek adına katlanılması gereken acı bir reçetedir.

Özünde, etik değerleri içselleştirmiş bireylerin oluşturduğu toplumlarda tanımlanmaya çalışılan temel sorun, söz konusu bile olmayacaktır. İşletmenin paydaşlarının anlam ve öneminin bilincine varmış kişilerin yöneteceği şirketler, zaten isteyerek ve gönüllü olarak yasalara, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uyumlu çalışacaklardır.

2.2.1. Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarının Profili

Bu bölümde Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının profili çıkarılmaya çalışılmıştır. Denetim firmaları; organizasyon yapıları, hukukî yapıları, sermayeleri, ortak sayıları, denetçi sayıları, varsa yabancı kuruluşlarla lisans anlaşmaları, farklı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin toplam gelir içindeki payı, internet sitelerinin varlığı ve benzeri açılardan ele alınmaktadır. Durum saptamalarını yorum ve öneriler izlemektedir. Çalışmanın tümü göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkan profilin çeşitli görüşlerle bağlantıları da kurulmaktadır.

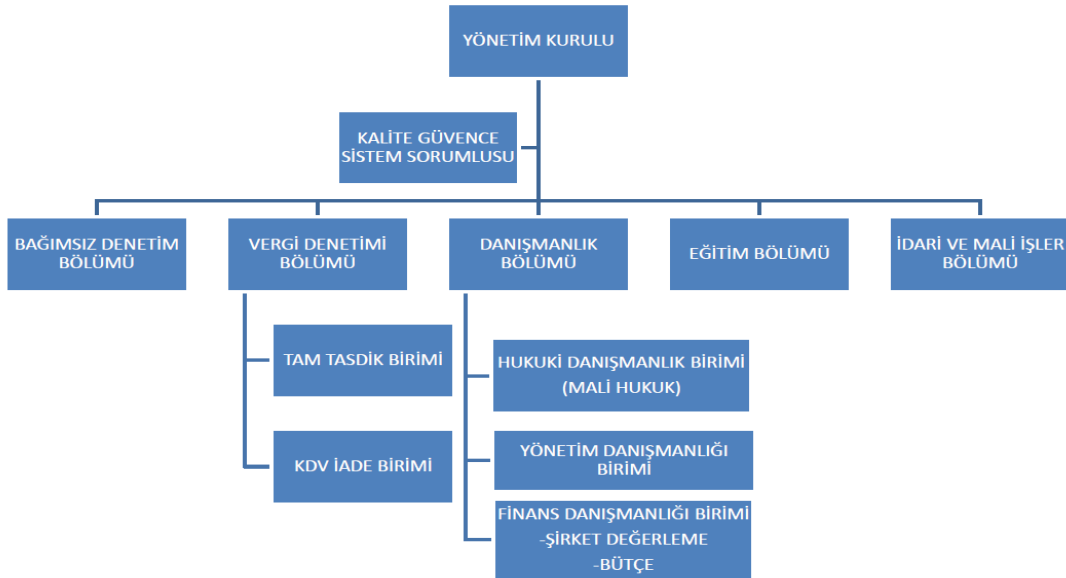
Organizasyon Yapıları

Geniş anlamıyla organizasyon, toplumdaki varlıklar arasındaki sosyal sistemdir. Dar anlamda ise organizasyon, önceden plânlanmış ilişkiler topluluğu yani yapıdır. Anılan yapının oluşturulma süreci de organizasyon olarak tanımlanabilir. Organizasyonun varlık nedeni belirli amaçların ancak birden fazla kişiyle bir grup olarak gerçekleştirilebilmesidir. Organizasyon yapısı bir araç olup, insanla ilgili olan bu aracın, faaliyetleri koordine edilecek kişilerin özelliklerine, yapılacak işin niteliğine, ortam ve çevre şartlarına göre ayarlanması gereklidir (Koçel, 2001: 22). Bağımsız denetim firmaları da her türlü işletme gibi, en uygun organizasyon yapısına gereksinim duyar.

Denetim kalitesini anlamada firmalar can alıcı öneme sahiptir. Denetim personelini istihdam eder, onları eğitirler. Çeşitli örgütsel politikalar ve ödemelerle teşvik ederler. Firmalar, aynı zamanda, kanıt toplama sürecine rehberlik edecek

olan denetim programlarını ve test prosedürlerini tasarlar. Firmaların, kaliteyi güvence altına almak ve kendi denetim politikalarıyla uyumlu olmayı sağlamak için içsel idarî yapıları mevcuttur (Francis, 2011: 137).

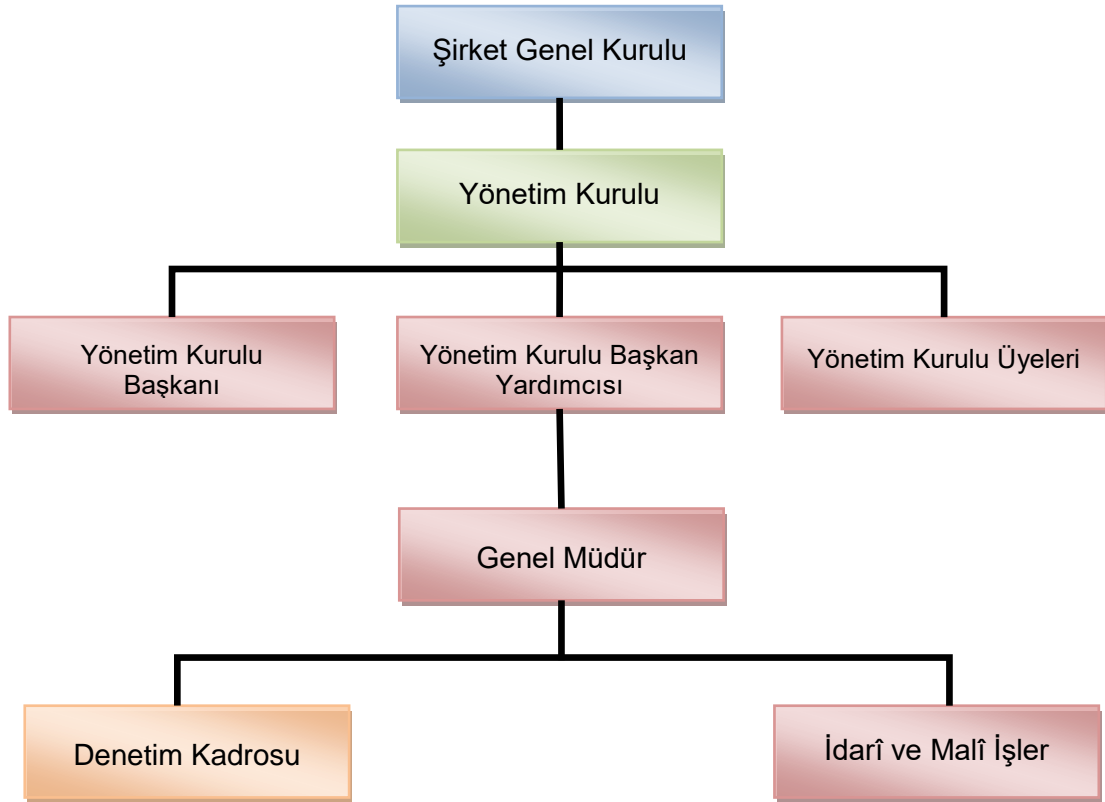
Denetim kalitesi üzerinde kritik öneme sahip olan bağımsız denetim firmalarının organizasyon yapılarına bu bölümde değinilmiştir. İstenen verilere anket ve mülâkat yolu ile ulaşılabileceği gibi, denetim firmaları ile çeşitli kurumların internet siteleri yoluyla da verilere ulaşılabilir. Organizasyon yapılarına yönelik olan bu çalışmada, hâlihazırda tüm paydaşlara açık olan denetim firması ve kurum internet siteleri tercih edilmiştir. Çalışmanın amacı denetim firmalarının hukukî yapıları, sermayeleri, ortak sayıları, denetçi sayıları, varsa yabancı kuruluşlarla lisans anlaşmaları, farklı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin toplam gelir içindeki payı, internet sitelerinin varlığı ve durumunu belirlemektir. Aşağıda Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının organizasyon yapılarına ait örnekler yer almaktadır. İlk örnek yabancı bir kuruluşla lisans anlaşması bulunan denetim firmasına aittir. İkinci örnek ise yabancı bir kuruluşla lisans anlaşması bulunmayan bir denetim firmasına aittir.



Şekil 7: Yabancı Bir Kuruluşla Lisans Anlaşması Bulunan Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Firması Organizasyon Yapısı Örneği

Kaynak: <http://www.itimat-ymm.com/Detail.aspx?pageID=51>, 16.10.2013.

Yabancı bir kuruluşla lisans anlaşması bulunmayan bir denetim firmasına ait organizasyon şemasına aşağıda yer verilmiştir.



Şekil 8: Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Firması Organizasyon Yapısı Örneği

Kaynak: Mod Denetim tarafından yayınlanan organizasyon şemasından esinlenilerek düzenlenmiştir. <http://www.moddenetim.com.tr/2010-yili-seffaflik-raporu.pdf>, 16.10.2013.

Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının profilinin çıkarılmasına yönelik çalışmada yararlanılan veriler uzun bir süreç içerisinde derlenmiştir. Çalışmaların başlangıcı 2012 yılı başlarıdır. Anılan tarihte denetim firmalarına ilişkin veriler SPK internet sitesinde yer alan verilere dayandırılmıştır. Çalışmanın sürdüğü dönemde denetim üzerinde söz sahibi olan ve bu konuda veri biriktiren ve yayınlayan kurumlar önemli değişikliklere maruz kalmıştır. Bazı verilere ulaşım kolaylaşırken, bazı veriler sistemde yer almamaya başlamıştır. Bu nedenle, profil analizinde kullanılan kaynaklar temelde aynı olmakla beraber, aynı temel yapı korunamamıştır. Çalışmada artık yayınlanmayan veriler, yerlerine yenisi gelmediğinden, değişmedikleri varsayımıyla korunmuş ve yorumlarda kullanılmıştır. BDY çerçevesinde şeffaflık raporlarını hazırlayan ve yayınlayan denetim firmalarının

sayısında süreç içerisinde önemli artış gözlenmiş olmakla birlikte, daha önce belirtildiği üzere, bazı verilerin, KGK öncesi dönemde sahip olduğu detaylar korunamamıştır. Ayrıca çalışmanın başladığı ve bazı alanlarda tam veriye ulaşıldığı dönemde faal olan denetim firmalarından bazıları Mayıs 2014 itibarıyla faal değildir. Şeffaflık Raporları verileri ise bazı konularda daha fazla bilgiye erişim sağlamış olmakla beraber, veri kayıplarına da yol açmıştır. KGK internet sitesinde 3 – 25 Mayıs tarihleri arasında tekrarlanan çalışmada, bağımsız denetim kuruluşları listesinde 114 denetim firması yer almaktadır (www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx, 16.05.2014). Bunlardan bir kısmı Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmamaktadır. Bu denetim firmaları çalışmada yer almamaktadır.

Ortak Sayıları, Payları ve Sermaye Sahipliği

Ortak sayıları ve ortakların paylarına göre dağılım ele alındığında; 2012–2013 döneminde 94 denetim firmasının toplam 847 ortağı olduğu saptanmıştır. Bu dönemde ortak sayısı ortalaması 9,01'dir.

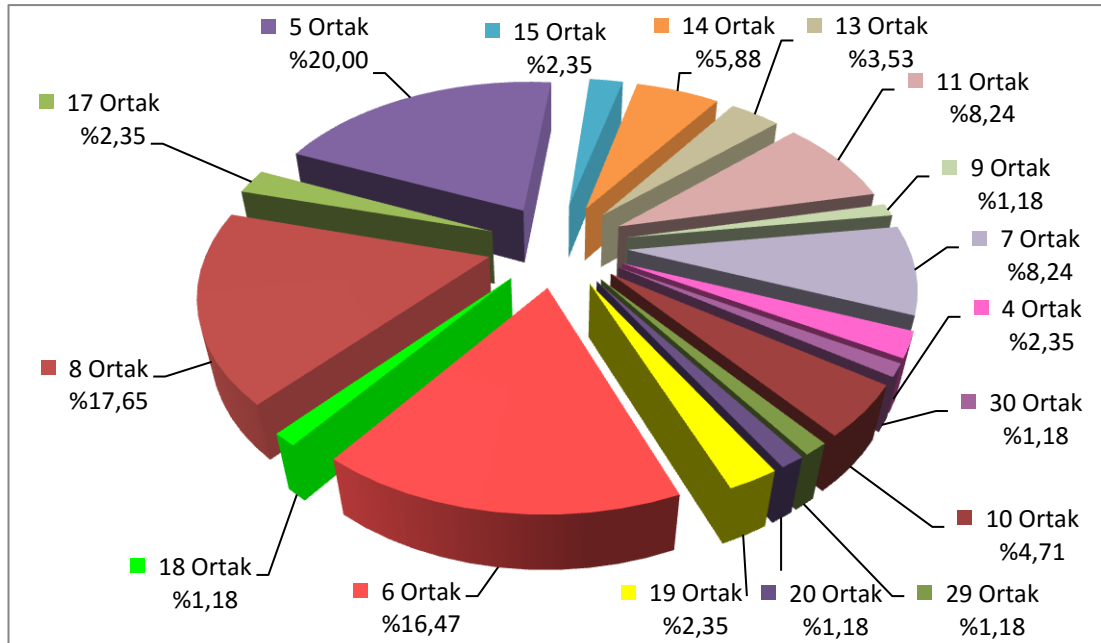
Tablo 11: Türkiye'deki Denetim Firmalarının Ortak Sayıları

Ortak Sayısı	Frekans 2013 – 2014	Frekans 2012 – 2013	Ağırlık % 2013 – 2014	Ağırlık % 2012 – 2013
30	1	1	1,18	1,06
29	1	1	1,18	1,06
23	0	2	0	2,13
20	1	1	1,18	1,06
19	2	2	2,35	2,13
18	1	0	1,18	0
17	2	0	2,35	0
15	2	2	2,35	2,13
14	5	4	5,88	4,26
13	3	4	3,53	4,26
12	0	2	0	2,13
11	7	8	8,24	8,51
10	4	6	4,71	6,38
9	1	3	1,18	3,19
8	15	7	17,65	7,45
7	7	8	8,24	8,51
6	14	20	16,47	21,28
5	17	23	20,00	24,47
4	2	0	2,35	0
			100,00	100,00

Kaynak: Şeffaflık Raporlarının ve düzenleyici kurumların internet sitelerinin incelenmesi sonucunda hazırlanmıştır.

Denetim firmalarının ortak sayıları ve ortakların paylarına göre 2013–2014 dönemi dağılımı incelendiğinde listede KAYİK denetimi gerçekleştiren 87 denetim firması olmakla beraber, verilerine ulaşılan 85 denetim firması değerlendirilmiştir. Bu firmaların toplam 780 ortağı bulunmaktadır. Ortak sayısı ortalaması 9,18'dir. Ortak sayısına göre frekans dağılımı yukarıdaki tabloda verilmiştir.

Ortak sayılarının dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir. Buna göre en büyük grubu beş, sekiz ve altı ortaklı denetim firmaları oluşturmaktadır. Üç grubun toplamı yüzde 54,12'dir. Kalan yüzde 45,88'lik grubu dört ilâ otuz arası ortağı bulunan denetim firmaları oluşturmaktadır.



Grafik 1: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının Ortak Sayısına Göre Dağılımı

Ortak sayısının çok olduğu denetim firmalarında sermaye sahipliğinin eşit bir dağılımda olması beklenmekle birlikte, yapılan analiz farklı bulguları ortaya çıkarmıştır. İlk olarak 2012–2013 dönemi değerlendirilmiş ve aşağıdaki bulgular elde edilmiştir. En büyük birinci ortağın payı, 94 firma göz önünde bulundurulduğunda ortalama yüzde 52,52 olup, en çok yüzde 99,86 ve en düşük yüzde 7,14'tür. En büyük ikinci ortak değerlendirildiğinde, tüm denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda pay ortalaması yüzde 22,84'tür. En büyük ikinci ortak payının, yüzde 0,10 ilâ yüzde elli arasında değiştiği görülmektedir. Ortak sayısının 30 ile en yüksek olduğu denetim firmasında en büyük birinci ortağın payı yüzde 48,77

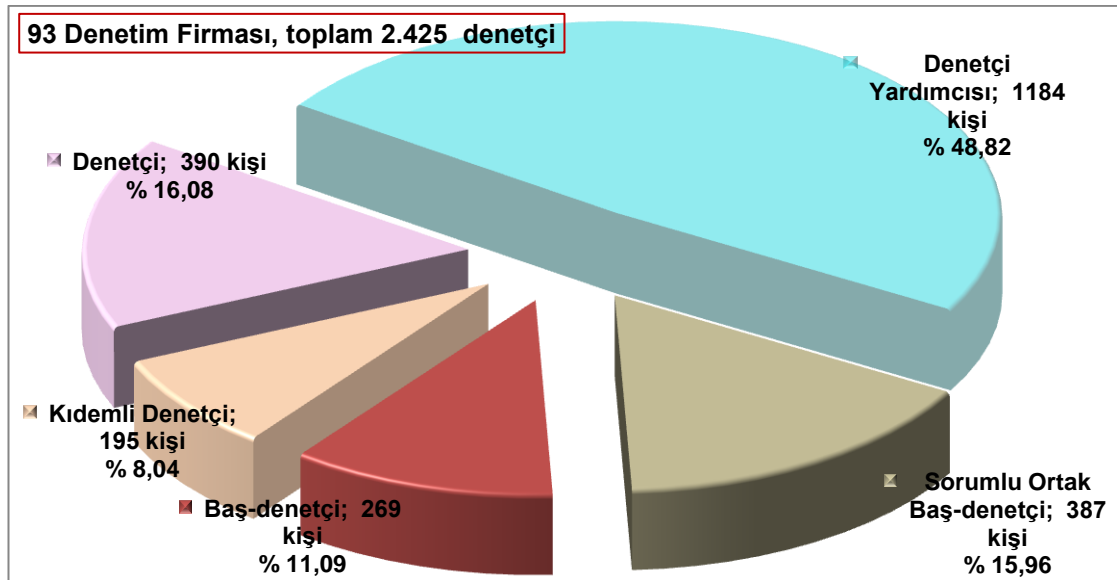
olurken, ikinci ortağın payı ise yüzde 8,40'tır. Ortak sayısının beş ortakla en az olduğu denetim firmalarında en büyük birinci ortağın payı ortalama olarak yüzde 57,56, ikinci ortağın payı ise yüzde 29,88'dir.

Çalışmanın kapsadığı süre göz önünde bulundurulduğunda, aynı değerlendirme 2013–2014 dönemi için tekrarlanmış olup, bulgular aşağıda verilmiştir. En büyük birinci ortağın payı, 85 firma göz önünde bulundurulduğunda ortalama yüzde 52,98 olup, en çok yüzde yüzde 99,99 ve en düşük yüzde 7,14'tür. En büyük ikinci ortak değerlendirildiğinde, tüm denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda pay ortalaması yüzde 22,06'dır. En büyük ikinci ortak payı en düşük yüzde 0,00016'dır ve en çok yüzde 49,90'a çıkmaktadır. Ortak sayısının 30 ile en yüksek olduğu denetim firması 2013 yılına ait şeffaflık raporunu 17.05.2014 tarihi itibarıyla yayınlamış değildir. Bu nedenle önceki yıl verileri kullanıldığında, en büyük birinci ortağın payı yüzde 48,77 olurken, ikinci ortağın payı yüzde 8,40 olmaktadır. Ortak sayısının dört ortakla en az olduğu iki denetim firmasında, en büyük birinci ortağın payı sırasıyla yüzde 99,60 ve yüzde 33,33'tür. İkinci ortağın payı ilk firmada yüzde 0,20 iken, diğerinde yüzde 33,33'tür.

Denetim firmaları sermaye açısından ele alındığında, 2012–2013 döneminde 94 firmanın sermaye ortalamasının 110.403 lira olduğu ve yirmi bir firmanın bu değer üzerinde olduğu anlaşılmıştır. En yüksek sermaye tutarı 820.000 lira iken, en düşük tutar 50.000 liradır ve elli firmanın sermayesi budur. Dört Büyüklerin Türkiye temsilcilerinin sermayelerinin toplamı 240.100 lira, ortalama ise 60.025 liradır. Cari dönem olan 2013–2014 verileri göz önünde bulundurulduğunda, 85 denetim firmasının sermaye ortalaması 132.264 liradır ve 21 firmanın sermayesi ortalamasının üzerindedir. En yüksek sermaye tutarı 1.000.000 liraya yükselirken, cari dönemde 39 denetim firmasının sermayesini ifade eden en düşük sermaye değeri değişmemiştir. Dört Büyükler söz konusu olduğunda sermaye açısından herhangi bir değişiklik olmamıştır. Sahip oldukları denetçi kadroları hatırlandığında, sermaye sahipliği açısından ön plâna çıkmadıkları görülmektedir. Hizmet işletmelerinde nakdî sermayeden daha önemli olan sermaye, beşeri sermaye olduğundan, denetim kalitesi değerlendirilirken, bu durumun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Denetçi Sayıları, Dağılımı ve Kaldıraç

Denetim firmalarının sahip oldukları denetim ekipleri göz önünde bulundurulduğunda, 2012–2013 döneminde 94 firmanın denetim kadrolarında toplam 2.425 denetçi bulunmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, 2013–2014 döneminde sağlıklı olmayan verilerden biri de, denetim ekipleri hakkındaki bilgidir. Öncesinde SPK internet sitesinde bu detay hakkında yeterli bilgi bulunmaktayken, 2013–2014 döneminde durumun saptanması şeffaflık raporlarının sağladığı verilerle kısıtlı kalmıştır. Anılan 2012–2013 dönemine ait denetçi unvan dağılımları aşağıda grafiklerde gösterilmektedir.

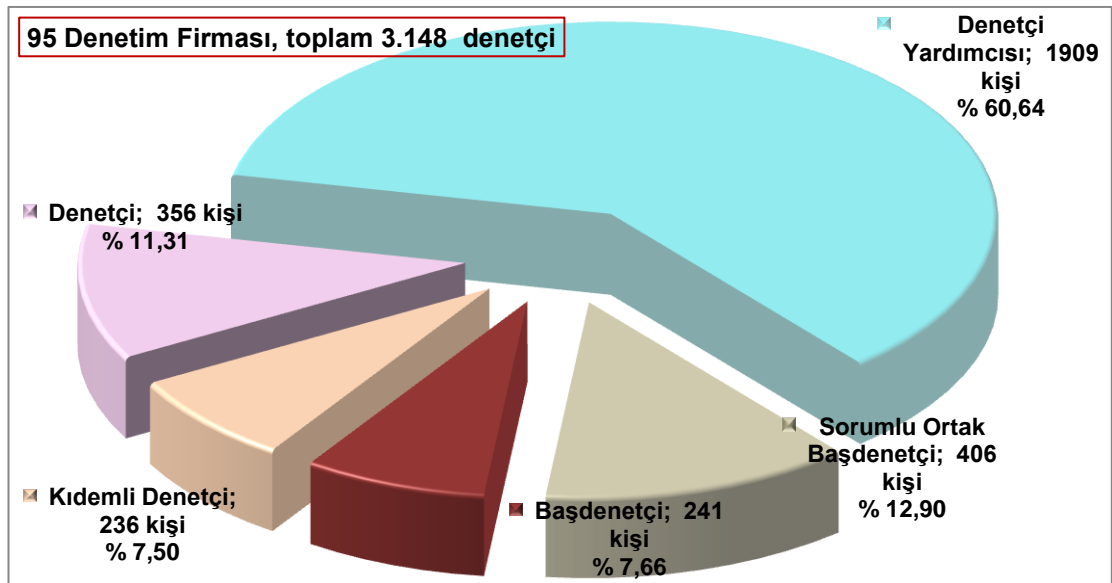


Grafik 2: Türkiye’de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının 2012–2013 Dönemi Denetçi Kadroları Dağılımı

Bir denetim firmasında çalışan ortalama denetçi sayısı yirmi altı olup, 26 ve daha fazla denetçi istihdam eden denetim firması sayısı on üçtür. Doksan dört denetim firması arasında en kalabalık kadro Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.’nin ekibidir. En küçük denetim kadrosu ise dört kişiden oluşmaktadır. Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers ile lisans anlaşması olan denetim firmalarının denetçi sayısı toplam 989 olup, doksan dört firma göz önünde bulundurulduğunda toplam denetçi sayısının yüzde 40,78’ini kapsadığı anlaşılmaktadır. Dört Büyükler söz konusu olduğunda denetçi yardımcıları, ekibin yüzde 72,30’unu oluşturmaktadır.

Tüm denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda, denetçiler ekibin yüzde 16,08'ini oluştururken, bu oran Dört Büyüklerde yüzde 11,73'e düşmektedir. Ekipteki sorumlu ortak başdenetçi oranı da neredeyse yarının altına düşmekte ve yüzde 7,18 olmaktadır. Dört Büyükler dışında kalan denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda; denetçilerin kadro içindeki payı yüzde 19,08, denetçi yardımcılarının payı yüzde 32,66 ve sorumlu ortak başdenetçilerin payı yüzde 22,01'dir.

Denetim firmalarına ilişkin detay bilgiler, SPK internet sitesinden 2015 yılı haziran ayı itibarıyla tekrar indirilmiştir. Bu veriler üzerinde yapılan çalışmanın sonucunda, hâlihazırda aktif durumda 95 denetim firması olduğu ve tüm firmaların denetim kadrolarında yer alan denetçi sayısının 3.148 olduğu hesaplanmıştır. Böylelikle, denetim kadrosu büyüme oranı yüzde 29,81 olarak gerçekleşmiştir.



Grafik 3: Türkiye’de Faaliyet Gösteren Denetim Firmalarının Denetçi Kadroları Dağılımı – 2015

Bu dönemde, denetim firmalarında çalışan denetçi sayısı ortalama otuz üç olup, 33 ve daha fazla denetçi istihdam eden denetim firması sayısı ondur. Doksan beş denetim firması arasında en kalabalık kadro yine Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.’nin ekibidir. En küçük denetim kadrosu ise altı kişiden oluşmaktadır; bu durum yalnızca bir firmada görülmektedir. Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG ve

PricewaterhouseCoopers ile lisans anlaşması olan denetim firmalarının denetçi sayısı toplam 1.563 olup, doksan beş firma göz önünde bulundurulduğunda toplam denetçi sayısının yüzde 49,65'ini kapsadığı anlaşılmaktadır. Dört Büyükler söz konusu olduğunda denetçi yardımcıları; ekibin yüzde 86,50'sini oluşturmaktadır. Tüm denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda, denetçiler ekibin yüzde 11,31'ini oluştururken, bu oran Dört Büyüklerde yüzde 3,39'a düşmektedir. Sorumlu ortak başdenetçi oranı ise neredeyse üçte bire düşmekte ve yüzde 4,73 olmaktadır. Dört Büyükler dışında kalan denetim firmaları göz önünde bulundurulduğunda; denetçilerin kadro içindeki payı yüzde 19,12 olurken, denetçi yardımcılarının payı yüzde 35,14 ve sorumlu ortak başdenetçilerin payı yüzde 20,95'tir.

Detaylı verileri yukarıda verilmiş olan iki dönemin, denetim kadro yapıları, kadro dağılımları ve 2012–2013 dönemiyle 2015 yılı karşılaştırmaları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 12: Türkiye'deki Denetim Kadrolarının Karşılaştırması (2012–2013 Dönemiyle 2015 Yılı)

	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Başdenetçi	Başdenetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı
2015	3.148	406	241	236	356	1.909
Ekip içindeki paylar	% 100,00	% 12,90	% 7,66	% 7,50	% 11,31	% 60,64
2012–2013	2.425	387	269	195	390	1.184
Ekip içindeki paylar	% 100,00	% 22,01	% 16,43	% 9,82	% 19,08	% 32,66
İki dönem arasındaki değişim	723	19	-28	41	-34	725
İki dönem arasındaki değişim (%)	% 29,81	% 4,91	-% 10,41	% 21,03	-% 8,72	% 61,23

Tablodan açıkça görüldüğü üzere, belirtilen süre zarfında denetim kadroları yüzde 29,81 büyümüş; başdenetçi ve denetçilerin hem sayıları hem de ekip içindeki payları düşmüştür. En büyük artış denetçi yardımcılarının sayısında gözlenmektedir. Denetçi yardımcılarının sayısı 725 kişi artmış, artış oranı yüzde 61,23 olmuştur.

Türkiye’de Dört Büyüklerle lisans anlaşması olan denetim firmaları ve kalan diğer denetim firmaları denetim kadroları açısından karşılaştırıldığında aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır:

Tablo 13: Dört Büyükler ve Diğer Denetim Firmalarının Denetim Kadroları (2015 ve 2012–2013 Dönemi Karşılaştırmalı)

		Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Başdenetçi	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı
Tüm Firmalar	2015	3.148	406	241	236	356	1.909
	2012–2013	2.425	387	269	195	390	1.184
Tüm Firmalar	2015	% 100,00	% 12,90	% 7,66	% 7,50	% 11,31	% 60,64
	2012–2013	% 100,00	% 15,96	% 11,09	% 8,04	% 16,08	% 48,82
Dört Büyükler	2015	1.563	74	23	61	53	1352
	2012–2013	989	71	33	54	116	715
Dört Büyükler	2015	% 100,00	% 4,73	% 1,47	% 3,90	% 3,39	% 86,50
	2012–2013	% 100,00	% 7,18	% 3,34	% 5,46	% 11,73	% 72,30
Diğer Firmalar	2015	1.585	332	218	175	303	557
	2012–2013	1.436	316	236	141	274	469
Diğer Firmalar	2015	% 100,00	% 20,95	% 13,75	% 11,04	% 19,12	% 35,14
	2012–2013	% 100,00	% 22,01	% 16,43	% 9,82	% 19,08	% 32,66

Denetim profesyonellerinin ortak denetçilere oranı olarak tanımlanan **kaldıraç** (PCAOB 2013; Deltas ve Doogar 2004; Doogar ve Easley 1998; Kinney 1986), Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının tamamı göz önünde bulundurularak hesaplandığında sonuç aşağıdaki gibi olmaktadır:

$$\text{Kaldıraç} = \frac{\text{Ortak Denetçi Olmayanların Sayısı}}{\text{Ortak Denetçilerin Sayısı}}$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç}_{\text{Tüm Firmalar}} = \frac{2.038}{387} = 5,27$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç}_{\text{Dört Büyükler}} = \frac{918}{71} = 12,93$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç}_{90 \text{ Firma}} = \frac{1.120}{316} = 3,54$$

$$\underline{2015 \text{ yılı için}} \text{ Kaldıraç}_{\text{Tüm Firmalar}} = \frac{2.742}{406} = 6,75$$

$$\underline{2015 \text{ yılı için}} \text{ Kaldıraç}_{\text{Dört Büyükler}} = \frac{1.489}{74} = 20,12$$

$$\underline{2015 \text{ yılı için}} \text{ Kaldıraç}_{91 \text{ Firma}} = \frac{1.253}{332} = 3,77$$

Görüldüğü üzere Dört Büyüklerin 2012–2013 döneminde 12,93 olan kaldıraç oranı, diğer grupta yer alan doksan firmanın kaldıraç ortalaması ile kıyaslandığında, neredeyse dört kat büyük bir kaldıraçta sahiptir. Fark 2015 yılında daha da artmış ve Dört Büyüklerin 20,12'ye yükselen kaldıraç oranı, kalan 91 firmanın kaldıraç oranının 5,33 katı olarak gerçekleşmiştir. İki döneme ait değerler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 14: Türkiye'deki Denetim Firmalarının Kaldıraç Oranları

	Artış	2015	2012–2013
Tüm Firmalar	1,28	6,75	5,27
Dört Büyükler	1,56	20,12	12,93
Diğer Denetim Firmaları	1,06	3,77	3,54

Dört Büyüklerin arasında en büyük kaldıraç oranına, 23,85'le Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. sahiptir. Tüm firmalar arasında en düşük kaldıraç oranı ise 0,25 olup; denetim kadrosu, sekiz sorumlu ortak baş denetçi ve iki denetçi yardımcısından oluşan BD Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'ye aittir.

Bağımsız denetim dışındaki hizmet portföyü geniş olan denetim firmalarının, daha yüksek kaldıraç oranına sahip olmaları beklenen bir durumdur (Deltas ve Doogar, 2004: 13). Tüm denetim firmalarının kaldıraç ortalaması, 2012–2013 döneminde 5,27 ve 2015 yılında 6,75'tir. Denetim ekibinin kompozisyonunun denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu çalışmanın çeşitli bölümlerinde vurgulanmaktadır. Her ne kadar sayısal değerler tek başlarına gösterge olmasalar da, denetim kalitesinin saptanmasında belirleyici olmaktadır. Robert Conway'e göre kaldıraçın düşük olması, denetim kalitesini olumlu etkileyen unsurlardan biridir (Conway, 25.11.2009: 11).

Denetim ekiplerinde yer alan denetçilerin eğitim durumu, yaşları ve deneyimleri de denetimin kalitesi üzerinde muhtemelen etkilidir. Ancak denetim firmalarının; gerekçesi müşteri sırrı, meslekî sır, şirket sırrı ya da iş yoğunluğu olsun, akademik çalışmaları desteklemede gösterdikleri isteksizlik, verilen denetim hizmetinin kalitesini ortaya çıkarma konusunda pek de yardımcı olmamaktadır. Gönen ve Uzay da çalışmaları esnasında tanımlanan zorlukları yaşadıklarını, konferans sunumunda belirtmişlerdir (Gönen ve Uzay, 2009: 5).

Denetim Firmalarının Şeffaflığı ve Gelirlerinin Dağılımı

Denetim firmaları internet sitelerinin varlığı açısından ele alındığında 2012–2013 döneminde, bazı denetim firmalarının kullanıcı dostu internet siteleri bulunurken, bazılarının ise internet sitesi sahibi olmadığı saptanmıştır. Doksan dört firmadan sekseninin, anılan dönemde bir internet sitesi varken, üç tanesinin sitelerinin yapım aşamasında olduğu saptanmıştır. Üzerinde çalışılacak verilere ulaşmak amacıyla siteleri ziyaret edildiğinde iki firmanın internet sitesinde zararlı içerik bulunduğu uyarısı olduğundan, bu sitelere girilmemiştir. Kalan dokuz firmanın internet sitesi yoktur.

İnternet sitelerinin varlığı da çok anlam ifade etmemektedir. BDY'nin 36. Maddesi uyarınca, 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 Kurum'a bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları gerekmektedir. Çalışmaya konu olan 94 denetim firmasından elli sekizi Borsa İstanbul'da kote olan en az bir şirketi 2012 yılı içerisinde denetlemiştir. Bu durum müşteri işletmeyi 36. Maddeye göre KAYİK tanımına sokmaktadır. Buradan yola çıkıldığında 2012–2013 döneminde en azından 58 denetim firmasının şeffaflık raporu yayınlamış olması gerekmektedir. Hâlbuki internet sitesi olan 80 firma içinden sadece yirmi dördü anılan dönemde şeffaflık raporu ya da faaliyet raporu yayınlamıştır.

Aynı maddenin (h) bendine göre; toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgilerin, şeffaflık raporunda yer alması gerekmektedir. Buna karşın şeffaflık raporunu 2012–2013 döneminde yayınlayan yirmi dört

firmadan yalnızca beş tanesi faaliyetlerinden elde ettikleri geliri ayrıntılı biçimde göstermiştir. Çok sayıda şeffaflık raporunun 'içindekiler' kısmında yer verilmiş olan 'finansal bilgiler' kısmı, kesilmiş ve yayınlanmamıştır. Bazı denetim firmalarının ise 'Finansal veriler Başbakanlık Hazine Müsteşarlığına gönderilmiştir' ibaresini kullandığı ve verilere yer vermediği görülmüştür. Bir kısım denetim firması da faaliyet raporu sekmesinde, ziyaretçiyi lisans anlaşması olan yabancı kuruluşun sayfasına ve/veya raporuna yönlendirmektedir.

Mayıs 2014 itibarıyla, KGK bağımsız denetim kuruluşları listesinden belirlenen 85 denetim firmasından 81'inin internet sitesi mevcuttur. Bu firmalardan 67'si 2013 yılına ait şeffaflık raporunu yayınlamıştır. Bazı raporların ancak mayıs ayı sonuna doğru yayınlandığı gözlenmiştir. Yapılan çalışmada denetim firmalarının birçoğunun şeffaflık raporunu bulunması çok zor yerlere, neredeyse sakladığı gözlenmiştir. Bu durum da, şeffaflık ilkesi görüldüğü üzere pek de uyumlu bir durum değildir. Dört Büyüklerden ikisinin şeffaflık raporu 17.05.2014 öncesi yayınlanmışken, ikisinin raporu mayıs ayı sonuna doğru yayınlanmıştır. Ocak 2015 itibarıyla internet sitesi sahibi denetim firması sayısı 83'e, şeffaflık raporu yayınlayan firma sayısı 71'e çıkmış; çok sayıda denetim firmasının şeffaflık raporlarını revize ederek tekrardan yayınladığı gözlenmiştir.

Denetim firmalarının gelir durumları çalışmanın çeşitli bölümlerinde ifade edildiği üzere uzun zaman bir sır gibi kalmış, paylaşım yalnızca ilişkili kamu otoritelerine yapılmıştır. SPK uzman yardımcısı Pirgaip tarafından 2004 yılında tamamlanan uzmanlık yeterlik tezinde, kaynak belirtilmemekle birlikte, denetim firmalarının gelirlerinin dağılımına değinilmiştir. Buna göre denetim firmalarının denetimden elde ettikleri gelir 2001 yılında toplam gelirlerinin yüzde 69,80'i olurken, diğer meslekî gelirlerin payı yüzde 20,86 olmuş, ayrıca diğer gelirler başlığı altında yüzde 9,33'lük bir dilime de yer verilmiştir (Pirgaip, 2004: 30). Gönen ve Uzay'ın çalışmasında (2009: 14) denetim firmalarının denetim dışında kalan faaliyetlerinden elde ettikleri gelir saptanmamış olmakla beraber, firmaların verdikleri hizmetler belirlenmiştir.

Denetim firmalarının beyanlarına göre verdikleri hizmetler aşağıdaki gibidir:

- Denetim
- Finans Danışmanlığı
- Vergi Danışmanlığı
- Hukuk Danışmanlığı
- Eğitim
- Tasdik ve Yeminli Malî Müşavirlik (YMM)
- Yönetim Danışmanlığı
- Diğer Danışmanlık

Diğer danışmanlık hizmetleri de ayrıca aşağıdaki gibi detaylandırılabilir:

1. Muhasebe Hizmetleri
2. İç denetim
3. Outsourcing
4. Değişim Yönetimi
5. Yatırım Danışmanlığı
6. İnsan Kaynakları
7. Turizm Danışmanlığı
8. Bilişim Teknolojileri Danışmanlığı
9. Gümrük Danışmanlığı

Daha önce KGK'nin yaptırım gücünden bahsedilmişti. Çalışmada denetim firmalarının bazılarının şeffaflık raporu yayınlamadığı ve/veya raporda gelir bilgilerinin Kurum'un talep ettiği gibi olmadığı saptandığında, Kurum'la yazışma gerçekleştirilmiş ve eksik bilgiler Kurum'dan istenmiştir. Kurum'a yapılan 3432 No'lu bilgi edinme başvurusuna; Kurum tarafından kuruluşlardan alınan ancak kamuoyuna açık olmayan bilgilerin üçüncü taraflarla paylaşılmadığı yönünde yanıt verilmiştir. Yanıt [Ek 12](#)'de yer almaktadır. Yazışmanın akabinde Kurum tarafından yeni bir duyuru vasıtasıyla, özetle Kurumca istenilen bilgilerin girilmesi ve gelir tablolarının yüklenmesi işlemlerinin 31.05.2014 tarihi mesai bitimine kadar tamamlanması gerektiği hatırlatılmıştır.

Şeffaflık Raporu yayınlayan firmalar gelir dağılımına ilişkin bilgiye yer vermiştir. KGK tarafından yapılan duyuruda, gelirin ne şekilde raporlanması gerektiği belirtilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/seffalik.pdf>, 25.04.2014):

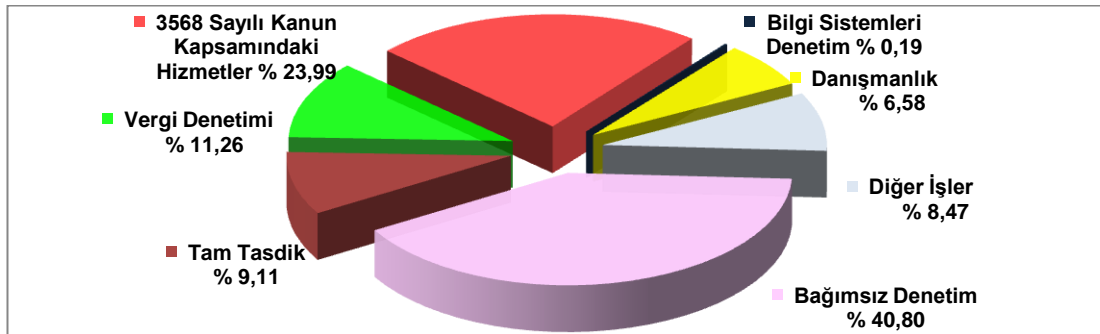
“Bilindiği üzere, 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 36’ncı maddesinde; bir takvim yılında KAYİK () denetimi yapmış denetim kuruluşlarının, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde yıllık şeffaflık raporunu Kurumumuza bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları gerektiği hususu düzenlenmiştir. 31/12/2013 tarihli finansal tablo bilgilerine göre tespit olunur. Finansal tablo denetiminden, diğer*

denetimlerden ve denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirler ayrı ayrı belirtilir.”

İnternet sitesi sahipliği ve şeffaflık raporu yayınlanması konusunda KGK yaptırım gücünün 2014'ün ikinci yarısında devreye girdiği gözlenmektedir. Çalışmanın son aşamalarında, şeffaflık raporlarının KGK internet sitesinde yayınlanmaya başlandığı, 71 denetim firmasının adının listede yer aldığı belirlenmiştir. Listedeki rapor linkleri incelendiğinde; iki firmanın raporlarının başka bir denetim firmasının adıyla yayınlandığı, üç firmanın ise rapor dosyasının bulunmadığı saptanmıştır. Denetim firmalarından bazıları, gelirlerinin dağılımını yalnızca lira cinsinden belirtirken, bazıları yüzde cinsinden belirtmekte, bir kısım firma da her iki bilgiyi de aktarmaktadır. Sonuç olarak, çalışma süresince derlenen verilere göre incelenen 85 denetim firmasının içinden 71'i 2013 yılı Şeffaflık Raporunu yayınlamış, rapor yayınlayanların 64'ü gelirini lirasal olarak ifade etmiştir.

İki denetim firmasının tüm geliri bağımsız denetim gelirinden oluşurken, bir firmanın bağımsız denetim geliri sıfırdır.

Faaliyetlerden elde edilen gelirlerin firmaların raporları doğrultusundaki dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir. Daha önce belirtildiği üzere, bazı denetim firmaları yüzde, bir kısmı da lira cinsinde raporlama yaptığı için; aşağıdaki grafik, gelir yüzdelerinin kendi içlerinde ortalamalarını vermektedir. Grafikte yer alan dilimlerde belirtilen değerlerin toplanması, tüm görünümü çıkarmada anlam ifade etmemektedir. Şeffaflık raporu beyanları doğrultusunda, ortalamada denetim firmalarının gelirinin yüzde 40,80'i bağımsız denetim faaliyetinden sağlanırken, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde verilen hizmetlerden elde edilen gelirin ortalaması yüzde 23,99 olmaktadır. Tam tasdik faaliyeti ortalaması yüzde 9,11 olurken, danışmanlık hizmetleri gelirinin ortalaması yüzde 6,58 olmuştur.



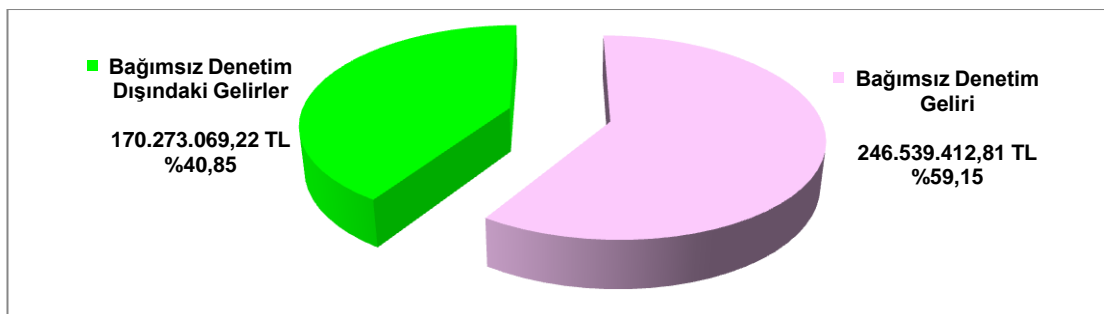
Grafik 4: Denetim Firmalarının Yüzde Olarak Belirttikleri 2013 Yılı Gelirlerinin Faaliyetlere Göre Dağılımı

Kaynak: Şeffaflık Raporlarının incelenmesi sonucunda hazırlanmıştır.

Not: Grafikte yer alan dilimlerde belirtilen değerlerin toplanması, şeffaflık raporlarında gelirin eksik raporlanmasından dolayı, bir anlam ifade etmemektedir.

Yine grafikten anlaşıldığı üzere, bilgi sistemleri denetimi gelir yüzdesinin ortalaması 0,19, vergi denetimi gelir yüzdesinin ortalaması 11,26 ve son olarak diğer işlerden elde edilen gelir yüzdesinin ortalaması da 8,47 olmuştur.

Şeffaflık raporunda gelirlerini parasal olarak ifade eden 64 denetim firmasının 2013 yılı toplam cirosu 416.812.482 liradır. Bu firmaların bağımsız denetim geliri toplamı ise 246.539.413 liradır. Böylelikle, gerçek anlamda bir ortalama alınabilmektedir ve bağımsız denetim geliri ortalaması 64 denetim firması için yüzde 59,15'tir. Buna ilişkin grafik aşağıda verilmiştir;



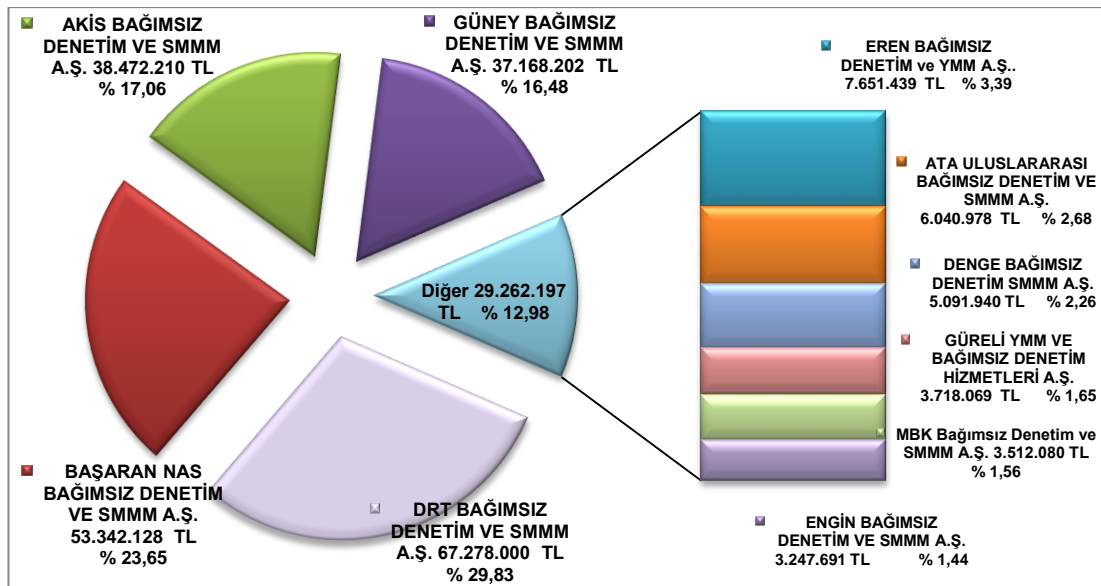
Grafik 5: Gelirlerini Parasal Olarak İfade Eden Denetim Firmalarının 2013 Yılı Bağımsız Denetim Geliri

Kaynak: Şeffaflık Raporlarının incelenmesi sonucunda hazırlanmıştır.

Not: Grafikte yer alan veriler, şeffaflık raporunda gelirlerini parasal olarak ifade eden 64 denetim firmasına aittir.

Dört Büyüklerin Türkiye'deki temsilcilerinin bağımsız denetim gelirlerinin toplamı, Dört Büyüklerin toplam gelirlerinin yüzde 76,61'ini oluşturmaktadır. Sağlıklı

bir oranın elde edilmesi için, denetim firmalarının ilişkili oldukları muhasebe, vergi denetimi, tasdik ve danışmanlık hizmetleri veren tüm şirketlerinin gelirlerinin konsolide edilmesi gereklidir. Bu durum, esasen bağımsızlık kriterinin değerlendirilmesi için de gereklidir. Türkiye’de 2013 yılı bağımsız denetim geliri itibarıyla ilk 10’a giren denetim firmalarının bağımsız denetim gelirlerinin toplamı 225.522.737 liradır. Aşağıdaki grafik bu gelirin ilk on firma arasındaki dağılımını göstermektedir. Grafikten görüldüğü üzere Dört Büyüklerden Deloitte Touche Tohmatsu International firmasını temsil eden DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. ilk 10 firmanın gelir toplamının yüzde 29,83’ünü elde etmiştir. Pricewaterhouse Coopers firmasını temsil eden Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.’nin payı yüzde 23,65, KPMG’nin temsilcisi Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.’nin payı yüzde 17,06 ve Ernst&Young Global Limited firması temsilcisi Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.’nin payı yüzde 16,48 olmuştur. Dört Büyüklerin toplam payı yüzde 87,02 olurken, kalan altı firmanın toplam payı yüzde 12,98 olmaktadır.



Grafik 6: Türkiye’de 2013 Bağımsız Denetim Geliri İtibarıyla İlk 10 Firma

Kaynak: Şeffaflık Raporlarının incelenmesi sonucunda hazırlanmıştır.

İlk 10’a giren denetim firmalarının, bağımsız denetim gelirlerinin toplamı olan 225.522.737 lira, tüm denetim firmalarının anılan dönem bağımsız denetim gelirleri toplamının yüzde 91,48’ini oluşturmaktadır. Bu grup içinde yer alan Dört Büyüklerin bağımsız denetim geliri, toplam bağımsız denetim gelirin yüzde 79,61’ini temsil etmektedir.

2.2.2. Türkiye'deki Denetim Firmalarının Lisans Anlaşmaları ve ABD Kamu Gözetim Kurumu Nezdindeki Faaliyetleri

Aşağıdaki tabloda denetim firmalarının lisans anlaşması yaptıkları yabancı kuruluşlar veya çözüm ortağı olan yabancı kökenli kuruluşlar görülmektedir. Çalışmanın ilk yapıldığı tarih olan 2012–2013 döneminde faal olan 94 denetim firması arasından elli beşinin yabancı bir kuruluşla lisans anlaşması bulunmakta, kalan 39 firmanın bilinen herhangi bir lisans anlaşması bulunmamaktadır. Cari dönem olan 2013–2014 dönemine ilişkin veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Bazı yabancı kuruluşların Türkiye'de birden fazla denetim firmasıyla anlaşmalarının ya da çözüm ortaklıklarının olduğu görülmektedir. Esasında anılan yerel denetim firmalarının adres bilgileri incelendiğinde, bazılarının aynı binada faaliyet gösterdikleri hatta telefon numaralarının aynı olduğu görülmektedir. Tablodan anlaşıldığı üzere, 49 denetim firmasının şeffaflık raporu güncel olup, 54 denetim firmasının yabancı bir kuruluşla ilişkisinin olduğu görülmektedir.

Tablo 15: Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Lisans Anlaşması Yaptıkları Yabancı Kuruluşlar

TİCARET UNVANI	Çözüm Ortağı veya Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	Şeffaflık Raporu
TOPLAM: 54 Şirket		49
Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Agn International	2013
Bilgili Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Agn International Ltd	2013
Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Antea Alliance of Independent Firms	2013
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Baker Tilly International	2013
BDO Denet Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	Bdo International	2013
Işık YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Bkr International	2013
Ege YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ch International	2013
Elit Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Cpa Associates International Inc.-Usa	2013
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Crowe Horwath	2013
Kavram Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Crowe Horwath International	2013
Drt Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Deloitte Touche Tohmatsu International	2013
Ser-Berker Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Dfk International	2013
Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Ecovis Europe	2013
Ac İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Enterprise Network Worldwide	2013
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ernst&Young Global Limited	2013
Rasyonel Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Euraudit Int	
İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	Fidunion International	2013
Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Grant Thornton	2013
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Grant Thornton	2013
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	Groupe Laviale Sohaco	2013
Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Hazlems Fenton	2013
Hlb Saygın YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Hlb International	2013
Çağdaş Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Iapa International	2013
Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.	Iapa International	2013
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Inaa Group	2013
Detay Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	International Experts and Consultants Iecnet	2013
Türkmen Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	International Practice Group	2013
Bakış YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ipg International Praticce Group	2012
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Jeffreys Henry International	2013
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Jhi Jeffreys Henry International	2013
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Jpa International	2013
Ihy Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Kingston Sorel International	2013
Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Kpmg	2013

Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Kreston International	2013
Dmr Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Kudos International Network	2013
Legal Yönet Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	Lea Global	2013
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Mazars Société Coopérative À Responsabilité Limitée	2013
Mgı Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Mgi Business Solutions Worldwide	2013
Mbk Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Moore Stephens International Ltd	2013
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Nexia International	2013
Oluşum Bağımsız Dış Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Nexia International	
Yöntem YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Nexia International	2013
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Nexia International Ltd	2013
Karma Bağımsız Denetim A.Ş.	Parker Randall International	2013
Sun Bağımsız Dış Denetim YMM A.Ş.	Pkf Worldwide	2013
Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.	Praxity-Global Alliance Ltd.	2013
Türkerler Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	Premier International Associates	2013
Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Pricewaterhouse Coopers	2013
Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Primeglobal	2013
Med YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Rg Treuhand Müth and Partner GmbH	
Kapital Karden Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Rsm International	2013
Dmf Sistem U.a. Bağ. Den. Danışmanlık ve YMM A.Ş.	Russell Bedford International	
Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	The International Accounting Group	2013
Uzman YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Uhy Urbach Hacker Young International Ltd.	2013

Kaynak: Şeffaflık Raporlarının değerlendirilmesi sonucunda oluşturulmuştur.

Son dönemlerde kamu otoritelerince yapılan düzenlemelerin amaçlarından biri dünya finansal piyasalarıyla entegre olabilmektir. Bu bütünleşme doğal olarak ortak bir lisanın kullanımını gerektirmektedir. Denetim firmalarının hizmetlerinin de dünyanın kalanı tarafından talep edilir duruma getirilmesi, öyle ise bunun korunması yani sürdürülebilirliği önemlidir. Çalışmada 2012–2013 döneminde faal olan doksan dört denetim firması göz önünde bulundurulduğunda, bunlardan on sekizi Amerikan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) kayıtlıdır. Kayıtlanan firmalar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

- A - En az bir şirketin denetim raporunu yayınlayan,
- B - Denetim raporu yayınlamamış, ancak en az bir şirketin denetiminde önemli rol oynamış,
- C - Rapor yayınlamamış ve denetimde önemli rol oynamamış, ancak en az bir broker-dealerin finansal tabloları için rapor hazırlamış,
- D - Yukarıdakilerin hiçbiri,
- E - Yıllık Rapor Form 2 için daha başvuruda bulunmamış

Tablo 16: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) Kayıtlı Türk Denetim Firmaları

TİCARET UNVANI	PCOAB Kayıt Kategorisi	
	2012-2013	2015
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	B	A
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	A	A
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	A	B
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	D	D
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	A	D
DENET BAĞIMSIZ DENETİM YMM A.Ş.	D	D
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	D	D
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A.Ş.	-	D
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	D	D
İHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	D	D
İŞİK YMM ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	D	D
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	D	D
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	D	D
MED YMM A.Ş.	-	D
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	D	D
SAMDEN-SAMSON BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	-	D
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	C	D
YILDIZLAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM ANONİM ŞİRKETİ	E	D
BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	D	-
CAN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A.Ş.	E	-
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	A	-
T O P L A M	18	18

Kaynak: <http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>, 04.01.2015 ve 06.05.2012. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) internet sitesinde yer alan verilere dayanarak düzenlenmiştir.

Tablodan görüldüğü üzere 2012-2013 döneminde dört Türk denetim firması en az bir şirketin denetim raporunu yayınlamış, bir firma denetim raporu yayınlamamakla birlikte, en az bir şirketin denetiminde önemli rol oynamıştır. Kalan 13 firmanın biri, bir broker-dealerın finansal tabloları için rapor hazırlamış, ikisi *Yıllık Rapor Form 2* için daha başvuruda bulunmamış, kalan firmalar da kayıtlı olmakla beraber, daha herhangi bir rapor hazırlamamış ve denetimde yer almamıştır. Çalışma, 2014 yılı sonu için değerlendirildiğinde; Kategori A'da yer alan firma sayısının ikiye düştüğü, Kategori B için, firma değişse de sayının korunduğu, Kategori C ve E'de herhangi bir denetim firmasının yer almadığı görülmektedir. Üç denetim firması listede artık yer almazken, üç yeni firmanın listeye girdiği anlaşılmaktadır. Denetim firmalarının profiline yönelik bu kısımda yer verilen verilerin önemli bir kısmı Ek 5'te yer almaktadır.

2.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemeleri

Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926–1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasalaşma, bir yandan da meslekî örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür (Masum Türker, Şubat 2006; alıntılan [Şaban Uzay](#), Tanç ve Erciyes, *Türkiye’de Muhasebe...*, Temmuz 2008).

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler öncesinde; anonim ortaklıklarda Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 1972 tarihli *Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü* çerçevesinde devlet organlarınca yapılan denetimle, Türk Ticaret Kanunu’nda belirtilen bir denetim organı olan *Denetim Kurulu* tarafından yapılan dış denetim söz konusudur (Gücenme ve Arsoy, 2006; alıntılan [Şaban Uzay vd.](#), *Türkiye’de Muhasebe...*, 2008).

Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adımlar, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi zorunluluğu ile karşılaşması üzerine atılmıştır. Ülkeye gelen yabancı sermaye akımı, yabancı sermayeli şirketlerin konsolidasyon gereklilikleri, uluslararası finansman olanaklarının keşfedilmesi, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapma arzusu ve benzeri nedenlerle muhasebe denetiminin talep edilmesi sonucu, bağımsız denetim Türkiye’de gelişmeye başlamıştır. Bağımsız denetim olgusu, malî piyasaların gelişimiyle birlikte 1987 yılından itibaren düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir ([Şaban Uzay vd.](#), *Türkiye’de Muhasebe...*, Temmuz 2008).

Türkiye’de Bağımsız Denetimin Düzenlenmesi başlığı altında; Türkiye’de bağımsız denetim alanında geçmişten günümüze mevzuatın düzenlenmesi, denetim firmalarının gözetimi ve denetimi benzeri konularda KGK öncesinde söz sahibi olan SPK, ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime yer verilmiş, nihai olarak KGK detaylı olarak ele alınmıştır.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) bağımsız denetim mevzuatı ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) bağımsız denetim mevzuatı kapsam dışı bırakılmıştır. EPDK denetim mevzuatının düzenlenmesi 2011 yılında

son bulmuştur. Son yönetmeliğin yayınlanma tarihi 4 Haziran 2011, son tebliğin yayınlanma tarihi 29.11.2011, son bağımsız denetim kuruluşları kurul karar tarihi 11.08.2011'dir. Ayrıca, elektrik ve doğal gaz piyasasında bağımsız denetim işlevini yerine getirecek kuruluşların, KGK'den yetki almaları gerekmektedir. Bu nedenle EPDK bağımsız denetim mevzuatı çalışmada yer almamaktadır.

BDDK tarafından 13.11.2013 tarihinde yayınlanan *Bankaların 2013 yılında Bağımsız Denetimini Gerçekleştirecek Kuruluşların Listesinde* 49 banka ve yedi bağımsız denetim firması yer almaktadır. Bankaların bazıları faal değildir, bazıları da halka açık şirket değildir. Ancak denetimin kalitesi açısından yine de değerlendirilmek istendiği takdirde, söz konusu yedi denetim firması çalışmada zaten ele alınmaktadır. Listede yer alan bankaların 46'sı, yani yüzde 93,88'i Dört Büyüklerin Türkiye temsilcileri tarafından, kalan üçü de, üç farklı denetim firması tarafından denetlenmektedir. BDDK, KGK tarafından 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğini benimsemiştir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde BDDK bağımsız denetim mevzuatı, çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu ve Bağımsız Denetim

Türkiye'de bağımsız denetim SPK tarafından düzenlenmeye, 1987 yılından itibaren başlamıştır. Yaklaşık 19 yıllık bir sürecin ardından 2006 yılında yine SPK tarafından yayınlanan bir tebliğ ile bağımsız denetim düzenlenmeye devam edilmiştir. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, UDS'lerle büyük ölçüde uyumludur. Ayrıca, 2013 yılında Tebliğ'in ilgili maddeleri, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu hâle getirilmiştir. Ancak, Tebliğ'in 2-34. Kısımları, TDS'lerin yayımı KGK tarafından tamamlanmadığından, yürürlükte kalmıştır (SPK, 11.04.2014). SPK tarafından hâlihazırda yürütülen kalite kontrol çalışmalarında, Tebliğ'in esas olarak alınmasına devam edilmektedir. Hem bu nedenle, hem de 25 yıldan uzun bir süre boyunca Türk denetim piyasası için rehber niteliği taşımış olan Tebliğ'in bazı kısımları burada ele alınmıştır. KGK tarafından güncellenen bazı tanımlara da yer verilerek, bazı tanım ve kavramların mükerrer olmaması hedeflenmiştir. Bazı konularda da güncel tartışmalara yer verilerek, konuya dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) ile bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçi tanımlanmıştır. Tebliğe göre **bağımsız denetim**; işletmelerin kamuya açıklanacak veya SPK tarafından 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 bağlanmasıdır (www.spk.gov.tr, Tebliğ Seri: X, No: 22).

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis,>
18.02.2012).

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve faaliyet alanı, işletme büyüklüğü, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) belirlenen işletmelerin denetimi, yalnızca denetim kuruluşları¹⁶ tarafından yapılır. Anılanların dışında kalan işletmelerin denetimi denetim kuruluşları ya da denetçiler tarafından yapılır. **Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar** (KAYİK) aşağıda listelenmiştir (BDY: 1. Blm., Md. 4):

- (1) halka açık şirketler
- (2) bankalar,
- (3) sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- (4) faktöring şirketleri,
- (5) finansman şirketleri,
- (6) finansal kiralama şirketleri,
- (7) varlık yönetim şirketleri,
- (8) emeklilik fonları,
- (9) 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile

¹⁶ **Bağımsız denetim kuruluşu**: KGK tarafından bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen, ortakları, yeminli malî müşavirlik ya da serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleridir (www.kgk.gov.tr).

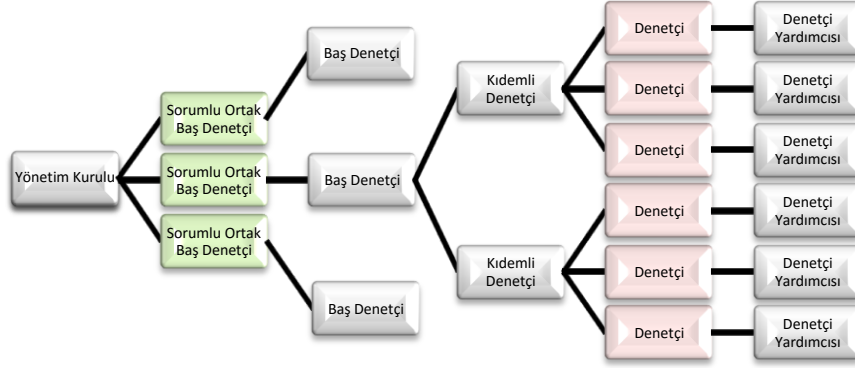
(10) faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları,

Bağımsız denetim kuruluşları; Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır (www.spk.gov.tr, Tebliğ Seri: X, No: 22. <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis>, 18.02.2012)

Denetim ağı bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukukî bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da meslekî kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmadır (www.kgk.gov.tr, **BDY**: 1. Blm., Md. 4).

Bağımsız denetçi bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarıdır. Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır. **Kıdemli denetçi** bağımsız denetim süreçlerini, uygulanacak kanun ve diğer ilgili yasal düzenlemeleri, işletmenin faaliyette bulunduğu çevreyi, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörle ilgili bağımsız denetim ve finansal raporlamaya ilişkin hususları bilen, bağımsız denetim kuruluşu içinden veya dışından kişilerdir (www.spk.gov.tr, Tebliğ Seri: X, No: 22.

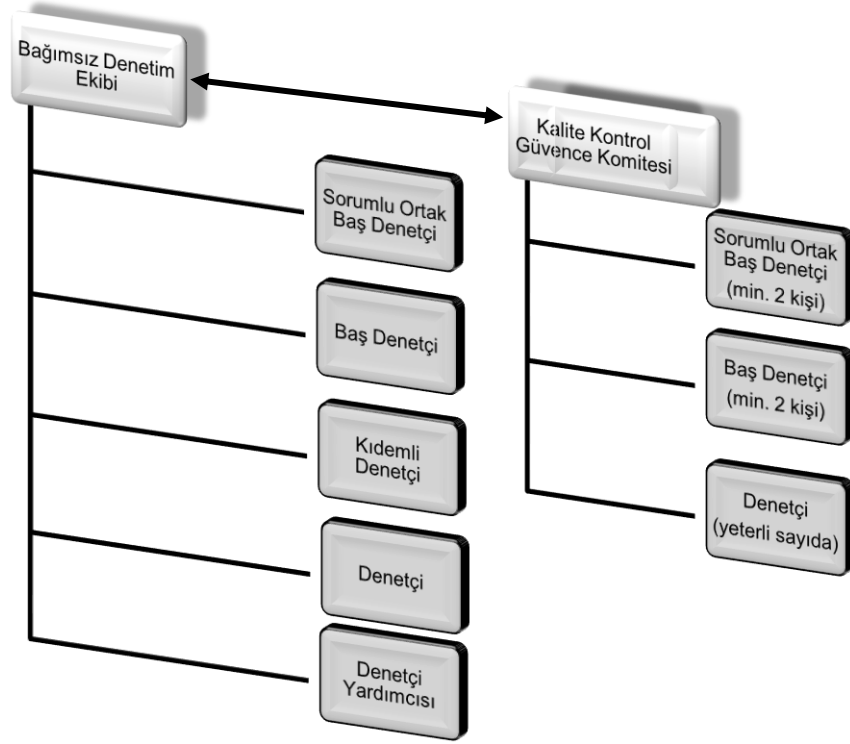
<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis>, 18.02.2012). **Şekil 9**'da bağımsız denetim kuruluşlarında, denetçilerin alabileceği unvanlar, **Ek 3**'te de bağımsız denetim ekibi üyeleri ve görevleri gösterilmiştir.



Şekil 9: Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bağımsız Denetçilerin Alabilecekleri Unvanlar

Kaynak: SPK Tebliğ Seri: X, No: 22’nin değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Bağımsız denetimin amacı (www.spk.gov.tr); finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez (www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis, 18.02.2012).



Şekil 10: Kalite Kontrol Güvence Komitesi ve Bağımsız Denetim Ekibi

Kaynak: SPK Tebliğ Seri: X, No: 22'nin değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Not: Şirket içi unvanı ne olursa olsun bir denetimde birden fazla sorumlu denetçi olamaz.

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi Tebliğin 10. Maddesinden itibaren tanımlanmıştır. Buna göre; sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim faaliyetinin, bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukukî düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde, yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili konulardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumludur. Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçileri aşağıda belirtilen konularda bilgilendirerek bağımsız denetim faaliyetini yönetir

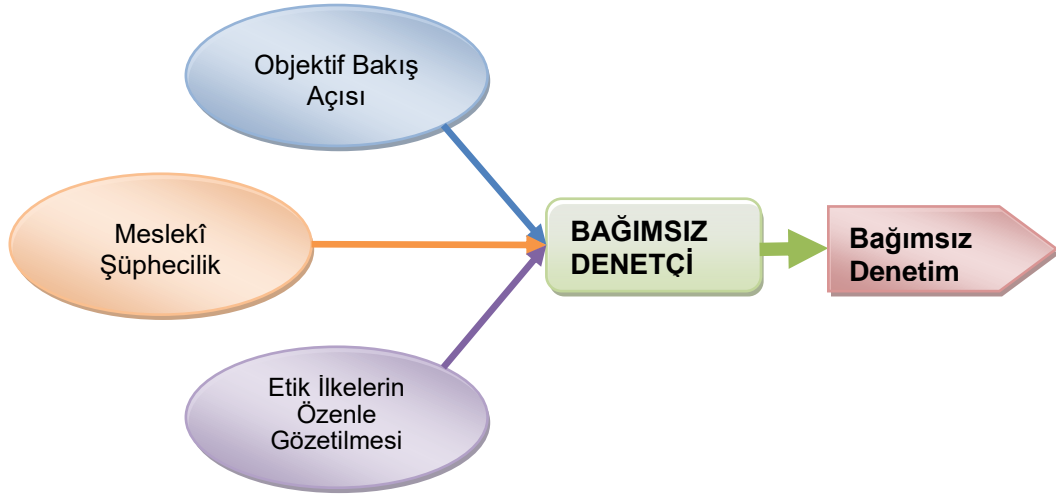
(www.spk.gov.tr. Tebliğ Seri: X, No: 22.

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis>,
18.02.2012):

- Ekiptekilerin sorumluluğu,
- İşletme faaliyetlerinin doğası
- Riskle ilgili hususlar
- Ortaya çıkabilecek sorunlar
- Bağımsız denetim işinin yürütülmesiyle ilgili ayrıntılar

Bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçilerin sorumluluğu, kendilerine verilen işi aşağıdaki şekilde de gösteriliği gibi yapmaktır;

- objektif bir bakış açısı ile
- meslekî şüphecilik ve
- etik ilkeleri özenle gözeterek



Şekil 11: Bağımsız Denetçinin Denetim Esnasındaki Tutumu

Kaynak: SPK Tebliğ Seri: X, No: 22'nin değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü SPK Tebliğinde Madde 13'le düzenlenmiştir. Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü konusuna, detaylı olarak çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilmiştir.

Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Diğer Görev, Yetki ve Sorumlulukları Tebliğin 19. Maddesiyle düzenlenmiştir. Buna göre; her bir bağımsız denetim için en az üç asil ve üç yedek olmak üzere altı kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az üç kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, başdenetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı önceden belirlenmiş kılaslara göre yapılır (www.spk.gov.tr. Tebliğ Seri: X, No: 22. <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis>, 18.02.2012).

Gözetim ve Koordinasyon. Türkiye’de, bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve yapılan bağımsız denetime kamuoyunun güvenini sağlamak amacıyla; bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını sağlamak üzere **kalite güvence sistemi** bulunmaktadır. Kalite kontrol güvence komitesi ve bağımsız denetim ekibi arasındaki ilişki [Şekil 10](#)’da gösterilmiştir. KGK tarafından oluşturulan kalite güvence sistemi, denetim firmaları tarafından oluşturulan **kalite kontrol sisteminin** ana hatlarını belirlemektedir. Kalite kontrol politikaları ve süreçleri il doğrudan ilişkili olan gözetim ve koordinasyon başlığı SPK Tebliğinde 20. Maddede yer almaktadır (www.spk.gov.tr. Tebliğ Seri: X, No: 22.

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis,>
18.02.2012).

2.3.2. Bağımsız Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

SPK tarafından 1987 yılından itibaren düzenlenmiş olan ve borsada listelenen şirketler açısından hâlâ geçerli mevzuatın yanı sıra, 2011 yılında TTK’nin yayımlanmasıyla bağımsız denetim yeni düzenlemelere sahne olmuştur. Hâlihazırda bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu bulunan şirketlere ilâve olarak, çok sayıda yeni şirketin ve özellikle küçük ve orta ölçekli şirketlerin bağımsız denetim kapsamına alınması yasada öngörülmüştür.

Bağımsız denetim konusu, [6102 sayılı](#) Türk Ticaret Kanunu’nun (Kanun) üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Kanun’da tanımlandığı şekliyle *denetim*, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır (www.resmigazete.gov.tr, 03.08.2011).

[6102 sayılı](#) Kanun, 13.02.2011 tarihinde yayımlanmış olmakla beraber, anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin maddeleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. *Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 6335 Kanun Numarasıyla, 29.06.2012 tarihinde yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. [6102 sayılı](#) Kanun, KGK’nin kurulmasına kadar geçecek olan süre boyunca, bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerin ne şekilde devam edeceğini

de içermektedir. Buna göre KGK kuruluncaya kadar TDS'lerin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve ilişkili bir kurul tarafından UDS'lerle uyumlu olarak belirleneceği Geçici Madde 2 ile düzenlenmiştir. KGK kuruluncaya kadar denetçilerin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği de Geçici Madde 3 ile düzenlenmiştir (www.resmigazete.gov.tr, 03.08.2011). Bu konunun devamı, [Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Denetim](#) başlığını taşıyan aşağıdaki bölümde ele alınmıştır. TTK'nin denetimle ilgili maddeleri Ek 14'te detaylı biçimde yer almakta ve aşağıda tabloda özet olarak ele alınmaktadır.

Tablo 17: Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimle İlgili Maddeler

Madde No.	TTK Kanun Maddesi
Madde 397	Genel Olarak Denetleme
	Denetime tabi olan anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, KGK tarafından yayımlanan UDS'lerle uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre, denetçi tarafından denetlenir.
	Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.
	Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolarla yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.
	Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse; finansal tablolarla, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere, denetçi görüşünde de yer verilir.
	Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TMS'lerin ¹⁷ öngördüğü ölçüde iç denetimin, verilen raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, TMS'lere, Kanun'a ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK'nin belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle, etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir

¹⁷ TMS'ler: Türkiye Muhasebe Standartları

Madde 515	Dürüst Resim İlkesi
	Anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'lere göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun, bu madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.
Madde 398	Denetlemenin Konusu ve Kapsamı
	Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, dürüst resim ilkesi anlamında inceler. Konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu kanunun ilgili hükümlerine uygun olarak denetlenmişse, ya da merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin Kanun'un öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması hâlinde denetçi bu şirketleri incelemez.
	Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için Kanun'da öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar.
Madde 399	Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi
	Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilân eder. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.
	Denetçiden denetleme görevi; başka bir denetçi atanmışsa ya da yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onunu oluşturan pay sahiplerinin—halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin—istemi üzerine, ilgililer ve seçilmiş denetçi dinlenerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.
	Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilânından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır.
	Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi reddetmesi, sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, hükümsüz olması, denetçinin kanunî sebeplerle, herhangi başka bir nedenle görevini yerine getirememesi, görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

	Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma, haklı sebep sayılmaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar rapor hâline getirilerek genel kurula verilir. Denetçinin, fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.
Madde 400	Denetçi Olabilecekler
	Kanuna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları ve bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir
	<p>Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi/kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda sayılan kişilerden biri:</p> <p>(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,</p> <p>(b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,</p> <p>(c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ bir tüzel kişinin, ▪ bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, ▪ yönetim kurulu üyesi, ▪ yöneticisi veya ▪ sahibiyse ya da ▪ bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut ▪ denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlıysa, <p>(d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,</p> <p>(e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,</p> <p>(f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,</p> <p>(g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,</p> <p>(h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.</p>
	On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe, denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu süreleri kısaltmaya yetkilidir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Madde 401	İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı
	Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar. Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılı sonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi, öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi yetkilerini yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.
	Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır.
Madde 402	Denetim Raporu
	Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllara karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka; ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.
	Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporunda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürülebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.
	Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap plânına uygun tutulup tutulmadığı, TMS'ler çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir. Denetim çerçevesinde, Kanun'un 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.
Madde 403	Görüş Yazıları
	Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398'inci madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin/topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

	Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular açısından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına; aksi durumda yani sorumluluğunu gerektirecek bir neden varsa, buna işaret edilir. Görüş, Kurum'un (KKG) belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır. Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlanmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.
	Şirket defterlerinde, denetlemenin ilgili hükümlere uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.
	Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.
Madde 404	Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu
	Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler, şirkete ve zarar verdikleri takdirde, bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise, sorumluluk müteselsildir. Bu yükümlerin yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama, denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.
	Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde, sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler, rapor tarihinden başlayarak beş yılda zaman aşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zaman aşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zaman aşımı uygulanır. Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.
Madde 405	Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları
	Şirketle denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.

Kaynak: Türk Ticaret Kanunu (TTK). Kanun No. 6102 / Kabul Tarihi: 13/01/2011, 14 Şubat 2011 Pazartesi Resmî Gazete Sayı: 27846.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm>, 12.02.2013.

Tablodan görüldüğü üzere, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu Kanun'da Madde 404 ile düzenlenmiştir. Denetçilerin sır saklama yükümü olmasa, denetçiler yaptıkları denetimler esnasında edindikleri bilgi ve gözlemlerini denetçilerin ortak kullanıma açık bir veri tabanı aracılığıyla paylaşabilirlerdi. Böyle bir paylaşımın denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yapması beklenebilir. Türkiye'de olduğu gibi dünyanın birçok ülkesinde de denetçilerin sır saklama yükümü bulunmaktadır. Bu durum ABD için de geçerlidir. Francis'e göre; kontrol sisteminden sağlanan tanıyı kolaylaştırıcı belirgin bir ipucu gözlemlediğinde, müşterilerin finansal tablolarında anormallikler veya maddî hata olma olasılığını belirlemede denetçinin kullanabileceği ücretli bir veri tabanı bulunmamaktadır. Ulusal Taşımacılık Güvenliği Kurulu kazalar hakkında verileri toplayıp, sistemik güvenlik tehditlerini belirlemede kullanılmak üzere veri tabanında depolamaktadır. Buna benzer biçimde, denetçilerin bu tip bilgileri ulusal bir veri tabanında paylaşmaları doğrultusunda uzun zamandır talep mevcuttur. Mamafih dava edilme riski, denetçinin bu tip bilgileri paylaşmasını neredeyse imkânsız hâle getirmektedir (Francis, 2011: 136).

Francis'in önerisine benzer biçimde Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) tarafından oluşturulan Firma Yapısı ve Finansal Durumu Alt Komitesi (*Subcommittee on Firm Structure and Finances*) deneyimlerin paylaşılması ve hile saptama ve önlemede en iyi uygulamaların geliştirilmesi amacıyla piyasa katılımcıları tarafından ulusal bir merkez kurulmasını önermiştir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, [Final Report](#), 2008: VII: 1).

2.3.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Bağımsız Denetim

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 26 Eylül 2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılmış, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmî Gazetenin 28103 numaralı sayısında yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. KGK'nin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html, 03.03.2012):

- uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak,

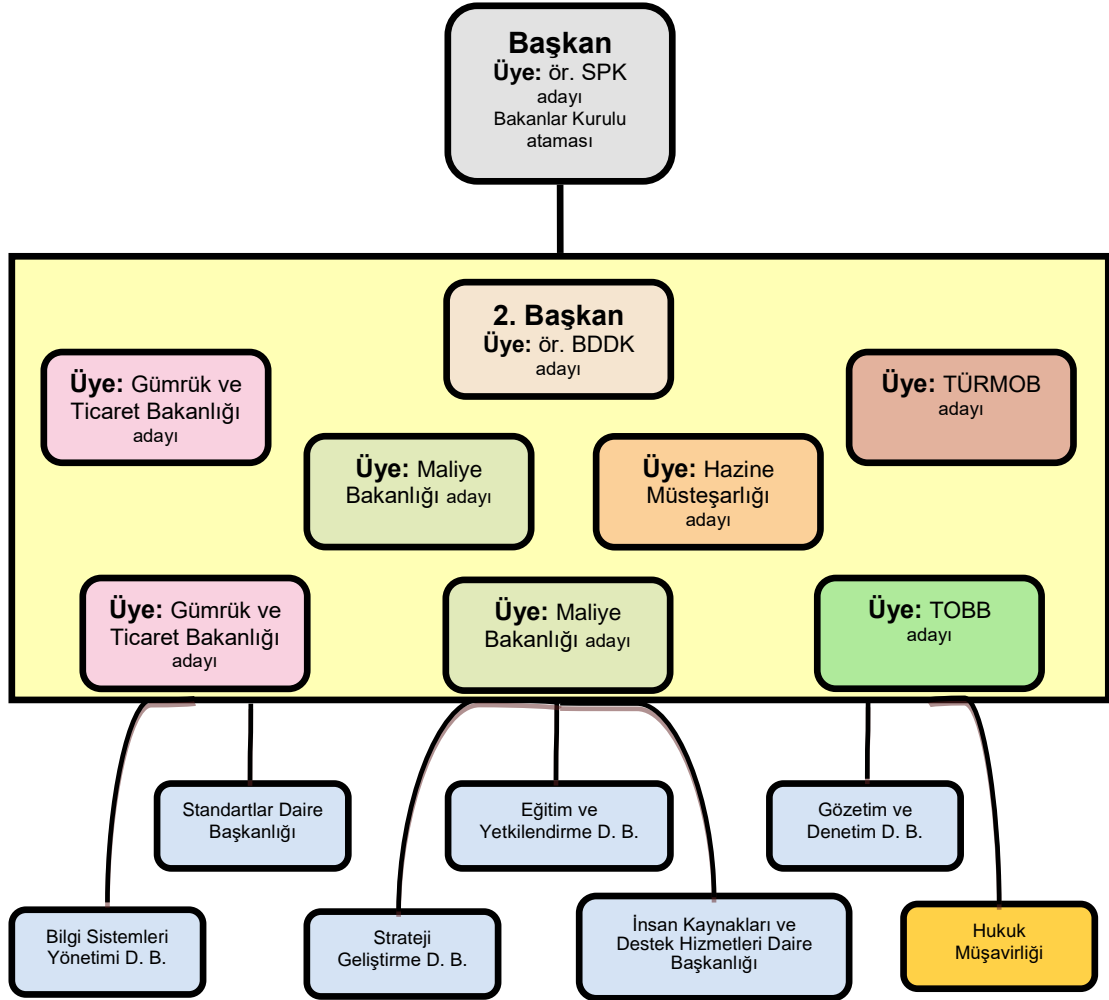
- bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- bağımsız denetim standartlarını belirlemek,
- bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve faaliyetlerini denetlemek ve
- bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak.

Esas itibarıyla KGK, AB yönergelerinde kamu gözetim kurulları için tanımlanan görevleri benimsemiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde kamunun bağımsız denetçileri ve denetim firmalarını gözetimi ([Directive_2014/56/EU](#), Article 18, 2014); (1) bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesini ve kaydını, (2) meslek etiği, denetim firmalarının içsel kalite kontrolü ve denetimle alakalı standartların benimsenmesini (3) sürekli eğitimi ve kalite güvence sistemlerini (4) bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının soruşturulmasını ve cezaî yaptırımları kapsamaktadır.

Başbakanlıkla ilişkili olan KGK, kamu tüzel kişiliğine ve idarî özerkliğe sahip olup dokuz üyeden oluşan, görevini yaparken bağımsız olan bir kuruldandır ve başkanlıktan oluşur. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi, KGK'nin kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez. KGK başkanı ve üyeleri, kurumdaki resmi görevlerinin dışında bilimsel amaçlı ders ve konferans gibi etkinlikler hariç, resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz. Ayrıca, KGK'nin düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamaz ve ticaretle uğraşamazlar. KGK'nin gelirleri; Hazine yardımı, muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşur (www.resmigazete.gov.tr. Resmî Gazete, s. 28103: [KHK 660](#)).

Türkiye'deki KGK ile ABD'deki Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) her şeyden önce isimleri neredeyse aynı olan, görünüşte birbirine çok benzeyen, ancak oluşturulma şekli ve işlevleri açısından oldukça farklı görünen iki kurumdur. Farklılıkların ortaya konulabilmesi açısından, çalışmanın bu bölümünde bu kurumlarla bağlantılı çeşitli başka kurumlar ele alınmış, anılan yardımcı kurumların organizasyon yapıları ve işlevleri gibi özellikleri, şemalar ve tablolar yardımıyla değerlendirilmiştir. İlk olarak KGK'ye ait organizasyon şeması aşağıda iki şekilde verilmiştir. İlk şema KGK'nin

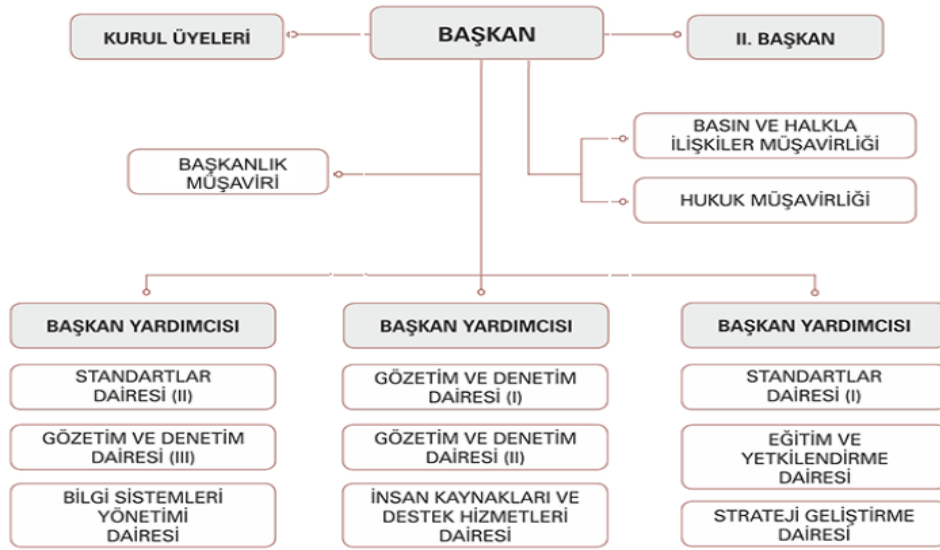
660 sayılı KHK ile ilk şekillendirdiği döneme aittir. O tarihteki belirsizlikleri göstermesi ve Kurum'un ne şekilde geliştiğini göstermesi açısından aydınlatıcı olabilir. İkinci şekil ise hâlihazırda Kurum'un internet sitesinde yayınladığı şemasıdır.



Şekil 12: Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Organizasyon Yapısı (2012)

Kaynak: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. KHK. 660, 02 Kasım 2011 Çarşamba Resmî Gazete Sayı: 28103 metnine dayandırılarak düzenlenmiştir.

KHK uyarınca toplam dokuz üyeden oluşacağı öngörülen kurumun, hâlihazırdaki kurum internet sitesinden anlaşılacağı üzere, atanmış bir 2. Başkan görülmemekle birlikte, üç adet başkan yardımcısı atanmış durumdadır. Yedi adet daire başkanlığının da organizasyon şemasında yer bulunduğu görülmektedir (www.kgk.gov.tr, 03.03.2013). Kurumun internet sitesinde hâlihazırda yer alan [organizasyon şeması](#)nda dokuz daire başkanlığının yer aldığı görülmektedir.



Şekil 13: Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Organizasyon Yapısı (2014)

Kaynak: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Kurumsal. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html, 30.05.2014.

KGK’nin denetime ilişkin faaliyetleri, icraatları ve düzenlemeleri Amerikan muadili olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) işleyişi ile karşılaştırılmıştır. KGK’nin üstlendiği rolün, Birleşik Devletlerde çok sayıda kurula verilmiş olması, kurulların siyasî erkten bağımsız kalacak şekilde oluşturulması, iş bölümü yaparak senkronize çalışmaları karşılaştırmanın çarpıcı sonuçlarıdır. Beklenenin aksine, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) ve altında oluşturulan kurullarda, muhasebe ve/veya denetim meslek erbabı sayısı sınırlandırılmıştır. İnternet sitesi, kurullarda yer alan üyelerin biyografileri açısından incelendiğinde; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) beş üyesinden ikisinin ve 19 üyesi bulunan Yatırımcı Danışma Grubunun (*Investor Advisory Group - IAG*) yalnızca bir üyesinin SMMM olduğu, Standart Danışma Grubunun ise (*Standard Advisory Group - SAG*) 40 üyesinden hiçbirinin SMMM olmadığı görülmektedir (www.pcaob.org, 11.01.2015).

AB 8. Yönergesi de benzer bir yaklaşım sergilemekte ve kamu gözetiminin meslek mensubu olmayan bilgi sahibi kişiler tarafından yönetilmesi gereğine dikkat çekmektedir (www.worldbank.org, 2010: 6; <http://eur-lex.europa.eu/>, 2006: Md. 20).

KGK ile Birleşik Devletler Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) arasındaki farklılıklar üyelerin atanma biçimlerinde de gözlenmektedir. Türkiye’de Kurum’un üyeleri Bakanlar Kurulu kararıyla atanırken, Birleşik Devletlerde üyeler Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) tarafından atanmaktadır. Türkiye’de SPK üyeleri de Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Birleşik Devletlerde Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) üyelerini; politik bağımsızlığın korunması amacıyla, üçten fazlası aynı partiye mensup olmama koşulu gözetilerek ABD başkanı tayin eder. Türkiye’deki uygulamanın, politik bağımsızlığı gözetip gözetmeyeceği sonraki dönemlerde anlaşılacaktır. İkinci ve çok önemli ayırıcı özellik ise, kurumların üstlendikleri görevlerdir.

Aşağıda [Tablo 18](#) bu farklılıkları karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktadır. Tablodan anlaşıldığı üzere, Birleşik Devletlerdeki eşdeğerine kıyaslandığında Kurum, başlı başına uzmanlık ve konsantrasyon gerektiren fazla sayıda görevi üstlenmek üzere tasarlanmıştır. Görülecek ihtiyaçlara paralel olarak gelecekte, Birleşik Devletlerdekine benzer bir yapılanmaya gidilip gidilmeyeceğini şimdiden öngörmek mümkün değildir. Diğer bir farklılık ise, Türkiye’de KGK tek yetkili olarak ilân edilirken, Birleşik Devletlerdeki muadilinin ortaya koyduğu kuralların öncelikle Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission - SEC*) onayına sunuluyor olmasıdır. SOX Yasası Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) kurulmasını öngördüğünde, danışma kurulları da yasa kapsamına alınmış, yalnızca isimleri o tarihte belirlenmemiştir.

Tablo 18: Türkiye'de ve ABD'de Kamu Gözetimi Kurumlarının Karşılaştırılması

	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - KGK	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu - PCAOB
Görevi	Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak	Görev FASB - Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun
	Standartların uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak, gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek	
	Uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak	Görev: IFAC - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna bağlı IAASB - Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun
	Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek	Görev: AICPA - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün
	Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek	Halka açık şirketlerin denetimini gözeterek yatırımcıların haklarını korumak
	Aykınlıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek	Görev: AICPA - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün
	Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile meslekî etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak	Görev: AICPA - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün
	Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak	
	Kamu bilincinin yerleştirilmesine katkıda bulunmak	Açıklayıcı, doğru ve bağımsız denetim raporlarına kamunun ilgisini artırmak
Kurul Üye #	Başkan dâhil 9 üye	Başkan dâhil 5 üye
Üyelik Ön Koşulu	Kurum'un düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olmama, hakemlik ve bilirkişilik yapmama, ticaretle uğraşmama	Üyelerden en fazla ikisi SMMM olabilir, ancak atanmadan önceki dönemde min. 5 yıldır aktif görev yapmamış olmalıdır
	Son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olmak. Doğrudan / dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisi olmamak.	
Üyelik Süresi	6 yıl	5 yıl
Atama	Bakanlar Kurulu	SEC - FED Governörler Kurulu Başkanı ve Hazine Sekreteri ile istişare sonucu
Toplanma Sıklığı	min. haftada bir	min. üç ayda bir - telekonferans/ telefonla katılım mümkün
Alt Komiteler		1) Yatırımcı Danışma Grubu - 19 üye* 2) Standart Danışma Grubu - 40 üye*

* 11.01.2015 tarihi itibarıyla mevcut üye sayısı

Kaynak: 1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. KHK. 660, 02 Kasım 2011 Çarşamba Resmî Gazete Sayı: 28103; **2)** PCAOB. Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). Rules. <http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Documents/Bylaws.pdf>, <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, 06.02.2013; **3)** Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2012). Auditing and Assurance Services. 14. Basım. Boston, Prentice Hall.

Karşılaştırma tablosunda adı geçen kurumlar hakkında, tablodaki yer alma sıralarına göre kısa bilgi aşağıda verilmiştir:

PCAOB: Oluşturulması, SOX Yasası tarafından öngörülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (**Public Company Accounting Oversight Board** - PCAOB), yatırımcıların ve kamu yararının gözetilmesi amacıyla halka açık şirketlerin ve bankerlerin denetiminin gözetilmesi amacıyla Kongre tarafından kurulmuş, kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. Kurul'un kararları, bütçesi ve standartları Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) gözetimine bağlıdır. Başkan dâhil beş üye, ABD Merkez Bankası (*Federal Reserve System* - FED) Governörler Kurulu Başkanı ve Hazine Sekreteri ile istişare sonrasında, görev süreleri farklı yıllarda sona erecek şekilde Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) tarafından atanır. Üyelerin en fazla ikisi SMMM olabilir. Onlar da atanmalarından önceki son beş yılda aktif olarak mesleği icra etmemiş olmalıdır. Bünyesinde, on dokuz üyeden oluşan Yatırımcı Danışma Grubunu (*Investor Advisory Group* - IAG) ve kırk üyeden oluşan Standart Danışma Grubunu (*Standard Advisory Group* - SAG) barındırır (<http://pcaobus.org/About/Board/Pages/default.aspx>, 11.01.2015).

Her ne kadar **Tablo 18**'de özetlendiği üzere, denetim standartlarının oluşturulması, denetim firmaları ile ilgili her türlü sicil ve gözetim işlevi ve benzeri bazı diğer işlevler Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) dışında kalan farklı kurumlar arasında paylaştırılmış gibi görünüyorsa da, esasında SOX Yasası uyarınca Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) temel sorumlulukları aşağıdaki gibidir (**Hanson**, 24 Ekim 2014):

- Halka açık şirketleri ve borsa acenteleri ile borsada kendi adına alım-satım yapan kişileri denetleyen malî müşavirlik firmalarının sicilinin tutulması,
- Kayıtlı olan bu firmaların teftişlerinin gerçekleştirilmesi,
- Halka açık şirketlerin ve borsa acenteleri ile borsada kendi adına alım-satım yapan kişilerin denetimlerinde uyulması gereken denetim standartlarının oluşturulması ve

- Soruşturmalar ve denetçilerin Sermaye Piyasası Yasası'nın belirli hükümlerini veya ilgili standartları ve kuralları ihlâl etmeleri durumunda gerekli disiplin işlemlerinin gerçekleştirilmesi.

Bu açıklama doğrultusunda Türk KGK tarafından üstelenilen fonksiyonlar Birleşik Devletlerdeki muadilinkilerle oldukça uyumlu görünmektedir.

FASB: Finansal Muhasebe Vakfı (*Financial Accounting Foundation - FAF*) Mütevelli Heyetince atanan, iki defa beşer yıllık hizmet verebilen, tam zamanlı çalışan yedi üyesi ve Kurulu destekleyen yaklaşık altmış personeliyle Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board - FASB*), 1973 yılından bu yana, devlet organları dışındaki işletmelerin finansal raporlarının hazırlanmasını düzenleyen finansal muhasebe standartlarını belirleyen özel sektör kuruluşudur. Anılan standartlar Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*) tarafından geçerli kabul edilmektedir. Halka açık şirketlerin uyacağı finansal muhasebe ve raporlama standartları Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission - SEC*) yetki alanına girmektedir. Kaynakların dağıtımı önemli ölçüde, itibarlı, doğru ve anlaşılabilir finansal bilgiye bağlı olduğundan, ekonominin etkin biçimde işleyebilmesi için standartlar önemlidir. Kamu yararını gözetmeye devam ettiği müddetçe, standartları belirlerken, Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) özel sektöre güvenciktir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (*Financial Accounting Standards Board - FASB*) misyonu, finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve iyileştirmektir. Misyonu yerine getirmek amacıyla kapsamlı ve bağımsız bir süreç izlenmekte; geniş katılım özendirilmekte, tüm paydaşların görüşleri önemsenmektedir. Süreç tüm diğer işletme ve meslek kuruluşlarından bağımsız olan Finansal Muhasebe Vakfı (*Financial Accounting Foundation - FAF*) Mütevelli Heyetinin gözetimine tabidir. Bünyesinde; Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board - FASB*), Devlet Hesap İşleri Standartları Kurulu (*Governmental Accounting Standards Board - GASB*), Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (*Financial Accounting Standards Advisory Council - FASAC*) ve Devlet Hesap İşleri Standartları Danışma Konseyini (*Governmental Accounting Standards Advisory Council - GASAC*) barındırır (www.fasb.org, 06.07.2013).

Tablo 19: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (*International Federation of Accountants - IFAC*) Bağlı Çeşitli Kurul ve Komiteler

Tanım	Kısa Adı	Kuruluş Tarihi
International Auditing and Assurance Standards Board (öncesinde the International Auditing Practices Committee)	IAASB	Ekim 1977
Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu		
International Accounting Education Standards Board (öncesinde the Education Committee)	IAESB	Ekim 1977
Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu		
International Ethics Standards Board for Accountants (öncesinde the Ethics Committee)	IESBA	Ekim 1977
Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu		
Professional Accountants in Business Committee (önceden the Financial and Management Accounting Committee ve orijinalinde the Management Accounting Committee olarak oluşturulmuş)	PABC	Ekim 1977
Bağımlı Çalışan Profesyonel Muhasebeciler Komitesi		
International Public Sector Accounting Standards Board (öncesinde the Public Sector Committee)	IPSASB	Mayıs 1996
Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlar Kurulu		
Transnational Auditors Committee	TAC	Mayıs 2000
Uluslararası Denetçiler Komitesi		
Compliance Advisory Panel	CAP	Kasım 2003
Uygunluk Danışma Paneli		
Professional Accountancy Organization Development Committee (öncesinde Developing Nations Committee)	PAODC	Kasım 2005
Muhasebe Mesleği Organizasyonu Geliştirme Komitesi		
Small and Medium Practices Committee	SMPC	Kasım 2005
Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları Komitesi		

Kaynak: International Federation of Accountants (IFAC). About IFAC. <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 06.02.2013 sayfasından düzenlenmiştir.

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants - IFAC*) 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, 07.10.1977'de Münih'te 51 ülkeden 63 muhasebe kuruluşuyla, dünyada muhasebecilik mesleğinin kamu yararına kuvvetlendirilmesi amacıyla kurulmuştur. Günümüzde, üye kuruluş sayısı 175, üye ülke sayısı 130'dur. **Tablo 19**'da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants - IFAC*) tarafından, uluslararası standartların geliştirilmesi, rehberlik ve mesleğin çeşitli sektörlerine odaklanmak amacıyla kurulan kurul ve komiteler yer almaktadır (<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 06.02.2013 ve 08.02.2015).

IAASB: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (*International Federation of Accountants - IFAC*) bağlı çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

Kurulu (**International Auditing and Assurance Standards Board** - IAASB) üyeleri herhangi bir paydaşın önerisiyle aday gösterilenler arasından seçilir. Kurul, Şubat 2013 itibarıyla farklı ülkelerden olmak üzere üç kamu mensubundan, muhasebe mesleğini icra etmeyen altı, icra eden dokuz SMMM olmak üzere toplam 18 kişiden oluşmaktadır. Ayrıca Kurul'un üç gözlemcisi ve on beş teknik danışmanı bulunmaktadır (<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/iaasb-members>, 06.02.2013).

AICPA: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (**American Institute of CPAs** - AICPA) program ve politikalarını belirleyen Yönetim Konseyi; her ülkeden ve her Birleşik Devletler bölgesinden seçilmiş 140, atanmış 54 üyeden, personel hariç 22 yönetim kurulu üyesinden, 22 bağımsız üyeden ve resen üye olan 22 kişiden oluşur. Konseyin icra komitesi olarak görev yapan yönetim kurulu yılda beş defa toplanmak ve Konseye yılda en az iki defa rapor vermek durumundadır. Yönetim kurulu; toplantı başkanı, toplantı başkan yardımcısı, toplantı başkan vekilinden ve ayrıca icra başkanı olan başkandan ve üyeler olmak üzere 8 Şubat 2013 itibarıyla 23 kişiden oluşmaktadır. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (**American Institute of CPAs** - AICPA) muhasebe mesleği etik standartlarının yanı sıra özel şirketlerin, kâr amacı gütmeyen kurumların, federal, eyalet ve yerel hükümetlerin denetim standartlarını oluşturmakla görevlidir. Ayrıca, Tekdüzen SMMM sınavını hazırlayıp, değerlendirmekte, kişisel finansal plânlama, hile ve adli vakalara, iş değerlemelerine ve bilgi teknolojilerine yoğunlaşan SMMM'lerin kullanabilecekleri uzmanlık unvanlarını vermektedir (www.aicpa.org, 08.02.2013).

Tablo 20: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (**American Institute of CPAs** - AICPA) Üye Dağılımı

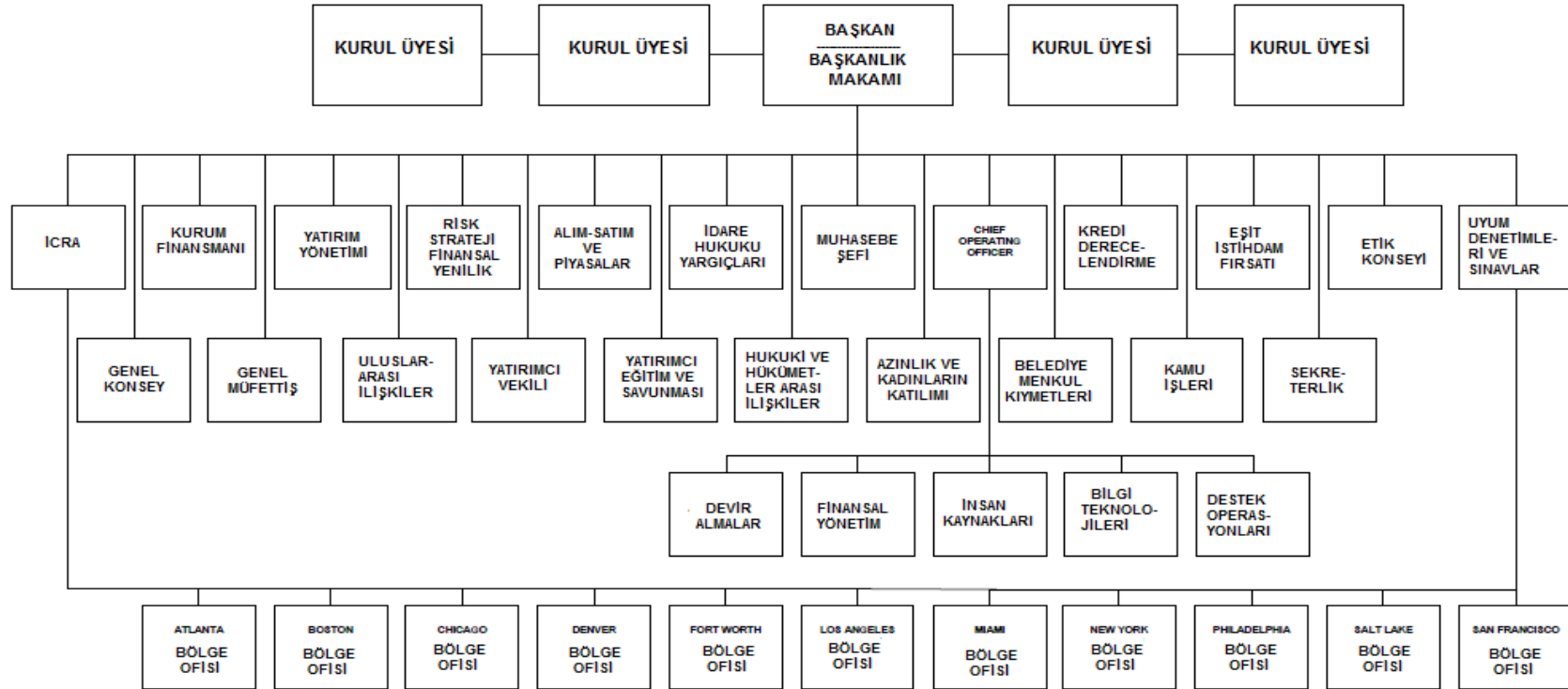
Üyelerin Dağılımı	Üye Sayısı	Görev Süresi
AICPA üyeliğine bağlı olarak her ülkeden seçilen üye	139	3 yıl
Her eyalet topluluğundan seçili bir üye	54	1 yıl
Bağımsız üye	21	3 yıl
Yönetim kurulu üyeleri	23	değişiyor
AICPA önceki başkan ve kurul oturum başkanları	28	daimi
Toplam	265	

Kaynak: American Institute of CPAs (www.aicpa.org), 06.02.2013.

SEC: Sermaye Piyasası Kurulunun (**Securities and Exchange Commission** - SEC) misyonu yatırımcıları korumak, dürüst, düzenli ve etkin piyasaların oluşumunu

ve korunmasını sağlamak ve sermaye oluşumuna yardımcı olmaktır. Görevleri **(1)** federal menkul kıymetler yasalarını yorumlamak, **(2)** yeni kurallar yayımlamak ve eskilerinde değişiklikler yapmak, **(3)** menkul kıymet firmalarını, brokerleri, yatırım danışmanlarını ve derecelendirme kuruluşlarını gözetmek, **(4)** menkul kıymetler, muhasebe ve denetim alanlarında düzenleyici özel kurumları gözetmek ve **(5)** federal, eyalet ve yabancı yetkililerle menkul kıymet düzenlemelerini koordine etmektir. Bir soruşturmanın başlatılması benzeri gizli konular dışında, Kurul'un toplantıları basına ve halka açık olarak gerçekleştirilmektedir.

Kurul'un beş üyesi, Birleşik Devletler başkanı tarafından, tümü aynı zamanda değişmeyecek şekilde atanır. Partilerden bağımsızlığı sağlayabilmek adına, üçten fazla üye aynı partiden olamaz. Kurul'un işlevsel sorumluluklarının yerine getirilebilmesi için, beş bölüme ve yirmi üç büroya ihtiyaç duyulmuştur. Ülkeye yayılmış on bir bölge ofisinde ve Washington merkezde olmak üzere, kurumda yaklaşık 3.500 personel çalışmaktadır. Aşağıda **Şekil 14**'te Kurul'un organizasyon şeması verilmiştir (<http://www.sec.gov>, secorg.pdf, 08.02.2013).

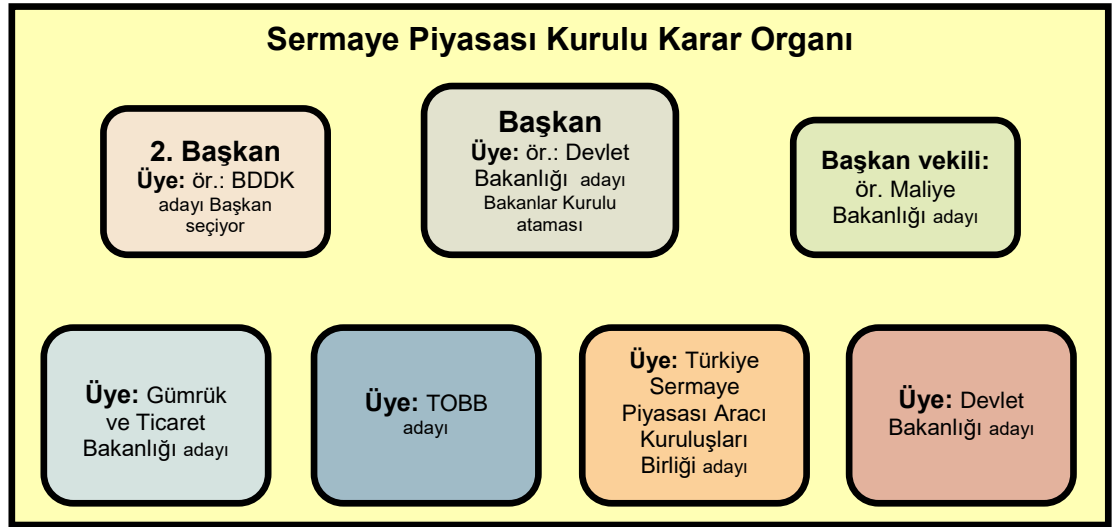


Şekil 14: Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) Organizasyon Şeması

Kaynak: U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). About What We Do. <http://www.sec.gov/images/secorg.pdf>, 08.02.2013 sayfasından düzenlenmiştir.

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu; tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisâdi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. SPK'nin temel görevleri (www.spk.gov.tr); **(1)** sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek, **(2)** kanun kapsamına giren sermaye piyasalarını ve kuruluşlarını düzenlemek/denetlemek, **(3)** sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak, **(4)** piyasaların âdil ve etkin çalışmasını sağlamaktır (www.spk.gov.tr).

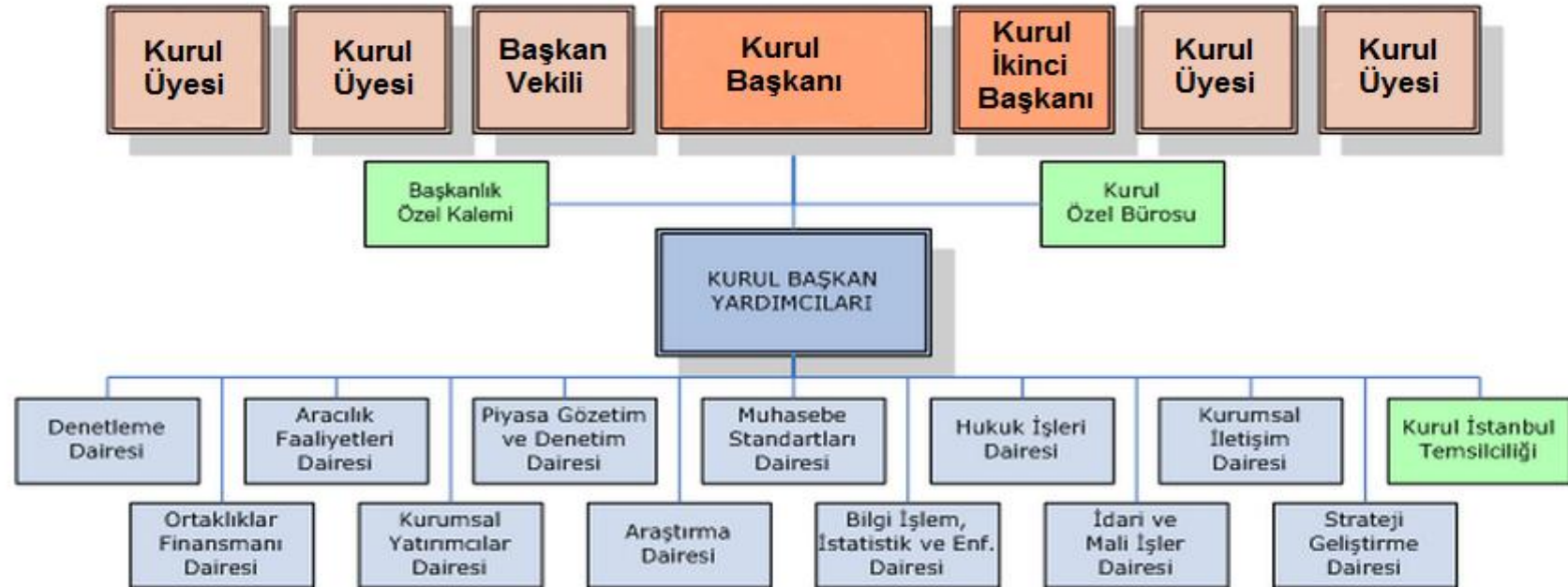
SPK idarî ve malî özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir ve yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanır. Merkezi İstanbul'da olan, Ankara'da bir temsilciliği bulunan SPK'nin ilgili olduğu Bakan, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanındır (www.spk.gov.tr, Hakkımızda. Organizasyon, 08.02.2013).



Şekil 15: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Karar Organı

Kaynak: SPK internet sitesinde yer alan bilgilere dayandırılarak düzenlenmiştir.

On iki departmanı, İstanbul temsilciliği, hukuk bürosu ve özel kalem ile Kurul üyelerinin organizasyon şemasındaki yeri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 16: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Organizasyon Şeması

Kaynak: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Hakkımızda. Organizasyon. <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=522&submenuheader=-1>, 08.02.2013 sayfasından düzenlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: SÜREÇ VE KALİTE AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM

Süreç ve kalite açısından bağımsız denetimin daha detaylı olarak ele alındığı bölüm, strateji belirlenme aşamasından başlayarak, bağımsız denetim kalitesinin kontrolüne kadar olan süreci değerlendirmektedir. Denetim süreci detaylı biçimde ele alınmış, denetim firmalarının müşterisi konumundaki şirketlerin kaliteyi nasıl etkiledikleri irdelenmiş, kaliteli denetim için son derece önemli olan bağımsızlık ve şeffaflığın önemi vurgulanmıştır.

3.1. Bağımsız Denetim Sürecinin Denetimin Kalitesine Etkileri

İşletme biliminin temeli, girdi-süreç-çıkıtı üçlemesinde yatmaktadır. Bağımsız denetim çerçevesinde bu üçleme **Şekil 17**'de gösterilmiştir.



Şekil 17: Bağımsız Denetim Çerçevesinde Girdi-Süreç-Çıkıtı Üçlemesi

Kaynak: IOSCO. International Organization of Securities Commissions (2009). Technical Committee. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report. s.14–17'deki metnin değerlendirilmesiyle düzenlenmiştir.
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>, 05.05.2012.

Hizmet sektörü söz konusu olduğunda, denetim müşterisinin dâhil olduğu denetim süreci son derece kritik hâle gelmekte ve hizmetin kalitesini belirlemektedir.

Knechel'e (2010) göre, denetimin kalitesi denetim sürecinden etkilenmekle beraber, düzenleyici kurumların, denetim sürecini standartlaştırma çabaları, denetim çıktılarının kalitesini düşürmektedir (alıntılayan [Humphrey et al., 2011: 433](#)). Bu kısımda denetim süreci, denetimin kalitesi üzerindeki etkisi bağlamında ele alınmıştır.

3.1.1. Bağımsız Denetim Stratejisinin Denetimin Kalitesine Etkisi

Dilimize Fransızcadan geçen strateji sözcüğü; önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr, 21.11.2014). Kökeni Yunancaya dayanan strateji kelimesi, iş dünyasında başarıya ulaşmak amacıyla izlenen uzun vadeli belirgin bir plânı ya da yöntemi ifade etmektedir (www.thefreedictionary.com, Free Online Dictionary, 21.11.2014). Denetim fonksiyonu yerine getirilirken stratejilerin hassasiyetle belirlenmesi gerekmektedir. Seçilen strateji denetimin amaçlarına ulaşmasında kritik bir role sahip olacaktır.

Denetimin plânlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim plânının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir plânlama, finansal tabloların denetimine çeşitli yönlerden katkıda bulunur (www.kgk.gov.tr, [BDS 300](#), 2014: 6). Denetimin plânlanması aşağıda yer alan şekil ile gösterilmeye çalışılmıştır.



Şekil 18: Denetimin Plânlanmasının Kapsamı

Kaynak: BDS 300, sayfa 6'dan düzenlenmiştir.

Eğer denetim, hâlihazırda denetim müşterisi olan bir şirketin denetimi olmayıp, yeni bir müşterinin denetimi ise, denetçinin ilk defa yapılan böyle bir

denetime başlamadan önce müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin olarak BDS 220'nin zorunlu kıldığı denetim prosedürlerini uygulaması ve denetçinin değiştiği durumlarda da, ilgili etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçmesi gereklidir (www.kgk.gov.tr, BDS 300, 2014: 8).

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) denetim şirketinin; (1) yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce, (2) mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve (3) mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken, şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar (www.kgk.gov.tr, BDS 220, 2014: 15).

Örneğin aşağıdaki şekilde yer alan bilgiler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi açısından ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde, sorumlu denetçiye yardımcı olur (www.kgk.gov.tr, BDS 220, 2014: 15):



Şekil 19: Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Kararı Alınırken Göz Önünde Bulundurulması Gereken Bilgiler

Kaynak: BDS 220, sayfa 15'ten düzenlenmiştir.

Yürütülecek her bağımsız denetim için bağımsız denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönlendirilmesini düzenleyen bir bağımsız denetim stratejisi oluşturulmalıdır. Oluşturulan strateji detaylı ve ayrıntılı bağımsız denetim plânının geliştirilmesinde rehberlik sağlar (www.kgk.gov.tr, BDS 300, 2014: 7). BDS 300'de

belirtildiği haliyle, yinelenen denetimler için bağımsız denetim stratejisinin oluşturulmasında izlenecek süreç aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 20: Bağımsız Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında İzlenecek Olan Süreç

Kaynak: BDS 300, sayfa 7–8’den düzenlenmiştir.

3.1.2. Bağımsız Denetimin Plânlanması ve Plânlamanın Denetimin Kalitesine Etkisi

Strateji oluşturulduktan sonra daha detaylı bir bağımsız denetim plânı geliştirmeye başlanabilir. “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Plânlanması” başlığını taşıyan [BDS 300](#) bağımsız denetimin plânlanmasını detaylı şekilde ele almaktadır ([www.kgk.gov.tr](#), 12.07.2014). Türk Dil Kurumu sözlüğünde ([www.tdk.gov.tr](#), 21.11.2014); bir işin, bir eserin gerçekleştirilmesi için uyulması tasarlanan düzen olarak tanımlanan plân, bağımsız denetim söz konusu olduğunda; kaynakların etkin kullanımı yoluyla, bağımsız denetim hedeflerine ulaşmayı sağlamak amacıyla tasarlanır. Bağımsız denetçinin, müşteriyle olan bağımsız denetim ilişkisi, denetimin kalitesi üzerinde son derece önemli bir unsurdur ve Türkiye Bağımsız Denetim Standartları konu üzerinde hassasiyetle durmaktadır. Eklerde de yer alan [KKS 1](#), mevzuu detaylarıyla ele almaktadır ([www.kgk.gov.tr](#)).

İşletmede uygun denetim tekniklerinin kullanılması ve denetim uygulamalarının zamanında plânlı bir şekilde yürütülmesi, denetim faaliyetinin ve sürecinin kalitesini ve güvenilirliğini artırmaktadır. Yürütülen denetim faaliyetine ilişkin hazırlanan denetim plân ya da programlarının işin önemine uygun bir şekilde,

meslekî uzmanlık becerisiyle yapılması, işletmede yürütülen denetimin süresini kısaltacak ve kalitesini artıracaktır (Tanç ve Uzay, 2013: 12).

Strateji belirlendikten sonra denetçi, daha detaylı olan denetim plânını hazırlamalıdır. Denetim plânında; “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı BDS 315’te belirlenmiş olan plânlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını tanımlar. Ardından, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler” başlığını taşıyan BDS 330’da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde plânlanan risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirler. Ayrıca denetimin BDS’lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken, plânlanmış diğer denetim prosedürlerini tanımlar (BDS 300, 7).

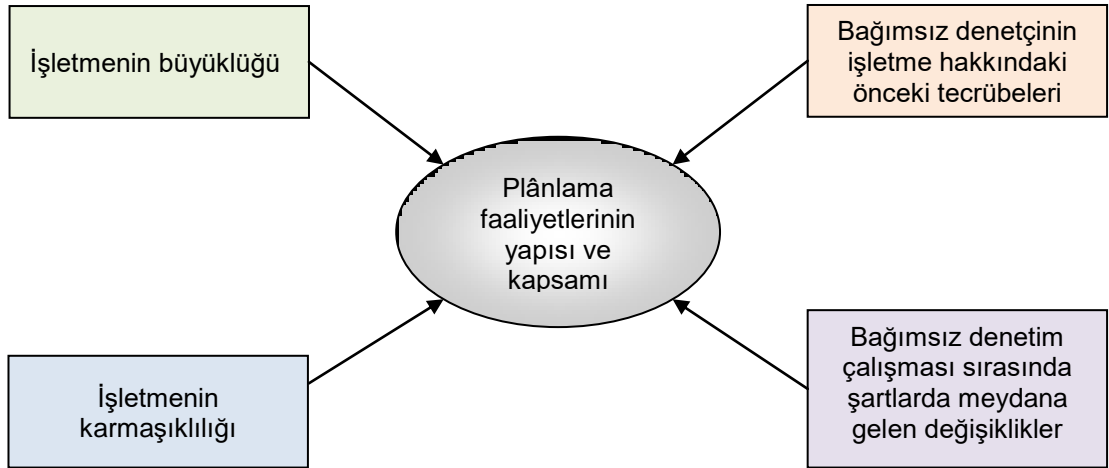
Gerekli ön bilgileri sağladıktan sonra denetçi, işletmeyi denetim alanlarına¹⁸ böler. Maliyet ve gerekliliği göz önünde bulundurarak, işletmenin tedarik-üretim-satış süreçlerini dikkate alarak, ilişkili hesapları birleştirerek, yeni denetim alanlarını belirler. Denetim plânı, denetim süresince, denetim alanlarına zaman, personel ve denetim tekniği tahsis işlemi olarak görülebilir (Kaval, 2008: 68).

Denetçi, denetim sırasında, gereken hâllerde genel denetim stratejisini ve denetim plânını günceller ve değiştirir. Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını plânlar. Denetçi, (a) genel denetim stratejisi, (b) denetim plânı, (c) denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim plânında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebeplerini çalışma kâğıtlarına dâhil eder (BDS 300, 8). Şekil 19’da anılan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, bağımsız denetçinin plânladığı bağımsız denetim çalışmasının sahip olduğu özellikler konusunda güvence oluşturulmasına yardımcı olur.

¹⁸ **Denetim alanı:** Üzerinde görüş oluşturulması gereken hesap birimleridir. Malî tablo kalemlerinin her biri, ayrı bir denetim alanıdır (Kaval, 2008: 68).

Denetçinin sözleşme çerçevesinde uygun plânlama yapmasının üç temel gerekçesi bulunmaktadır: (1) gelecekte kanunî yükümlülüklerin minimize etmek ve iş çevresinde saygınlığını korumak amacıyla, denetçinin yeterli ve uygun kanıtlar elde etmesini sağlamak, (2) rekabet edebilirliğini sağlamak amacıyla, denetim maliyetini makul düzeyde tutmak ve (3) iyi müşteri ilişkileri ve yüksek kaliteli bir işi, makul maliyet seviyesinde gerçekleştirebilmek amacıyla, müşteri ile olabilecek yanlış anlamalardan kaçınmak (Arens et al., 2012: 184).

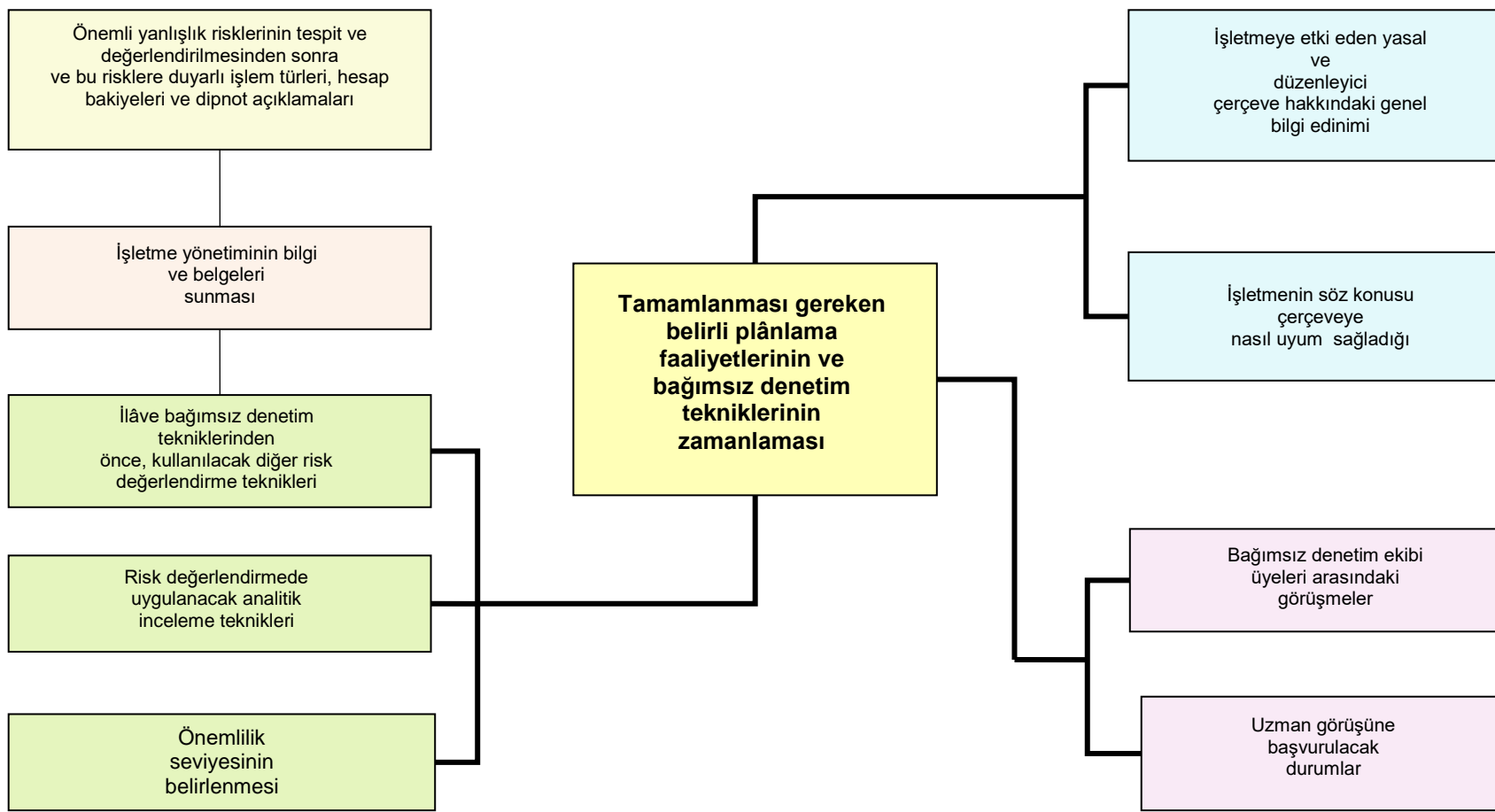
Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin denetimin plânlaması sürecine katılımı, bu kişilerin deneyim ve sezgilerinden faydalanılmasını sağlar ve dolayısıyla plânlama sürecinin etkinliğini ve verimliliğini artırır. Plânlama faaliyetlerinin yapı ve kapsamını etkileyen unsurlar Şekil 21’de özetlenmiştir.



Şekil 21: Plânlama Faaliyetlerinin Yapı ve Kapsamını Etkileyen Unsurlar

Kaynak: BDS 300’ün değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Plânlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp, genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra veya bir önceki denetimle bağlantılı olarak başlayan ve cari denetim tamamlanıncaya kadar devam eden ve yinelenen bir süreçtir. Bununla birlikte plânlama, müteakip denetim prosedürleri uygulanmadan önce tamamlanması gereken belirli faaliyetlerin ve denetim prosedürlerinin zamanlamasının dikkate alınmasını da içerir (BDS 300, A2). Bu kapsamda bağımsız denetçi aşağıda şekilde yer alan konuları göz önünde bulundurur ve plânlamaları;



Şekil 22: Plânlama Aşamasında Tamamlanması Gereken Belirli Plânlama Faaliyetleri ve Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması

Kaynak: BDS 300'ün değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Finansal hilelerin ortaya çıkarılmasında, finansal bilginin yanı sıra finansal olmayan enformasyonun da önemli olduğu, çalışmada daha önce vurgulanmıştır. Bu bağlamda, denetim plânlama kararları alınırken, finansal olmayan enformasyonun ciddi olarak göz önünde bulundurulmasının ve bu tip enformasyonun finansal verilerle bütünleştirilmesinin önemi anlaşılmalıdır (Cohen, Krishnamoorthy, Wright, 2009: 3). Denetçinin plânlama kararlarını etkileyen unsurların arasında, Bilgisayar Güvence Uzmanının (BGU) yetkinlik düzeyi ile denetçinin Muhasebe Bilgi Sistemleri (MBS) alanındaki uzmanlığı da bulunmaktadır. Komplike bir muhasebe bilgi sistemi ortamında, denetçilerle gerçekleştirilen yarı deneysel bir vaka çalışmasının sonucunda; MBS alanındaki uzmanlığın ve BGU yetkinliğinin, denetçinin risk değerlendirmesini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Ayrıca, MBS alanındaki uzmanlığın, komplike muhasebe bilgi sistemi ortamında ve BGU yetkinliğinde yetersizlik olduğu hallerde, çok önemli rol oynayabildiği saptanmıştır (Brazel, Agoglia, 2004: 1, 16).

3.1.3. Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi

Bağımsız denetim hizmetinin üstlenilmesi ve yürütülmesi konusu, KKS 1’de 26–28. paragraflar arasında ele alınmıştır. Denetim şirketinin kapasitesi ve kaynakları ile personelinin yeterliği, becerileri ilk başlığı oluşturmaktadır. Müşterinin dürüstlüğü ele alınan ikinci başlıktır. Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi ve çekilme bu grupta ele alınan diğer başlıklardır (KKS 1, 26–28).

İşletme yönetiminde etkin olanlar, yönetimden sorumlu kişiler ve ana ortakların dürüstlüğü, bağımsız denetim ekibinin işlerin yapılması açısından yeterliliği ile gerekli zaman ve kaynağa sahip olup olmadığı ve bağımsız denetim kuruluşu ile ekibin etik ilkelere uyup uymadığı son derece önemli unsurlar olup, denetimin kalitesi üzerinde etki yaratır. “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” başlıklı BDS 210 ve “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” başlıklı BDS 220 bu konulara değinmektedir (www.kgk.gov.tr, 12.07.2014).

Örneğin, müşterinin faaliyet alanının bağımsız denetim kuruluşunun yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadığı bir alana kayması denetimin kalitesi üzerinde

olumsuz bir etki yaratacağından; konunun sorumlu ortak baş denetçi tarafından zaman yitirmeksizin bağımsız denetim kuruluşuna bildirilmesi ve gerekli işlemlerin yapılması gereklidir.

Bağımsız Denetim Alanlarına Tahsis Edilecek Bağımsız Denetim Elemanlarının Sayısı belirlenmelidir. Önemli noktalardaki stok sayımları, bağımsız denetim elemanlarının sayısını belirlemede göz önünde bulundurulmalıdır. “Bağımsız Denetim Kanıtları” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı [BDS 500](#) ve “Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” başlıklı [BDS 501](#) stoklara ilişkin unsurlara yer vermektedir (www.kgk.gov.tr, 12.07.2014). Grup denetimi söz konusu olduğunda, diğer bağımsız denetçilerin işlerinin gözden geçirilme kapsamı da, bağımsız denetim elemanlarının sayısı üzerinde etkindir ve “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)” başlığını taşıyan [BDS 600](#) ile düzenlenmiştir (www.kgk.gov.tr, 12.07.2014). Bağımsız denetim bütçesi hazırlanırken, bağımsız denetim elemanlarının denetime harcamaları gereken çalışma saatleri belirlenecektir. Belirlenen çalışma saatleri, yüksek riskli alanları dikkate alacaktır. Denetime ayrılan bütçe, olması gereken bütçeyi karşılamayabilir. Bu da bağımsız denetim elemanlarının sayısını belirlemede bir baskı yaratabilir. Yeterli ve uygun denetim elemanları tarafından yürütülemeyen bir denetimin kalitesi, arzulanan seviyelere ulaşamayabilir.

3.1.3.1. Bağımsız Denetim Ekibi ve Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkileri

Bağımsız denetim ekibinin, üstleneceği denetim işlerini gerçekleştirmeye uygun yetenek ve yeterlilikte olması denetimin kalitesi açısından önemlidir. Ayrıca ekibin, bağımsız denetim işini bağımsız denetim standartlarına, yasal ve hukukî düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirmesi de etkindir. Bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtması durumunda, kaliteli denetimden bekleneceği üzere, denetim sonrasında, finansal tablo kullanıcılarının herhangi bir mağduriyet yaşamaması beklenir. Tüm bunları sağlayabilecek olan bir denetim ekibi, aşağıdaki konulara dikkat edilmesi durumunda oluşturulabilir. Aşağıda sayılanlar [BDS 220](#) ile uyumludur:

- Uygun eğitim almış denetçilerin ekibe alınması
- Yeterli sayıda bağımsız denetime katılarak, deneyim sahibi olan denetçilerin ekibi oluşturması
- Bağımsız denetim standartları konusunda yeterli bilgiye sahip denetçilerin ekibe alınması
- Denetim ekibi üyelerinin hukukî ve yasal düzenlemeler konusunda yeterli bilgiye sahip olması
- Denetim ekibi üyelerinin bilgi teknolojilerine vakıf olması
- Denetim ekibi üyelerinin denetim müşterisinin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgisinin olması
- Meslekî karar verme yeteneğine sahip olan denetçilerin denetim ekibini oluşturması
- Denetim ekibi üyelerinin, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerini kavrama yeteneğine sahip olmaları.

Denetim ekibini oluşturan üyelerin unvanları hem [Şekil 10](#)'da hem de [Ek 3](#)'teki şekilde gösterilmiş olmakla beraber, her unvandan toplam kaç kişinin ekipte yer alacağı verilmemiştir. SPK Tebliği'nin 19. Maddesi uyarınca, her bir bağımsız denetim için uygun niteliklere sahip en az üç asil ve üç yedek olmak üzere altı kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulmalıdır (www.spk.gov.tr, Tebliğ Seri: X, No: 22.

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis,> 18.02.2012). Ancak [BDS 210](#) uyarınca, şirket içi unvanı ne olursa olsun bir denetimde birden fazla sorumlu denetçi olamaz. Bağımsız denetim sözleşmesinin bir örneği [Ek 4](#)'te yer almaktadır.

Türkiye'de Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Denetim Ekipleri Anketi

Bağımsız denetim sözleşme örneğinden yola çıkılarak, denetim ekibinin gerçekte sözleşmelerde ne şekilde yer aldığını anlamaya ve denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerinin bu konudaki görüşlerini ortaya çıkarmaya yönelik olarak bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları, çalışmada daha önce değinilmiş olan kaldıraç oranı da göz önünde bulundurularak çalışmanın son evresinde hazırlanmıştır. Anketin ilk kısmında; yaş, deneyim ve şirketteki kıdemi ortaya

çıkarmaya yönelik üç soru, şirketin içinde bulunduğu sektörü, anketi yanıtlayan kişinin çalıştığı departmanı ve pozisyonunu belirlemeye yönelik üç soru bulunmaktadır. Ayrıca, müşteri şirketin seçtiği denetim firması ile yaptığı sözleşmeyi göz önünde bulundurarak değerlendireceği sekiz ve bağımsız denetim faaliyetini göz önünde bulundurarak değerlendireceği dört evet-hayır sorusu yer almaktadır. Ayrı bir araştırma konusu olmakla beraber, yöneticilere denetimin kalitesi açısından; bağımsız denetim ekibinde yer alan denetçi yardımcılarının, ekipte yer alanların toplamı içerisinde alabileceği en yüksek oranın ne olması gerektiği de sorulmuş; görüşlerini yazmalarına imkân veren bir tasarım kullanılmıştır.

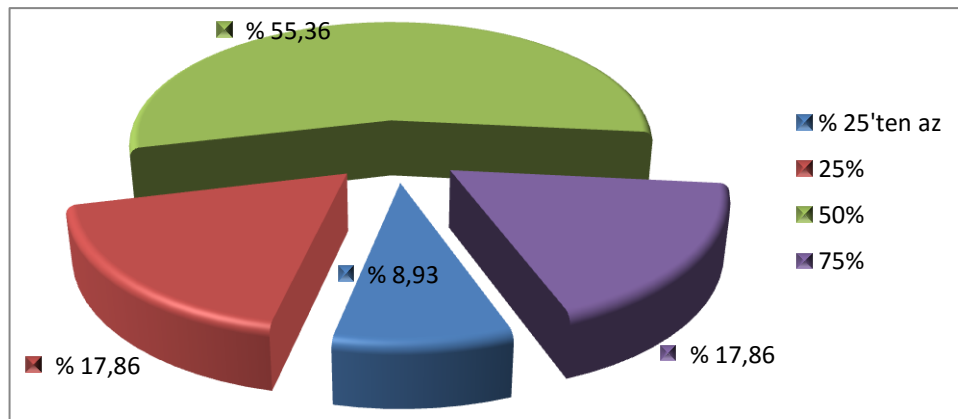
Anket, çalışmanın Dördüncü Bölümde yer alan ana araştırma konusu çerçevesinde hazırlanan anketin gönderildiği adreslere gönderilmiş ve 21 farklı sektörden, 56 adet denetim müşterisi şirketin yöneticileri tarafından yanıtlanmıştır. Yöneticilerin yüzde 48,21'i muhasebe, 28,57'si yönetim ve yüzde 17,86'sı finansman departmanlarında çalışmaktadır. Kalan üç yönetici ise satış, Ar&Ge ve satış departmanlarında çalışmaktadır. Yanıtlayanların yüzde 42,86'sı çalıştığı departmanın müdürü, 23,21'i malî işler müdürü ve 8,93'ü finansman yöneticisidir. Anketi yanıtlayanların yaşları 30 ile 70 arasında değişmekte olup, yaş ortalaması 45'tir. Yöneticilerin çalıştıkları şirketteki kıdemleri beş ay ile 35 yıl arasında değişmekte olup, ortalama yaklaşık 13 yıldır. Anketi yanıtlayan yöneticilerin toplam meslekî tecrübeleri ise beş yıl üç ay ile 43 yıl arasında değişmekte olup, ortalama 23 yıldır.

Yöneticilerin yüzde 96,43'ü bağımsız denetim ekibi elemanlarının unvanlarının, Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını belirtmiştir. Bağımsız denetim ekibi elemanlarının adlarının, Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 92,86'dır. Bağımsız denetim ekibi elemanlarının her birinin çalışma süresinin, Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını belirtenlerin oranı yüzde 76,79'dur. Anketi yanıtlayanların yüzde 80,36'sı bağımsız denetim ekibi elemanlarının her birinin saat başı ücretinin, Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını ifade etmiştir. BDY'nin 29. Maddesi; denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanlarının, öngörülen çalışma sürelerinin ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücretinin denetim sözleşmesinde bulunması gerektiğini öngörmektedir (www.kgk.gov.tr,

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015). Yönetmelik çerçevesinde değerlendirildiğinde, özellikle saat başı ücretler ve çalışma süreleri konusunda bir sıkıntı olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim ekibinde kaç tane denetçi yardımcısının çalışacağını Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını belirten yöneticilerin oranı yüzde 82,14'tür. Sözleşmede belirtilen ekip ile gelen ekibi unvan, isim ve sayı olarak karşılaştıran şirketlerin oranı yüzde 76,79 olurken, denetime gelen ekibin, sözleşmede belirtilen ekipten önemli derecede farklı olduğunda bir yaptırım uygulayanların oranı yüzde 26,79'a düşmektedir. Böyle bir yaptırımın, Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça yer aldığını beyan edenlerin oranı ise yüzde 19,64'te kalmaktadır. Durumun saptanmasına yönelik olan bu gruptaki soruları, yöneticilerin kişisel görüşlerini ortaya çıkarmaya yönelik olan sorular takip etmektedir.

Denetim ekibinde çok sayıda denetçi yardımcısının yer almasının, denetimin kalitesini olumsuz etkilediğini düşünen yöneticilerin oranı yüzde 44,64 olurken; denetim ekibinde çok sayıda denetçi yardımcısının yer almasının, denetimin maliyetini düşürdüğü görüşünde olanların oranı yüzde 35,71'dir. Yöneticinin hâlihazırda çalıştığı şirketi söz konusu olduğunda denetimin maliyetinin, denetimin kalitesinden daha önemli olduğu görüşünde olan yöneticilerin oranı yüzde 10,71'dir. Denetimin maliyetine verilen önem ile ilişkilendirilmek üzere sorulan "yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetim hizmeti almayız" görüşüne katılan yöneticilerin oranı ise yüzde 14,29'dur.



Grafik 7: Anket Sonuçlarına Göre Bağımsız Denetim Ekibinde Yer Alan Denetçi Yardımcılarının, Ekipte Yer Alanların Toplamı İçerisinde Alabileceği En Yüksek Oran

Yukarıdaki grafikte, denetimin kalitesi açısından bağımsız denetim ekibinde yer alan denetçi yardımcılarının, ekipte yer alanların toplamı içerisinde alabileceği en yüksek oranın ne olması gerektiği konusunda yöneticilerin görüşlerinin dağılımı görülmektedir. Anketi yanıtlayan yöneticilerin yüzde 55,36'sı, denetim ekibini yarısının denetçi yardımcılardan oluşmasını uygun bulmaktadır. Denetim ekibinin en fazla yüzde 25'ini denetçi yardımcılarının oluşturmasını uygun bulanların oranı ile yüzde 75'ini oluşturmasını uygun bulanların oranı aynı olup, yüzde 17,86'dır. Bu konuda daha marjinal görüşe sahip olan ve denetçi yardımcılarının ekipteki oranının yüzde 25'ten az olması gerektiğini düşünenlerin oranı yüzde 8,93 olmaktadır.

Yöneticilerin bağımsız denetimin kalitesi konusunda paylaşmak istedikleri görüşleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Denetçiler ve denetçi yardımcılarının yüksek seviyede sektör bilgisine sahip olmalarının, denetimin kalitesini artıracığı görüşü.
- Denetçi yardımcılara işbaşında eğitim verilmesi.
- Denetim ekibinin bilgili ve deneyimli olması.
- Rotasyonun denetim ücretlerini düşürmesi; bunun harcanan denetim saatini düşürmesi, böylelikle, bazı denetim prosedürlerinin atlanması ve bazı konuların gözden kaçması olasılığı.
- Takım liderliğine ve yönlendirmeye önem verilmesi.

3.1.3.2. Bağımsız Denetim Ekibi, Sorumlulukları, Gözetim, Gözden Geçirme ve Denetimin Kalitesi Arasındaki Etkileşim

Bağımsız denetim ekibinin üzerine düşen sorumlulukları titizlikle yerine getirmesi, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Sorumlu ortak başdenetçinin bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçileri, ekiptekilerin sorumlulukları, işletme faaliyetlerinin doğası, riskle ilgili konular, ortaya çıkabilecek sorunlar ve bağımsız denetim işinin yürütülmesiyle ilgili ayrıntılar hakkında bilgilendirmesi denetimin kalitesinin sağlanması için önemlidir. Sorumlu ortak başdenetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu gözetir. *Temel nitelikteki etik ilkeler* dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlik, meslekî özen ve titizlik, güvenilirlik ve meslekî davranıştır. KGK düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetim ekibi ve sorumlu denetçinin üzerine düşen sorumluluklar aşağıda listelenmiştir:

- Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi kapsamında, ilgili denetim için geçerli kalite kontrol prosedürlerini uygulamakla ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin, bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla, denetim şirketine gerekli bilgileri sunmakla sorumludur (BDS 220, 3).
- Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur (BDS 220, 8).
- Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerekli hâllerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir (BDS 220, 9–10).
- Sorumlu denetçi, denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının, denetimin, meslekî standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve düzenlenecek denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması için gerekli yeterlik ve beceriye sahip olduğundan emin olur (BDS 220, 14).
- Sorumlu denetçi; denetim ekibinin, zor veya tartışmalı konularda gerekli istişareleri yapması sorumluluğunu üstlenir. Denetim ekibinin denetim sırasında; hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla uygun bir şekilde istişare yaptığından emin olur (BDS 220, 18).
- Denetim ekibi içinde, istişare edilen kişilerle veya uygun hâllerde sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında görüş farklılıklarının bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürlerini uygular (BDS 220, 22).
- Sorumlu denetçi, her bir denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenirken atacağı adımlarla, denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği

mesajlarda (a) denetimin kalitesi açısından; denetim çalışmalarının meslekî standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun, içinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesinin ve denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini vurgular (BDS 220, A3).

Denetimin yönlendirme ve gözetimi;

- denetimin ilerleyişinin takibini,
- denetim ekibi üyelerinin yeterli ve kabiliyetlerinin, çalışmalarını yapmak için yeterli zamana sahip olup olmadıklarının, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıklarının ve söz konusu çalışmanın denetim için plânlanan yaklaşıma uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesini,
- denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınmasını,
- bunların öneminin değerlendirilmesini ve plânlanan yaklaşımın uygun bir şekilde uyarlanmasını,
- denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesini içerir (BDS 220, A15).

Bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçilerin, kendilerine verilen işi objektif bakış açısı, meslekî şüphecilik ve özenle, etik ilkeleri gözeterek yapma sorumluluğunu lâyıkıyla üstlenmeleri de denetimin kalitesini olumlu yönde etkiler. Yapılan bağımsız denetimin amacının ekipte yer alan tüm bağımsız denetçiler tarafından anlaşılması son derece önemlidir. Bağımsız denetimin, ekip çalışması ve refakat çalışması şeklinde yürütülmesi, ekipte yer alan kıdemsizlerin kendilerine verilen işin amacını kavrayabilmelerini sağlar.

Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca, denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir Gözden geçirme sorumluluğu, daha kıdemli ekip üyelerinin daha kıdemsizlerin işlerini incelemeleri temeline dayanır. Sorumlu

denetçi, zorunlu olmamakla birlikte çalışma kâğıtlarının tamamını gözden geçirebilir. Örnek bir gözden geçirme işleminin neleri içerdiği aşağıda verilmiştir (BDS 220, A16–18):

- 1) Denetimin meslekî standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin,
- 2) İlâve değerlendirme gerektiren önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığının,
- 3) Uygun istişarelerin yapılıp yapılmadığının, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu sonuçların gereğinin yapılıp yapılmadığının,
- 4) Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
- 5) Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
- 6) Elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının,
- 7) Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesini içerir.

Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme; rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç, KGK tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ve varsa denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer denetimler için uygulanır.

Sorumlu ortak baş denetçinin ayrıca, bağımsız denetim raporunu destekleyecek yeterlilikte bağımsız denetim kanıtı toplandığından emin olması da önemlidir. **Gözden geçirme** olarak nitelenen, bağımsız denetimin yoruma açık kritik konularının, bağımsız denetim sırasında belirlenen, özellikle zor ve incelikli alanların, önemli risklerin ve sorumlu ortak başdenetçinin önemli bulduğu diğer alanları kapsayan incelemeler ve değerlendirmeler; denetimin kalitesini artırmaya yöneliktir. Gözden geçirme Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (www.spk.gov.tr) ve KGK (www.kgk.gov.tr) bağımsız denetim standartlarıca desteklenmektedir.

Çoğu araştırma, iyi bir kalite kontrol ve gözden geçirmenin denetimin kalitesi üzerindeki olumlu etkilerini ortaya koymaktadır. Az sayıda çalışma ise, kalite

kontrol ve gözden geçirme sürecinin bazı yönlerinin, denetçi yargılarının kalitesi üzerinde istenmeyen, olumsuz etkilere yol açabileceğini belirlemiştir. Olumsuz etkiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Knechel et al., 2013: 396–397):

- (1) Gözden geçirecek olan kişinin tercihleri hakkında denetim görevlerini yerine getirmeye başlamadan önce bilgilendirildiklerinde, denetçilerin yargıları sıklıkla gözden geçirecek olan kişinin tercihlerine eğilimli olmaktadır.
- (2) Ortak denetçilerin, altlarında çalışan denetçilerin yeteneklerini tahmin etmede kendilerine aşırı güven duymaları, personel tahsis kararlarını kötü yönde etkilemektedir.
- (3) Denetçilerin performans itibarları ve bunun gözden geçirecek olan kişinin başlangıçtaki görüşleriyle örtüşmesi, gözden geçirecek olan kişinin, denetçinin çalışmaları hakkındaki yargılarının taraflı olmasına yol açabilir.

Sorumlu ortak baş denetçinin dahil olmak üzere, daha üst seviyeler tarafından yapılan gözden geçirmeler, bu taraflılığı azaltabilir. Gözden geçirmenin elektronik ortamda veya yüz yüze yapılması ile gözden geçirmenin zamanlamasının uygunluğu, denetim çalışmasının kalitesini etkilemektedir (Knechel et al., 2013: 397).

Denetçinin görevi karmaşık yapıdaki standartlara dayanır. Bu görevin karşı kontrolünün, basit bir yapılan işler kontrol listesi aracılığıyla gerçekleşmesi pek mümkün değildir (Delespaul¹⁹, 2005). Her ne kadar zor bir görev olsa da bağımsız denetimin kalite kontrolüne ihtiyaç vardır. Kalite Kontrol Standartları Beyanı No. 8 (*Statement on Quality Control Standards - SQCS 8*), muhasebe ve denetim uygulamalarının kalite kontrolü için denetim firmalarının bir sistemi oluşturma ve onu korumalarına işaret etmektedir.

Denetim firması; firmanın ve çalışanlarının, meslekî standartlara, düzenleyici hükümlere ve yasalara uyduğuna ve firma veya sözleşme ortakları tarafından hazırlanan raporların, şartlara uygun olduğuna dair makul bir güvence

¹⁹ **Jean-Claude Delespaul:** IFAC Board Jaques Potdevin'in teknik danışmanı. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes - Fransa Ulusal Denetçiler Derneği. La Délégation internationale pour l'audit et la comptabilité (DIPAC) kurucusu (www.ifac.org).

sağlayacak kalite kontrol sistemini oluşturmaldır (Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005: 424).

Bağımsız denetimin kalite kontrolü; denetim raporu yayınlanmadan önce, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve denetim raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların objektif biçimde değerlendirilmesi için tasarlanmış bir süreçtir (www.aicpa.org, SQCS No. 8 [13], 13.06.2015). Sözleşme konusu denetimin gözden geçirme sürecini; hiçbirisi söz konusu denetimi yürüten ekipten olmayan; yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip olan bir ortak denetçi, firmadaki diğer denetçiler, firma dışından gerekli kalifikasyona sahip kişiler veya böyle kişilerden oluşturulan bir ekip yürütebilir (www.aicpa.org, SQCS No. 8 [13], 13.06.2015).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (*Generally Accepted Auditing Standards - GAAS*) güncelleştirme hizmeti çerçevesinde 2011'de yayınlanan Mart sayısında denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerinin altı unsuruna yer verilmiştir (Georgiades, 2011: 1). Bu öğeler Arens ve arkadaşları tarafından ele alınan öğelerdir. Denetim firmasının kalite kontrol sisteminin, anılan unsurlara yönelik politika ve prosedürleri içermesi gereklidir. Unsurlar aşağıdaki gibidir:

1. Denetim firması içerisinde kalite için liderlik sorumlulukları - "tepedeki hava"
2. Etik ilkelere uyum
3. Müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile devam
4. İnsan kaynakları
5. Sözleşme performansı
6. İzleme

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur (KKS 1, 48). Her firma kendi kalite kontrol politika ve usullerini belgelendirmelidir. Usuller firma büyüklüğü, faaliyetteki büro sayısı ve faaliyetin yapısına bağlı olmalıdır. Çok uluslu komplike müşteriye sahip olup, uluslararası 150 bürosu olan bir firmanın kalite kontrolü usulleri, bir veya iki endüstri kolunda ufak denetimlerde ihtisaslaşmış beş çalışanlı bir firmanınkinden önemli ölçüde farklı olmalıdır. Kalite kontrolü sistemi altı öğeye işaret eden politika ve usulleri içerir. Şartları yerine getirmek amacıyla firmalar tarafından kullanılma olasılığı olan bu öğeler Tablo 21'de kısa açıklama ve usullere yönelik örneklerle birlikte listelenmiştir (Arens et al., 2012: 54).

Tablo 21: Kalite Kontrolün Öğeleri

Öge	Gerekliliklerin Özeti	Usule Yönelik Örnek
Firma içinde kalite için liderlik sorumlulukları “tepedeki hava”	Firma, sözleşmelerin yürütülmesinde kalitenin elzem olduğunu kabul eden bir kültür oluşturmalı ve bu kültürü destekleyici politika ve prosedürleri oluşturmalıdır.	Firmanın eğitim programları kaliteli işin önemini vurgulamalı, bu durum performans değerlendirme ve tazminat kararlarıyla kuvvetlendirilmelidir.
Etik ilkelere uyum	Sözleşmelerde yer alan tüm personel gerçekte ve görünüşte bağımsızlığını korumalı, meslekî sorumluluklarını dürüstlikle yerine getirmeli, meslekî sorumluluklarını icra ederken tarafsızlığını korumalıdır.	Her ortak ve çalışan yıllık olarak, hisse sahipliği veya yönetim kurulu üyeliği benzeri konulara ilişkin olan “bağımsızlık anketini” doldurmalıdır.
Müşterilerin ve sözleşmelerin kabulü ve mevcut müşteri ile devam	Müşteri ilişkilerinin kabul ve devamlılığına dair politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu politika ve prosedürler dürüst olmayan bir yönetime sahip müşteriyle ilişkiye girme riskini minimize etmelidir. Firma aynı zamanda sadece meslekî uzmanlıkla tamamlanacak sözleşmelere taraf olmalıdır.	Her yeni müşteri için kabulden önce, önceki denetçinin tavsiye ve görüşleri ve benzerlerini içeren bir müşteri değerlendirme formu hazırlanmalıdır.
İnsan kaynakları	Politika ve prosedürler, anılanlar için kabul edilebilir seviyede güvence sağlamalıdır.	Her profesyonel, her sözleşmede firmanın bireysel sözleşme değerlendirme formu kullanılarak değerlendirilmelidir.
	<i>Her yeni çalışan, işini uzmanlıkla yapmaya yetkin olmalıdır.</i>	
	<i>İş, uygun teknik eğitim ve yeterliliğe sahip çalışanlara verilmelidir.</i>	
	<i>Tüm personel, onları atandıkları sorumlulukları yerine getirmelerini sağlayacak olan, sürekli meslekî eğitim ve gelişme aktivitelerine katılmalıdır.</i>	
	<i>Terfi edecek personel, atandığı sorumlulukları yerine getirecek yetkinlikte olmalıdır.</i>	
Sözleşme performansı	Politika ve prosedürler, sözleşme personelinin icra ettiği işin, uygulanabilir meslekî standartlara, mevzuat şartlarına ve firmanın kalite kontrol standartlarına uyduğunu garantilemek için var olmalıdırlar.	Firmanın muhasebe ve denetim direktörü danışmak için uygun kişidir ve tüm sözleşmeleri tamamlanmadan önce onaylamalıdır.
İzleme	Politika ve prosedürler diğer kalite kontrol öğelerinin etkin biçimde uygulandığını garantilemelidir.	Firmanın uyum içinde olduğunu garantilemek için kalite kontrol ortağı, kalite kontrol usullerini yılda en az bir kez test etmelidir.

Kaynak: Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services*. 14. Basım. Boston, Prentice Hall sayfa 54'ten düzenlenmiştir.

Çalışmanın **araştırma kısmında** detaylı olarak verilmiş olmakla beraber; uygulanan anketler vasıtasıyla toplanan, kalite kontrol politika ve prosedürleri ile

kalite kontrol departmanı yönelik yanıtların değerlendirilmesi sonucunda, aşağıdaki saptamalar yapılmıştır:

- Denetçilerin yüzde 37,63'ü ve denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 33,33'ü çalıştıkları denetim firmasında kalite kontrol departmanının olduğunu ve etkili çalıştığını beyan etmişlerdir.
- Çalıştığı denetim firmasında kalite kontrol departmanının var olduğu, ancak daha etkili çalışabileceği görüşünde olan denetçilerin oranı yüzde 25,81, yöneticilerin oranı ise 41,67'dir.
- Yöneticilerin yüzde 37,50'si ve denetçilerin yüzde 45,65'i denetim firmalarının, kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturma ve bünyelerinde görev alan denetçileri bu konuda hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirmeleri konusunda bilgilendirmenin istenilen düzeyde olmadığı görüşündedir.

3.1.3.3. Danışma, Görüşlerdeki Farklılıklar ve İlgili Kişilerle İletişim

Sorumlu ortak başdenetçinin, ekipteki bağımsız denetçilerin zor ve hassas konularda gerekli danışma hizmetini aldıklarından emin olması; bağımsız denetim sırasında ekip içinden ve ekip dışından, gerektiğinde bağımsız denetim kuruluşu dışından, gerekli bilgiye sahip kişilerden uygun şekilde fikir danışıldığı fikrine varması önemlidir. Danışmanın sonuç, içerik ve kapsam olarak sorumlu ortak başdenetçiyi tatmin etmesi, sonuçların yazılı hale getirilerek danışılan kişi ile uzlaşmış olması, ayrıca danışılan konuyla ilgili uzlaşılacak sonucun uygulamaya geçirilmiş olması denetimin kalitesi üzerinde olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının hepsinin aynı büyüklükte, aynı imkânlarla sahip ya da aynı yetkinlikte olmaması doğaldır. Bağımsız denetim kuruluşunun yeterli içsel kaynağa sahip olmaması durumunda, meslekî kuruluşlardan, düzenleyici kuruluşlardan ve diğer şirketlerden danışma hizmeti alması denetimin kalitesinin tutarlılığı açısından önemlidir.

Bağımsız denetim ekibinin içerisinde, fikir danışılan taraflarla, ya da kontrolörle sorumlu ortak başdenetçi arasında görüş farklılıkları olması durumunda, bağımsız denetim ekibinin, bu farklılıkları giderebilmek açısından bağımsız denetim

kuruluşunun *farklı görüşlerin çözümünde uyguladığı politika ve yöntemleri* uygulaması denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratır. Ekip üyelerinin, görüş farklılıklarını gerekli olduğunda sorumlu ortak başdenetçiye ve/veya ekibin diğer üyelerine, endişe duymadan iletebiliyor olmaları da kaliteli bir denetim için gereklidir.

BDS 260 denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimi düzenler. Karşılıklı ve etkin bir iletişim; denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili konuları anlaması ve aralarında yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesine, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almasına ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylece finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin azaltılmasına yardımcı olması açısından önemlidir (**BDS 260**, 4).

3.1.3.3.1. İletişim Kurulması Gereken, Yönetimi İlgilendiren Bağımsız Denetim Konuları

Finansal tabloların bağımsız denetiminde uygulanan ve belirli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılan, KKS 1 ve diğer BDS'lerdeki ilgili paragraflar aşağıda derlenmiştir:

- Denetim şirketi her bir denetimin sorumluluğunu bir sorumlu denetçiye verir ve sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (**KKS 1**, 30[a]).
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde görev almadığı durumlarda denetçi, işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından izlenen süreçler ile bu risklerin azaltılması için yönetimin oluşturduğu iç kontroller üzerinde, üst yönetimden sorumlu olanların nasıl bir gözetim gerçekleştirdiğini anlar (**BDS 240**, 20).
- Hile kaynaklı veya hile kaynaklı olduğundan şüphelenilen bir yanlışlığın sonucu olarak, denetime devam etme imkânının sorgulanmasına sebep olacak istisnaî durumlarla karşılaşması hâlinde denetçi: denetimden çekilmesi hâlinde, uygun kademedeki yöneticilerle ve üst

yönetimden sorumlu olanlarla denetimden çekilmesini ve bunun gerekçelerini müzakere eder (BDS 240, 38[c][i]).

- Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğine işaret eden bir bilgi edinmesi hâlinde denetçi, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk sahibi kişileri bilgilendirmek amacıyla, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir (BDS 240, 40).
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde görev almadığı durumlarda, (a) yönetimin, (b) iç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanların veya (c) finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişilerin dâhil olduğu bir hileyi tespit etmesi veya bir hileden şüphelenmesi hâlinde denetçi, bu konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirir. Yönetimin dâhil olduğu bir hileden şüphelenmesi hâlinde denetçi, bu şüphelerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir ve bu kişilerle denetimin tamamlanması için gerekli olan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını müzakere eder (BDS 240, 41).
- Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olmak için (a) işletmenin diğer mevzuata uygunluk sağlayıp sağlamadığına ilişkin olarak yönetimin ve-uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması ve (b) lisans veren veya düzenleyici kurumlarla yapılan yazışmalar varsa bunların tetkik edilmesi denetim prosedürlerini uygular (BDS 250, 14).
- Aykırılık olabileceğinden şüphelenmesi hâlinde denetçi, konuyu yönetimle ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Yönetimin veya uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin ilgili mevzuata uygunluk sağladığını destekleyen yeterli bilgi vermemesi ve şüphelenilen aykırılığın etkisinin finansal tablolar açısından önemli olabileceği yargısına varması hâlinde denetçi, hukukî danışmanlık alma ihtiyacını mütalâa eder (BDS 250, 19).
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının yönetimde yer almaması ve bu sebeple denetçinin daha önceden bildirdiği, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığa ilişkin konulardan haberdar olmamaları hâlinde

denetçi, açıkça önemsiz olanlar dışında, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken belirlenen veya şüphelenilen aykırılık konularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Belirtilen aykırılığın kasıtlı ve önemli olduğu yargısına varırsa, konuyu en kısa zamanda üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların aykırılığa müdahil olduklarından şüphelenirse konuyu varsa denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirir. Üst kademenin bulunmaması veya denetçinin bu bildirim üzerine harekete geçilmeyeceğine inanması veya kime rapor verilmesi gerektiğinden emin olmaması durumunda denetçi, hukukî danışmanlık alma ihtiyacını mütalâa eder (BDS 250, 22–24).

- Denetçi denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirir (BDS 265, 9).
- Mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkları ve bunların tek başına veya toplu olarak denetçi raporundaki görüş üzerinde yapabileceği etkiyi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Denetçi yaptığı bildirimde, düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları münferit olarak tanımlar. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder (BDS 450, 12).
- Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ayrıca, önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini bildirir (BDS 450, 13).
 - Yönetimin teyit talebi gönderilmesine izin vermeme kararının denetçi tarafından makul bulunmaması veya denetçinin alternatif denetim prosedürleri sonucunda ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmaması durumunda, denetçi BDS 260 uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Denetçi aynı zamanda BDS 705 uyarınca bu hususun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerine karar verir (BDS 505, 13).
 - Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyebilecek yanlışlıklar içerdiğine ilişkin denetim kanıtı elde etmesi durumunda denetçi, söz konusu yanlışlıkların cari dönem finansal tabloları

üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla içinde bulunulan şartlar altında uygun olan ilâve denetim prosedürlerini uygular. Cari dönem finansal tablolarında bu tür yanlışlıkların bulunduğu sonucuna varması durumunda denetçi, söz konusu yanlışlıkları BDS 450 uyarınca yönetimin uygun bir kademesine ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (BDS 510, 7).

- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda denetçi, denetim sırasında ilişkili taraflarla bağlantılı olarak ortaya çıkan önemli konular hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçer (BDS 550, 27).

- Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Bu prosedürleri; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygular. Denetçi, bu tür prosedürlerin nitelik ve kapsamını belirlerken [yaptığı] risk değerlendirmesini de dikkate alır (BDS 560, 7).

- Örneğin; bilânço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması (BDS 560, 7[b]).

- Örneğin; işletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların, varsa, okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda tartışılan ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması (BDS 560, 7[c]).

- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolara ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Bununla birlikte, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde, denetçi konuyu yönetimle ve uygun

hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder (BDS 560, 10[a]).

- Bazı durumlarda, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesi, değiştirilmiş finansal tabloların yönetim tarafından yayımlanmasını zorunlu tutmayabilir; dolayısıyla denetçinin değiştirilmiş veya yeni bir denetçi raporu sunması gerekmez. Ancak denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli gördüğü durumlarda yönetim bu tablolarda değişiklik yapmazsa, denetçi (BDS 560, 13) raporunun işletmeye sunulmuş olması durumunda, gerekli değişiklikler yapılmadan finansal tabloları yayımlamaları hususunda yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Bu bildirimde rağmen finansal tabloların gerekli değişiklikler yapılmaksızın yayımlanması durumunda denetçi, denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atar (BDS 560, 13[b]).

- Finansal tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Fakat denetçinin finansal tabloların yayımlanma tarihinden sonra haberdar olduğu, denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde denetçi, konuyu yönetimle ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder (BDS 560, 14[a]).

- Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın, yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ulaştığı kişilerin bu durum konusunda haberdar edilmesine yönelik gerekli adımları atmaması durumunda denetçi, gelecekte denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atacağı hususunda yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların bu bildirimde rağmen gerekli adımları atmamaları durumunda denetçi, denetçi

raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atar (BDS 560, 17).

- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda denetçi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddî şüphe oluşturabileceğini belirlediği olay veya şartlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak bu iletişim aşağıdaki hususları içerir: (a) olay veya şartların önemli bir belirsizlik oluşturup oluşturmadığı, (b) finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının uygun olup olmadığı ve (c) konuyla ilgili olarak finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği (BDS 570, 23).

- Topluluk denetim ekibi, BDS 260 ve diğer BDS'lerin zorunlu kıldığı hususlara ek olarak aşağıdakileri, topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirir (BDS 600, 49); (a) birimlerin finansal bilgileriyle ilgili olarak yürütülecek çalışmaların türüne ilişkin genel açıklama, (b) önemli birimlere ait finansal bilgilere ilişkin birim denetçilerinin yürüteceği çalışmalara, topluluk denetim ekibinin plânlanmış katılımının niteliğine ilişkin genel açıklama, (c) birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olarak topluluk denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirmenin, söz konusu çalışmanın kalitesi hakkında kaygıya yol açtığı durumlar, (ç) topluluk denetimi üzerindeki tüm kısıtlamalar, örneğin topluluk denetim ekibinin bilgiye erişiminin kısıtlanmış olması, (d) topluluk yönetiminin, birim yönetiminin, topluluk genelindeki kontrollerde önemli görevleri bulunan çalışanların veya hilenin topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa yol açtığı durumlarda, diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya şüphelenilen hile halleri.

- Denetimde tüm önemli muhakemeleri dış denetçi yapar ve iç denetim fonksiyonunun çalışmasının gereğinden fazla kullanımından kaçınmak amacıyla: (a) (i) ilgili denetim prosedürlerinin plânlanması ile uygulanmasında ve (ii) toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde, muhakemenin ağırlığı arttıkça, (b) ciddî olarak belirlenen riskler özellikle dikkate alınmak suretiyle, yönetim beyanı düzeyindeki değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riski arttıkça; (c) iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç

denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça, (ç) iç denetim fonksiyonunun yeterli seviyesi düştükçe, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanmayı ve daha fazla doğrudan çalışma yapmayı plânlar (BDS 610, 18).

- Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verilmesine veya görüş vermektan kaçınılmasına yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder. Yönetimin belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde, konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir (BDS 705, 11–12).
- Denetçi, varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varır ve denetimden çekilirse; denetimden çekilmeden önce, denetim sırasında belirlenen ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan yanlışlıklara ilişkin hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (BDS 705, 13–14).
- Finansal tablolarda, açıklanması zorunlu olan bilgilerin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, denetçi, açıklama yapılmamasına ilişkin durumu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder (BDS 705, 19[a]).
- Denetçi, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi düşündüğünde, kendisini bu görüşü vermeye sevk eden durumları ve söz konusu görüş metnini üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (BDS 705, 28).
- Denetçi, denetçi raporuna *Dikkat Çekilen Hususlar* paragrafı veya *Diğer Hususlar* paragrafı eklemeyi düşünüyorsa, bu düşüncesini ve söz konusu paragraf için önerilen metni üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (BDS 706, 9).

- Denetçi, önceki denetçi tarafından denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan önceki döneme ait finansal tabloları etkileyen önemli bir yanlışlığın var olduğu sonucuna ulaşırsa, bu yanlışlığı yönetimin uygun kademesine ve üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve önceki dönem denetçisine bilgi verilmesini talep eder. Önceki döneme ait finansal tablolarda değişiklik yapılması ve önceki denetçinin, değişiklik yapılan finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu düzenlemeyi kabul etmesi durumunda denetçi, sadece cari döneme ilişkin raporlama yapar (BDS 710, 18).
- Diğer bilgilerin düzeltilmesinin gerektiği ve yönetimin bu düzeltmeyi yapmayı kabul etmediği durumlarda üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde denetçi, bu hususu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve (a) BDS 706 uyarınca, denetçi raporuna söz konusu önemli tutarsızlığı açıklayan “Diğer Hususlar” paragrafı ekler veya (b) denetçi raporunu sunmaz ya da (c) mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilir (BDS 720, 10).
- Diğer bilgilerin düzeltilmesinin gerektiği ve yönetimin bu düzeltmeyi yapmayı kabul etmediği durumlarda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde, diğer bilgilere ilişkin kaygısını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve uygun ilâve adımları atar (BDS 720, 13).
- Diğer bilgilerde yönetimin düzeltmeyi kabul etmediği önemli bir yanlış izahın bulunduğu sonucuna varması durumunda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde, diğer bilgilere ilişkin kaygısını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve uygun ilâve adımları atar (BDS 720, 16).

Bağımsız denetçinin, tekil olarak önemsiz olmakla birlikte toplu olarak finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olduğunu düşündüğü, ancak düzeltilmemiş ve yanıtıcı bilgi verilmesi sonucunu doğuran konuları, yönetimden sorumlu kişilere önemlilik kriterini dikkate alarak bildirmesi denetimin kalitesi açısından önemlidir. Bunun dışında denetim sürecinde dikkat çeken, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının yönetimden sorumlu kişilere bildirilmesi de önemlidir. Bağımsız

denetimin, yönetimden sorumlu kişileri ilgilendiren tüm noktaların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak tasarlanmayabileceğinin yönetimden sorumlu kişilere bildirilmesi de göz ardı edilmemelidir.

Yönetimden sorumlu olan kişilere, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konuları, sorumlu olan kişilerin gerekli önlemleri almalarına imkân sağlamak adına zamanında bildirilmelidir. Bağımsız denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimi sözlü ya da yazılı olabilir. Sözlü ya da yazılı iletişim kurmak konusundaki karar; denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, hukukî yapısı ve iletişim süreçleri ile yönetimi ilgilendirdiği için iletilmesi gereken bağımsız denetim konularının niteliği, hassasiyeti ve önemine bağlıdır. Ayrıca, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının raporlanması ya da düzenli aralıklarla görüşülmesine ilişkin karşılıklı olarak üzerinde mutabakata varılan konular ve yönetimden sorumlu olan kişilerle bağımsız denetçi arasında devam eden temas ve diyalogun sıklığı da belirleyici faktörlerdendir.

Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının iletişimi sözlü olduğunda, bağımsız denetçi, tartışılan konuları ve bu konulara verilen cevapları çalışma kâğıtlarıyla belgeler. Bu belgelendirme, yönetimden sorumlu olan kişilerle bağımsız denetçi arasındaki toplantının tutanaklarının düzenlenmesi yoluyla da yapılabilir. İşletme yönetimiyle ilgili bağımsız denetim konularının nitelik, hassasiyet ve önemine bağlı olarak, sözlü olarak iletilen konuların, yönetimden sorumlu kişilerle bağımsız denetçi tarafından yazılı olarak onaylanması tercih edilebilir.

Türkiye'deki uygulamaya benzer uygulamalara sahip olan Birleşik Devletlerde, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) 16 numaralı denetim standardı 15 Aralık 2012 tarihinden itibaren yapılmakta olan denetimler için geçerli olan, denetim komitesiyle olan iletişimi düzenlemektedir. Bu standart; denetçinin denetim sözleşme şartlarını, denetim komitesiyle karşılıklı mutabakatla oluşturmasını ve bu durumu sözleşme mektubuna kaydetmesini gerekli kılmaktadır. Standartta geçen iletişimin anlamı; denetim kapsamında denetimle alâkalı meselelerin anlaşılmasında, denetim komitesiyle denetim boyunca etkin ve karşılıklı iletişimin teşvik edilmesidir (www.pcaobus.org, 19.01.2013, Auditing_Standard_16.aspx).

Bazı konular sözleşme mektubunda yer alamaz. Örneğin, Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) Finansal Raporlama Politikaları Kodifikasyonu Bölüm 602.02.f.i. uyarınca, tazminat hükümleri menkul kıymet ihraççıların denetimlerine ait sözleşme mektuplarında yer alamaz. Sözleşme mektubuna denetçi tarafından mutlaka yazılması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir (www.pcaobus.org, 19.01.2013, Auditing_Standard_16_Appendix_C.aspx, Appendix C: C1):

- 1) Denetimin amacı
 - (a) Bütünleşik denetim²⁰
 - (b) Finansal tablo denetimi
- 2) Denetçinin sorumluluğu
- 3) Yönetimin sorumlulukları

Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konuları hakkında iletişim kurulması yapılan denetime şeffaflık getirecektir. Denetimin her aşamasında, gerekli, görülen tüm hallerde kurulacak olan iletişimin, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratacağı öngörülebilir.

3.1.3.3.2. İşletme Yönetimi Teyit Mektupları ve İletişim

Denetçi, yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan öncelikle hilenin önlenmesine ve tespit edilmesine yönelik iç kontrolün tasarlanmasına, uygulanmasına ve işleyişinin sürdürülmesine ilişkin sorumluluklarını kabul ettiklerine dair yazılı açıklama alır. İkinci olarak, finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmenin sonuçlarını denetçiye açıkladıklarına dair yazılı açıklama alır. Üçüncü olarak, işletmeyi etkileyen ve yönetimin, iç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanların veya finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişilerin dâhil olduğu, gerçekleşmiş veya şüphelenilen hileler hakkında sahip oldukları bilgileri denetçiye açıkladıklarına ve son olarak, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüpheleri

²⁰ **Bütünleşik denetim:** Hem finansal raporlamanın etkililiği, hem de finansal tablolar hakkında görüş bildiren denetim.

hakkında bildiklerini denetçiye açıkladıklarına dair yazılı açıklama alır (BDS 240, 39).

Bağımsız denetçinin işletme yönetiminden, finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlük riskini değerlendirmesi ve gerçekleşen, şüphelenilen veya iddia edilen hile ve usulsüzlük riskine ilişkin bilgisini beyan eden bir teyit alması gereklidir. Teyidin alınması; hile ve usulsüzlüğün niteliği gereği ve hile ve usulsüzlükten kaynaklanan finansal tablolardaki önemli yanlışlığın saptanmasında bağımsız denetçi tarafından karşılaşılan zorluklardan dolayı önemlidir.

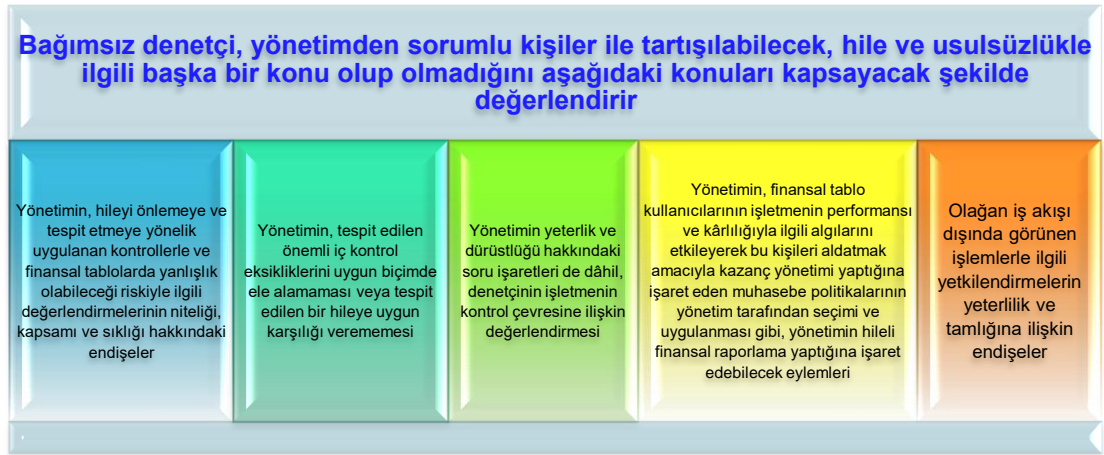
Hile ve usulsüzlük tespit ettiğinde, hile ve usulsüzlük yapıldığını gösteren bir bilgiye sahip olduğunda ya da yapılabileceğine dair kanıt elde ettiğinde bağımsız denetçinin bu bilgi ve bulguları işletme yönetiminin uygun bir kademesi ile olabildiğince çabuk biçimde paylaşması kaliteli bir denetim için önemlidir. İşletmenin alt kademelerindeki çalışanlarının zimmete geçirme gibi zincirleme olarak başka bir olayı etkilemeyecek nitelikteki saptamaların dahi işletme yönetimi ile paylaşılması önemlidir. Bağımsız denetçi işletme yönetiminin, iç kontrolde önemli rolü olan kişilerin veya finansal tabloların önemli yanlışlık içermesinde etkili olabilecek diğer kişilerin hile ve usulsüzlüğe karıştığını saptarsa, bu durumu yönetimden sorumlu kişilere olabildiğince çabuk bir şekilde yazılı veya sözlü olarak bildirir. Bu konular "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" başlığını taşıyan BDS 240 tarafından detaylı biçimde ele alınmıştır.

İşletme yönetiminde yer alan kişilerin dâhil olduğu kapsam ve hassasiyette hile ve usulsüzlüğün söz konusu olması ya da hile ve usulsüzlüğün finansal tablolarda önemli yanlışlığa yol açacak nitelikte olması durumlarında, bağımsız denetçi bu durumu mümkün olan en kısa zamanda yönetimden sorumlu kişilere rapor eder, ayrıca yazılı hale dönüştürmeye gerek olup olmadığına karar verir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin de dâhil olduğu bir hile ve usulsüzlükten şüphelenmesi halinde, bu şüphelerini yönetimden sorumlu kişilere bildirir ve bu kişilerle bağımsız denetimin tamamlanması için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tartışır (BDS 240, 40).

İşletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin dürüstlük veya doğruluklarından şüphe eden bağımsız denetçi, uygun hareket tarzını belirlemek için

hukukî danışmanlık alabilir. Bağımsız denetimin başlarında, işletme yönetimi dışındaki çalışanların karıştığı, ancak önemli yanlışlığa yol açmayan hile ve usulsüzlüklerle ilgili olarak kurulacak iletişimin nitelik ve kapsamı konusunda yönetimden sorumlu kişilerle mutabakata varılır. Bağımsız denetçi, dikkatini çeken hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılması ve önlenmesiyle ilgili; işletmenin iç kontrol uygulamaları ve iç kontrollerin oluşturulmasındaki önemli zayıflıklar konusunda işletme yönetimi ve/veya yönetimden sorumlu kişileri en kısa sürede haberdar eder (BDS 240).

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin gerekli kontrolleri yapmamasından ya da ilgili kontrolün yeterli olmamasından kaynaklanan hile ve usulsüzlük nedeniyle, finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık riskini saptarsa veya işletme yönetiminin risk değerlendirme sürecinde önemli bir zayıflık olduğunu düşünüyorsa, bu konuları da yönetimden sorumlu kişilerle paylaşır. Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişiler ile tartışılacak, hile ve usulsüzlükle ilgili başka bir konu olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmenin kapsadığı konular aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (BDS 240, A64):



Şekil 23: Bağımsız Denetçinin Yönetimden Sorumlu Kişilerle Tartışabileceği, Hile ve Usulsüzlükle İlgili Konular

Kaynak: BDS 240, A64'ün değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Arens ve diğerlerine göre yasa dışı bir fiil saptandığında ilk olarak izlenecek yol, açıklamaların uygunluğunu içerecek şekilde, finansal tablolara olan etkilerini göz önünde bulundurmadır. Bu etkiler karmaşık ve çözülmesi zor olabilir. Örneğin, medenî hakların ihlâli önemli cezaları içerebilir, ancak, gelecek gelirleri ve giderleri

maddî olarak etkileyebilecek şekilde müşterilerin veya anahtar konumdaki personelin kaybına da yol açabilir. Denetçi yasa dışı bir eyleme ilişkin açıklamaların yetersiz veya uygunsuz olduğu sonucuna varırsa, denetim raporunu buna uygun olarak değiştirmelidir (Arens et al., 2012: 136). Nihai denetçi raporu öncesinde denetçiler, genellikle bulgularını—özellikle tutarsızlıkları, yasa dışı fiilleri ve raporlanması gereken durumları—denetim komitesi ile müzakere ederler (Hayes et al., 2005: 424).

Denetçi aynı zamanda bu tip yasa dışı eylemlerin SMMM firmasının yönetim ile olan ilişkileri üzerindeki etkilerini de göz önünde bulundurmalıdır. Eğer yönetim yasa dışı fiilden haberi olduğu halde, denetçiyi bilgilendirmemişse, yönetimin başka mevzulardaki güvenilirliği tartışmalı hale gelmiş demektir (Arens et al., 2012: 136). Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin meslekî yükümlülüğü, bir hileyi müşteri dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları durumdan duruma farklılık gösterir ve belirli durumlarda sır saklama yükümlülüğü mevzuat veya mahkeme kararlarıyla ortadan kaldırılabilir. Bazı durumlarda bir finansal kuruluşu denetleyen denetçinin, meydana gelen bir hileyi yetkili kurumlara rapor etmesi yasal bir yükümlülük olabilir. Ayrıca bazı durumlarda denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici adım atmadığı hâllerde yanlışlıkları, yetkili kurumlara rapor etmek zorunda olabilir. Denetçinin sır tutma yükümü, hile ve hatanın üçüncü taraflara raporlanmasını genel olarak imkânsızlaştırmaktadır. Ancak bazı hallerde tebliğler veya yasa, bu yükümü hükümsüz kılar (BDS 240, A65).

Örneğin, ABD’de finansal kurumların hile ve hatalarını denetçinin gözetim otoritelerine bildirmesi gereklidir. Hollânda’da, denetimden çekilme ve Adalet Bakanlığına bildirim; Fransa’da yasa dışı işlemlerin ve hilenin raporlanması; Almanya’da duruma yönetim kuruluna sunulan denetçi raporunda yer verilmesi, böylelikle, vergi iadesi aşamasında yetkililerin dolaylı olarak haberdar edilmesi söz konusudur (Hayes et al., 2005: 523).

Denetçi denetim komitesiyle ve eşdeğeri başka yetkililerle, yasa dışı eylemden haberdar olduklarından emin olmak için iletişime geçmelidir. İletişim yazılı ya da sözlü olabilir. Sözlü ise, iletişimin ve görüşmenin niteliği denetim dosyalarında belgelendirilmelidir. Müşteri, denetçinin düzeltilmiş raporunu kabul etmeyi reddeder veya yasa dışı eylemin gerektirdiği tazmin/telâfi edici tedbirleri almakta başarısız

olursa; denetçi sözleşmeden çekilmeyi gerekli görebilir. Şirket halka açık ise, denetçi meseleyi ayrıca doğrudan SPK'ye raporlamalıdır. Bu tip kararlar karmaşıktır ve normal olarak denetçinin hukukî danışmana danışmasını içerir (Arens et al., 2012: 136).

3.1.4. Bağımsız Denetim Raporu ve Denetimin Kalitesine Etkileri

Bağımsız uzman görüşünün amacı, finansal tablolara itibar kazandırmaktır. Denetçi görüşünün iletilmesi güvence ya da güvence fonksiyonu olarak adlandırılır. Denetim söz konusu olduğunda bu güvence *denetçi raporu* olarak adlandırılır (Hayes et al., 2005: 12). Nick Land²¹'in ifadesine göre; defter tutma sistemi içerisinde gerçek bağımsız ses olması gereken denetçi raporu, finansal tabloların, okunmasında bir fayda olmayan kısmı olması şaşırtıcıdır. Denetçi raporu, ABD'de son 80 yıldır, Birleşik Krallık'ta son 150 yıldır değişmemiştir (Land, 2014; 86).

Halka açık şirketlerin olsun, diğer şirketlerin olsun, yayınladıkları finansal tabloların nihaî kullanıcılarının öncelikle hissedarlar ve yatırımcılar, sonra da diğer paydaşlar olduğu açıktır. Bu nedenle Avrupalı yatırımcıları temsil eden kuruluşlardan biri olan Eumedion²² Corporate Governance Forum'un görüşü önemlidir. Forum'un Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna gönderdiği yorumu; denetim raporunun üslûbunun fazlasıyla standart olduğu, doğru/yanlış dışında pek fazla bir yoruma yer verilmediği, bunun da finansal tablolar hakkında sağladığı faydanın sifıra yakın olduğu yönündedir. Forum'un önerisi denetçilerle yatırımcılar arasındaki iletişimde denetim raporunun önemli yer tutacak şekilde düzenlenmesi; örneğin, denetçinin denetim sürecine ilişkin yargılarına yer verilmesi gerektiğidir (Abma, 09.12.2009: 5).

²¹ **Nick Land:** Denetim ve Güvence Konseyi Başkanı (Audit and Assurance Council), UK Financial Reporting Council; halka açık şirketler kurulu üyesi.

²² **Eumedion:** Yunancada 'İyi Muhafız/Hami' anlamına gelir. Eumedion katılımcılarının temsilcileri tarafından yönetilen bağımsız bir kuruluştur. <http://www.eumedion.nl/en/abouteumedion>, 14.09.2012.

Nitekim denetçi raporunun değerinin artırılması Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (*International Auditing and Assurance Standards Board* - IAASB) gündemindeki konulardan biridir ve bu amaç doğrultusunda Uluslararası Denetim Standartlarından (UDS'ler) bazılarının gözden geçirilmesi söz konusudur. Önerilen yeni UDSler ve gözden geçirilen UDS'ler, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (*International Auditing and Assurance Standards Board* - IAASB) tarafından geliştirilmiş ve kabul edilmiştir. Bunlardan UDS 701²³; denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle paylaştığı önemli meseleler arasından seçtiklerine, denetçi raporunda yer vermesini önermekte ve rehberlik etmektedir (www.ifac.org, [Complete Exposure Draft](#), Reporting on Audited Financial Statements, 08.09.2013).

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) Denetçi Raporu Modeli konulu, kamuya açık toplantısında AB'yi temsil eden Sven [Gentner](#)²⁴ atılan adımların, şeffaflığı artırmak için olduğunu belirterek, AB Komisyonu tarafından alınan kararları özetlemiştir. Bundan böyle; denetçinin kimin tarafından atandığını belirten bir beyan ile atamanın tarihini ve kesintisiz olarak çalışılan dönem toplamını, önceki yenilemeleri ve yeniden atamaları da gösteren bir beyan, AB Komisyonu tarafından istenecektir. İşletmenin devamlılığı konusunda herhangi bir belirsizliğin de raporlanması gerekmektedir. Şeffaflığın artırılmasına yönelik bir diğer önlem de, önemli yanlışlık olma riskine yönelik değerlendirmenin ve denetçinin bu risklere karşı aldığı önlemlerin rapora eklenmesidir ([Gentner](#), 2014: 80–83).

3.2. Denetim Kalitesinin Temel Belirleyicileri

Denetim mesleğinin geleceğinin; bağımsız denetimin algılanan değerinin yanı sıra, bağımsız denetimin kalitesi ve etkinliğiyle doğrudan ilişkili olduğu, Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesinin (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession* - ACAP) on iki ay

²³ **UDS 701:** International Standard on Auditing (ISA) 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*—Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701, *Önemli Denetim Konularının Bağımsız denetçi Raporunda İletilmesi*.

²⁴ **Sven Gentner:** Counselor, Economic and Financial Affairs Section, Delegation of the European Union to the United States.

süren çalışmalarının sonucunda bir kere daha ortaya çıkartılmıştır (2008). Nihayetinde, konu güvenle şeffaflığın bir bileşimidir ve finansal piyasaların etkin biçimde işlemlerini sağlar. Kuvvetli ve canlı bir denetim mesleği rejimin kritik bir unsurudur ve 100 milyondan fazla kişinin tasarruflarını ve emeklilik fonlarını yatırdığı Birleşik Devletler sermaye piyasaları için özellikle önemlidir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, [Final Report](#), 2008: II: 1).

[Durukan](#) ve [İkiz](#) tarafından hazırlanan 'Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve' adlı makalede Goetsch ve Davis'ten alıntılanmış şekliyle *kalite*: mevcut beklentileri karşılayan veya aşan; ürünlerle, hizmetlerle, insanlarla, süreçlerle ve çevre ile ilgili, dinamik bir kavramdır ([Durukan](#) ve [İkiz](#), 2007: 41). Aynı yazarların Zeithaml ve diğerlerinden alıntılanmış şekliyle hizmet kalitesi, hem üretim süreci sonucunda *ortaya konulan çıktıyı*, hem de *hizmetin verilmiş biçimini* kapsamakta ve kaliteye yönelik değerlendirmeler algıya dayandırıldığından *algılanan hizmet kalitesi* olarak tanımlanmaktadır ([Durukan](#) ve [İkiz](#), 2007: 44).

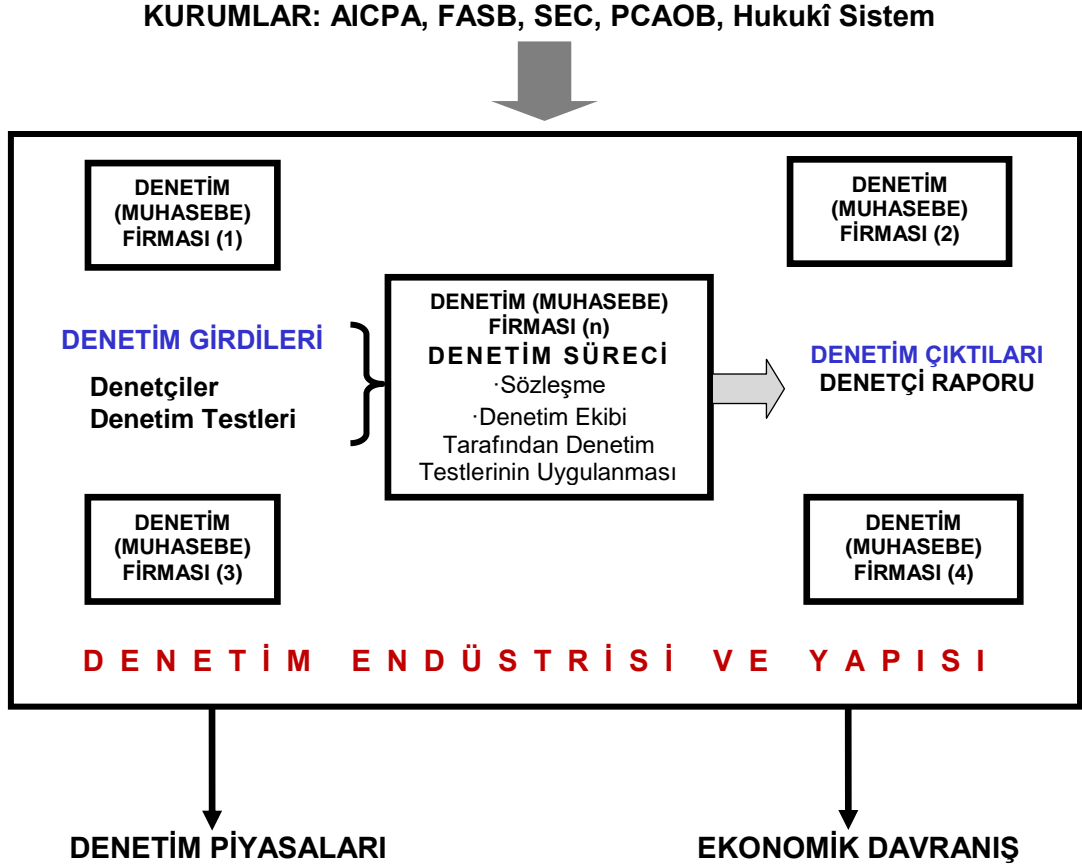
[Redmayne](#)'a göre son 20 yılda çok sayıda araştırmacı denetimin kalitesini tanımlamaya ve araştırmaya çalışmıştır. Ancak, hâlâ denetimin kalitesinin ne olduğu ve nasıl ölçüleceği konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Bunun nedeni; denetimin kalitesinin algılara dayanması ve algıların kimin görüşünün göz önünde bulundurulduğuna bağlı olmasıdır. Denetimin kalitesinin tanımlanmasının bu denli zor oluşu; araştırmacıların, düzenleyici kurumların ve meslek erbabının denetimin kalitesini, bağımsızlığın tanımında yapıldığı gibi, ne olmadığını belirtmesiyle yapmaya itmiştir (www.nzica.com, <https://www.nzica.com/News/Archive/2013/August/Audit-quality-an-academics-perspective.aspx>, 07.03.2014, [Redmayne](#), 2013). Aynı görüşü [Knechel](#) ve arkadaşları da paylaşmaktadır. İdeal olanı denetimin kalitesinin *ne olduğunu* tanımlamaksa da; araştırmacıların, kural koyucuların ve meslek erbabının, üstün kaliteli denetimin *ne olmadığını*—denetimin kalitesini düşüren hatalar veya eksiklikler temelinde tanımlamaktan başka bir şey yapamıyor olmaları işin gerçeğidir ([Knechel](#) et al., 2013: 386).

[Suseno](#)'ya göre denetimin kalitesinin üç boyutu bulunmaktadır. Bunlar; girdiler, şartlar ve çıktılardır. Girdiler; (1) göstergesi denetçinin uzmanlığı, etik değerleri ve zihniyeti olan denetçinin kişisel nitelikleri ve (2) göstergeleri denetim metodunun güvenilirliği, denetim araçlarının etkililiği ve teknik desteğin varlığı olan

denetim sürecidir. Çıktılar; (1) denetçi raporu ve (2) denetçinin kurduğu iletişimidir. Şartları ise; (1) yönetim ve (2) kanunlarla mevzuat, oluşturmaktadır (Suseno, 2013: 82–83).

Jere R. Francis, denetim standartlarına göre; genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumuş olan müşteri için “uygun” olan denetim raporunun verilmesiyle, denetim kalitesinin sağlandığını, ancak denetim kalitesinin karmaşık bir kavram olduğunu ve basit bir tanıma indirgenemeyeceğini ifade etmektedir. Francis’e göre, düşükten yükseğe değişen bir skala üzerinde hareket eden denetim kalitesi dereceleri vardır ve kalite, aşağıda Şekil 24’te verilen çizimdeki çerçevede yer alan unsurların her birinden etkilenmektedir (Francis, 2011: 127). Denetim süreci sonucunda elde edilen denetim raporu doğrudan denetçinin kontrolündedir. Sürecin diğer çıktısı olan denetlenmiş finansal tablolar müşterinin sorumluluğunda olmakla birlikte, denetim sürecinden de etkilenmektedir (Francis, 2011: 129).

Francis tarafından ortaya konulduğu biçimiyle denetim kalitesini etkileyen unsurlar, Türkiye örneği için değerlendirildiğinde, şekilsel olarak çok büyük farklılıklar ilk bakışta görünmemektedir. İlk etapta, denetim endüstrisi üzerinde, sonrasında denetim piyasaları ve ekonomik davranışlar üzerinde etki eden kurumlar farklı görünmektedir. Her ne kadar endüstri kavramı çoklukla imalât ile özdeşleşiyorsa da, kelimenin kökeni; ‘özenle ve sebatla yapılan bir amaca yönelik olarak yapılan faaliyet’ anlamında kullanılan Lâtince *industria* kelimesidir. Bu kullanımı, Eski Fransızcada kökeni 1475 yılına dayanan ‘faaliyet, yeterlilik, ticaret ya da meşgale’ anlamlarında kullanılan *industrie* kelimesi takip etmektedir. İnsan çabasının artan biçimde mal ve hizmet üretiminde kullanılması nedeniyle kelimeye, Sanayi Devrimini takiben ‘sistemik çalışma veya sürekli istihdam’ anlamı yüklenmiştir (<http://www.thefreedictionary.com>, Free Online Dictionary, 29.10.2013). Bu nedenle çalışmada denetim endüstrisi terimi kullanılmıştır.



Şekil 24: Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlar

Kaynak: Francis, Jere R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. Auditing, 30(2), 125–152. doi: 10.2308/ajpt-50006 s.126–127’den düzenlenmiştir.

Çizimde denetim endüstrisini oluşturan denetim firmaları gösterilmiştir. Girdi - çıktı süreci her biri için aynıdır. Denetim girdileri elbette yalnızca denetim testleri ve denetçilerden oluşmamaktadır, ancak çizimde özet olarak gösterilmişlerdir. Çizimde yer alan ‘her bir unsurun denetimin kalitesi üzerinde etkisi bulunmaktadır’ cümlesi açıldığında, düzenleyici kurumların, gözetim mekanizmasının, denetim firmalarının, denetim firmalarının çalışma usullerinin, denetçilerin, içinde faaliyet gösterilen endüstri yapısının ve daha pek çok unsurun denetimin kalitesini etkilediği anlaşılmalıdır. Tüm bunlar; doğrudan denetim piyasalarını ve ekonomik davranışlarını etkilemekte ve şekillendirmektedir.

Farklı ülkelerde kurumlara verilen isimler arasında benzerlikler bulunmaktadır. Ancak Türkiye söz konusu olduğunda çizimde yer alan kurum adlarıyla olan benzerliğe karşın, işlevleri ve yetkiler açısından farklılıklar bulunmaktadır. [Tablo 18](#)'de karşılaştırıldığı üzere Türkiye'de KGK tarafından üstlenilen görevler Birleşik Devletlerde; Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board* - FASB), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (*International Auditing and Assurance Standards Board* - IAASB) ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of CPAs* - AICPA) tarafından yürütülmektedir. Anılan kurumların birbirleriyle organik bağları bulunuyorsa da, bağımsızlıklarını korumaktadırlar. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of CPAs* - AICPA), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board* - FASB), Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC), Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) ve hukukî sistem olarak [Şekil 24](#)'te yer alan kurumlar, Türkiye örneğinde KGK ve hukukî sistemdir.

3.2.1. Denetim Kalitesine Etki Eden Unsurlar: Bağımsızlık, Şeffaflık ve Diğer Etkenler

Bu başlık altında denetim kalitesine etki eden bağımsızlık ve şeffaflık gibi temel unsurların yanı sıra, alt başlıklar halinde incelenen diğer unsurlar ele alınmıştır. Şeffaflık başlığı altında; denetim kalitesi göstergelerinin şeffaflığı, denetim firması yönetim şeffaflığı ve denetim firmasının finansal tablolarının şeffaflığı ele alınmıştır. Diğer unsurlar arasında insan kaynakları politika ve yöntemleri, yerel büro veya ortak, kalite kontrol sistemleri ve benzeri başlıklar yer almaktadır.

3.2.1.1. Bağımsızlık

Yukarıda anılan unsurların denetim kalitesi üzerinde etkisi olmakla beraber, tüm paydaşların çıkarları gözetildiğinde denetim kalitesini belirleyici unsurların başında **bağımsızlık** gelmektedir. Çalışmada ele alınan konunun başlığı dâhil olmak üzere mevzunun özü bağımsızlık üzerinedir. Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre bağımsızlık; bir kişi, toplumsal küme ya da toplumun ekonomik, siyasal, ekinsel vb. bakımlardan

başka kişi, küme ya da toplumların güdüm ve yönetimi altında bulunmaması durumu olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr, 02.01.2015).

Kinney tarafından ortaya konulduğu haliyle 90'ların sonlarına doğru (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından önerildiği haliyle *bağımsızlık*; denetçinin, finansal bilgiyi hazırlayan denetim müşterisinden değil, bilgiden bağımsız kalması olarak tanımlanmıştır (Kinney, 1999: 73). KGK düzenlemelerine kadar Türkiye'de denetim piyasasına rehberlik etmiş olan SPK Tebliği uyarınca denetim mesleği söz konusu olduğunda *bağımsızlık*; meslekî faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir (www.spk.gov.tr, Tebliğ Seri: X, No: 22. http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis, 18.02.2012). Bir başka tanıma göre *bağımsızlık*; meslekî hizmetleri yürütürken gerçekte ve görünüşte bağımsız olmaktır (Rittenberg, Johnstone, Gramling, 2012: 26). DeAngelo'ya göre denetçinin *bağımsızlık* seviyesi; bir ihlâl saptandığında denetçinin bunu raporlama olasılığı olarak tanımlanabilir (DeAngelo, 1981: 116).

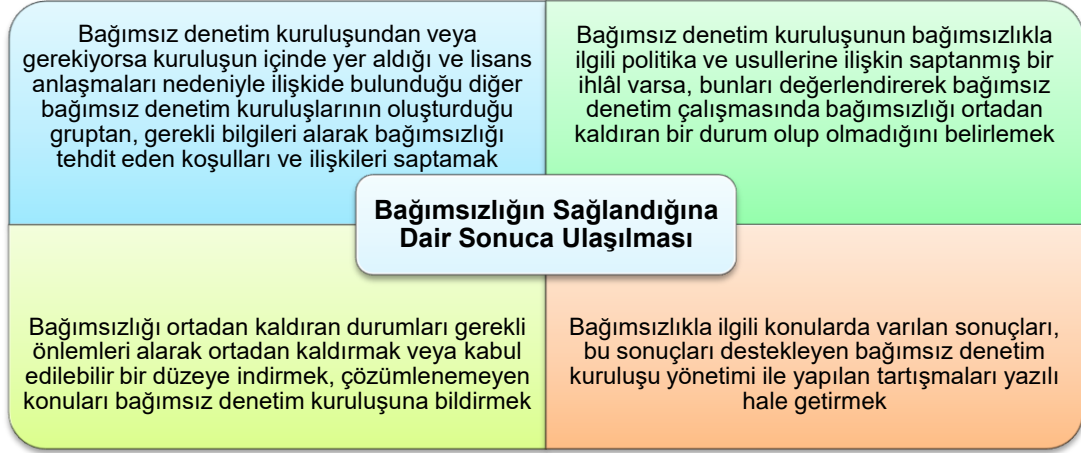
TDS'ler arasında yayınlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallarda tanımlandığı haliyle *bağımsızlık*; meslekî muhakemeden taviz verilmesine neden olacak unsurların etkisinde kalmadan sonuç bildirilmesine izin veren, dolayısıyla kişinin dürüstlük içerisinde hareket etmesini, tarafsızlığını ve meslekî şüphecilliğini kullanmasını sağlayan haldir. Diğer bir bakış açısıyla *bağımsızlık*; mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan bir üçüncü tarafın, o anda mevcut tüm özel şart ve durumları değerlendirerek, bir denetim şirketinin veya bir denetim ekibi üyesinin dürüstlüğünden, tarafsızlığından veya meslekî şüphecilliğinden taviz verdiği sonucuna ulaşmasına sebep olacak şart ve durumların engellenmesidir (TDS, *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*, 2015: 130).

Denetimin değeri, ağırlıkla denetçilerin bağımsızlığı hakkında kamu algısına bağlıdır. Farklı kullanıcıların çoğunluğunun SMMM'lerin raporlarına güvenme arzusunun nedeni, yansız bir görüş beklentileridir. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of CPAs - AICPA*) *Meslekî Davranış Kuralları* ve Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (*International*

Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) Meslekî Davranış için Etik Kurallarının her ikisi de, bağımsızlığı iki bileşenden oluşan bir kavram olarak tanımlamaktadır: zihinsel bağımsızlık ve bağımsızlığın ortaya çıkması. **Zihinsel bağımsızlık**, denetçinin denetimi tarafsız bir tutumla gerçekleştirmesine olanak sağlayan zihinsel durumunu yansıtır. Zihinsel bağımsızlık, üyelerin gerçekte bağımsız olmalarını şart koşan eskiden beri var olan bir gerekliliği yansıtır. **Bağımsızlığın ortaya çıkması**, başkalarının bu bağımsızlığı yorumlamalarının bir sonucudur. Denetçiler gerçekten bağımsız oldukları halde, kullanıcıların onların müşterinin sesi olduklarına inanmaları halinde; denetim fonksiyonunun değerinin önemli bir kısmı kaybolur (Arens et al., 2012: 90). Denetçinin bağımsızlığının güvence altına alınmasının faydaları, sermaye piyasalarının bütününün etkin olmasına kadar uzanır (Hayes et al., 2005: 83).

TDS uyarınca bağımsızlık Esasta Bağımsızlık ve Şekilde Bağımsızlık olmak üzere iki unsurdan oluşur. *Esasta Bağımsızlık* meslekî muhakemeden taviz verilmesine neden olacak unsurların etkisinde kalmadan sonuç bildirilmesine izin veren, dolayısıyla kişinin dürüstlük içerisinde hareket etmesini, tarafsızlığını ve meslekî şüpheciliğini kullanmasını sağlayan haldir. *Şekilde Bağımsızlık* mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan bir üçüncü tarafın, o anda mevcut tüm özel şart ve durumları değerlendirerek, bir denetim şirketinin veya bir denetim ekibi üyesinin dürüstlüğünden, tarafsızlığından veya meslekî şüpheciliğinden taviz verdiği sonucuna ulaşmasına sebep olacak şart ve durumların engellenmesidir (**TDS**, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 42).

Yapılan bağımsızlık tanımları ve geçerli kurallar çerçevesinde denetçilerin buna yönelik çok sayıda sorumluluğu bulunmaktadır. Denetim ekibinin başında bulunan sorumlu ortak başdenetçi, yapılan bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın sağlandığına dair bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu ortak başdenetçi aşağıdaki şekilde gösterilen faaliyetleri yerine getirmelidir (Kishali, Güner, Pehlivanlı, 2013: 8):



Şekil 25: Sorumlu Ortak Başdenetçinin, Yapılan Bağımsız Denetimle İlgili Olarak Bağımsızlığın Sağlandığına Dair Bir Sonuca Ulaşmak İçin Yapması Gerekenler

Kaynak: Kishali, Yunus, M. Fatih Güner, Davut Pehlivanlı (2013: 8). KGK. Geçiş Dönemi Eğitim Dokümanları. Beykent Üniversitesi. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-326-782-.html, 21.05.2015. "Modül I, Denetim Standartları" sayfa 8'den düzenlenmiştir.

Sorumlu ortak başdenetçi ortadan kaldırılamayan ya da bağımsızlığı tehdit eden etkisi azaltılamayan bir durum belirlediğinde, bağımsız denetim kuruluşuyla görüşmelidir. Görüşme sonucunda; bağımsızlığı tehdit eden faaliyet veya işlemin iptal edilmesi ya da bağımsız denetimden çekilmek üzere gerekli süreçlerin başlatılması benzeri önlemlerin alınmasını sağlamak, ayrıca konuya ilişkin tartışmaları ve ulaşılan sonuçları yazılı hale getirilmelidir.

Denetçinin ücretinin, tam da denetlediği müşteri şirket tarafından ödeniyor olması, işin başında bağımsızlık olgusuna darbe vurmaktadır. Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) tarafından 2008'de sonuçlandırılan rapora, karşı fikir yazan Lynn E. Turner²⁵ bu durumun göz ardı edilmesini "başımızı kuma gömüyoruz" diyerek eleştirmiştir (Turner, 2008: IX: 2). Denetçinin ücretinin denetim müşterisi şirket tarafından doğrudan ödenmesi çıkar çatışmasına yol açmaktadır. Borsada işlem gören şirketler söz konusu olduğunda ücretin, Borsa yönetimince oluşturulacak olan bir fona denetim

²⁵ Lynn E. Turner: SEC'de 1998–2001 yılları arasında baş muhasip olarak çalışmıştır. PCAOB'ye bağlı Standart Danışma Grubunda ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Yatırımcı Teknik Danışma Komitesinde görev yapmıştır (ACAP Raporu, 2008: G 3).

müşterisi tarafından yatırılması ve ödemenin fondan yapılması çok daha iyidir (<http://economictimes.indiatimes.com>, [ET Bureau](#), 30.08.2011).

Endüstriyel tesislerin yalnızca finansal bilgi açısından değil, aynı zamanda sebep oldukları çevre kirliliği açısından da denetime tabi tutulmasının zorunlu olduğu Hindistan'ın Gujarat Eyaletinde, Harvard Üniversitesi ve Massachusetts Teknoloji Enstitüsü tarafından yürütülen iki yıllık bir çalışmanın sonucunda; ücretin denetim müşterisi tarafından ödendiği hallerde, ücretin ortak bir havuzdan ödendiği hallerde kıyasla denetçilerin sonuçlarla oynadığı gözlenmiştir ([Gaetano](#), 18.10.2013). Eyalet yönetimiyle işbirliği yapılmış, bölgede bulunan 473 endüstriyel tesisin 233'ü, denetçilerin tesadüfi olarak atandığı ve ücretlerinin ortak havuzdan ödendiği yeni sistemle denetlenmiş; kalan 240 tesis kontrol grubunu oluşturmuş ve denetçilerini seçimini ve ücretlerin ödenmesini tesislerin kendileri gerçekleştirmiştir ([Duflo](#), [Greenstone](#), [Pande](#) ve [Ryan](#), 2013: 1501, 1515). Deneysel çalışmanın sonucunda; ücretleri ortak havuzdan ödene denetçiler, çok daha yüksek kirlilik seviyeleri raporlamışlar ve tesislerin yasalara uymaları konusunda yüzde 80 oranında daha az hatalı raporlama yaptıkları saptanmıştır ([Gaetano](#), 18.10.2013). Denetim ücretinin, oluşturulacak olan bir havuz vasıtasıyla ödenmesi, çalışmanın Sonuç kısmında ele alınmış ve Türkiye için uygulama önerisinde bulunulmuştur.

Denetim ücretleri ve denetçi bağımsızlığı üzerine ABD'de yapılan bir başka araştırmada; aralarında ilk defa *işletmenin sürekliliği konusunda modifiye görüş* verilen 180 firmanın dahil olduğu, finansal açıdan zor durumda olan 1.479 şirkete ait 2004–2006 verileri analiz edilmiştir. Diğer raporlama ve ücretle ilişkili faktörlerin kontrol eden denetçilerin, gelecek dönemlerde göreceli olarak daha yüksek ücret ödeyecek olan denetim müşterilerine cari dönemde daha az sayıda *işletmenin sürekliliği konusunda modifiye görüş* verdiği saptanmıştır. Cari dönemde denetim dışı hizmetlerden elde edilen ücretlerin de *işletmenin sürekliliği konusunda modifiye görüşle* ters orantılı olduğu belirlenmiştir ([Blay](#) ve [Geiger](#), 2013: 581, 585).

Bağımsız denetçilerin, bağımsızlıklarını tehdit eden unsurlarla, bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kâğıtlarında belgelemeleri ve söz konusu konuları denetimden sorumlu komitelerle tartışmaları zorunludur. Ayrıca, her bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde, bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı, müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunmalıdır. SPK Tebliğinde ele alınan bu konu, AB 8. Yönerge 42. Madde ([8th Directive Article 42](#)), Halka Açık

Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) Kural 3526 ([Rule 3526](#)) ve diğer bazı mevzuatta da ele alınmıştır. AB 8. Yönerge 42. Madde; denetçilerin yıllık olarak denetim komitelerine yazılı bildirimde bulunarak, bağımsızlıkları ve denetlenen işletmeyle herhangi başka bir hizmet ilişkisi bulunup bulunmadığı, bağımsızlığını tehdit eden herhangi bir durum olup olmadığını ve bu tehditlerle başa çıkmak için denetçinin aldığı tedbirleri beyan etmelerini gerekli kılmaktadır. Benzer biçimde Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) Rule 3526 ile denetim firmalarının, bağımsızlığı baskılayabilecek her türlü ilişkiyi, yıllık ve yazılı olarak denetim komitesine beyan etmelerini istemektedir (IOSCO, www.iasplus.com, 12.03.2012; Consultation Report, Eylül 2009: 10, 13).

Yapılan bir başka akademik çalışmanın sonuçları kanun yapıcılara, denetçi bağımsızlığının fayda-maliyet analizlerinin daha dikkatlice yapılmasının önemini hatırlatmaktadır. Choy, Fields ve King, deneysel çalışmalarının üç temel bulgusunu şöyle açıklamışlardır: (1) zayıf bağımsızlık bile; kapı bekçisinin [denetçinin] üçüncü tarafı, üçüncü taraf kendini standart iki oyunculu ultiatom oyunu²⁶nda temsil ediyormuşçasına, etkili bir kapı bekçiliği sağlamaktadır, (2) kuvvetli bağımsızlık; teklifin yüksek oranlarda reddine yol açmaktadır. Bu; üçüncü tarafa zarar verse bile, kapı bekçisinin öneriyi getireni cezalandırmak isteğine işaret eder. Bu durum genel olarak etkinlik kaybıyla sonuçlanır, (3) kapı bekçisinin mutlak bağımsızlığı halinde; görev çerçevesi²⁷ kapı bekçisinin, teklifi getirenin hareketlerine daha fazla dikkat etmesine yol açar (Choy, Fields, King, 2008: 23).

SPK Tebliğine göre bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri, önemlilikleri açısından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirmelidir. Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar Üçüncü Bölüm Madde 13 ile açıklanmıştır. Buna göre;

²⁶ **ultiatom oyunu:** standart ultiatom oyununda; teklif veren tarafın, ekonomik bir pastayı ikinci bir tarafla paylaşma hakkı bulunmaktadır. Kendi çıkarlarını temsil eden teklif edilen taraf, ya önerilen transferi kabul eder ve önerilen transferi alır, ya da teklifi, iki taraf için de sıfır ödemeyle sonuçlanacak şekilde reddeder (Choy, Fields, King, 2008: 6).

²⁷ **görev çerçevesi:** denetçinin yatırımcıların çıkarlarını temsil ettiği yönünde talimat almış olması (Choy, et al., 2008: 5).

bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

Resmi Gazete'nin 26.12.2012 tarihli sayısında yayımlanmış olan BDY'nin 22. Maddesi uyarınca; denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlâve olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir (BDY, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015).

Anılan madde bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumları aşağıdaki şekilde tanımlamıştır (BDY, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015);

“a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.”

Yönetmeliği'nin 22. Maddesinin dördüncü bendi bağımsızlığı tehdit eden unsurların ortaya çıkması halinde neler yapılması gerektiğini aşağıdaki şekilde açıklamıştır (BDY, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015);

“Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri

yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.”

Beşinci bendi ise, denetim firmaları ve denetçilerin denetim müşterisine hangi hizmetleri vermesinin bağımsızlığı zedeleyebileceğini aşağıdaki şekilde açıklamıştır (BDY, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015);

“Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.”

Çalışmanın araştırma bölümünde, denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerine yöneltilen sorulara verilen yanıtların detaylı sunumu mevcuttur. Ancak, yukarıda sayılan bağımsızlığı zedeleyebilecek olan hizmetlere yönelik soruların yanıtları düşündürücüdür. Danışmanlık, muhasebe, bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı hizmetlerini tek bir muhasebe firmasından almasının bağımsız denetimin kalitesi açısından sakıncası olmadığı görüşüne çeşitli oranlarda katılan yöneticilerin toplam oranı yüzde 32,43 olup azımsanamayacak düzeydedir. İşletmenin, bağımsız denetim hizmetini sağlayan denetim firmasından danışmanlık, muhasebe sisteminin kurulması vb. başkaca hizmetleri almasının sakıncalı olduğu görüşüne katılmayan yöneticilerin oranı ise yüzde 23,65 olmaktadır. Etik kurallar gözetilerek hazırlanan diğer bir soru; denetim firmalarının toplam cirolarının önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu yargısıdır. Ancak bu görüşü desteklemeyen yöneticilerin oranı toplamda yüzde 21,63'tür. Yukarıda sayılan hizmetleri almaya hevesli müşteriler olduğu sürece, bu hizmetleri vermeye hazır denetim firmaları da olabilir. Bu durumun kamu gözetim organlarınca titiz biçimde gözetilmesi ve denetlenmesi, denetimin kalitesi açısından gereklidir.

DeAngelo'ya göre, diğer unsurlar sabitken, müşteri sayısına bağlı denetim firması büyüklüğü arttıkça ve müşteriden elde edilen ciro toplam rant-benzeri gelirin

içinde azaldıkça; denetçinin fırsatçı davranmak için sebebi kalmamakta, böylelikle, denetimin algılanan kalitesi artmaktadır (DeAngelo, 1981a: 197). Bu görüş; denetim firmalarının, müşterilerine olan ciro bağımlılıklarının ortadan kaldırılmasının, bağımsızlık üzerinde ne kadar önemli sonuç doğurabileceğinin anlaşılmasını sağlamaktadır.

TTK, BDY bağımsızlığı tehdit eden diğer unsurlara yer vermektedir. Kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilecek olan durumlar, ayrıca [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#)da detaylı biçimde anlatılmıştır. Bunlardan öne çıkan bazı unsurlarla, bağımsızlığı tehdit eden diğer bazı unsurlara aşağıda verilmiştir:

- Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar (BDY, Madde 26 [3]).
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, ilgili şirkette denetçi olamaz (TTK, Madde 400 [f]).
- Denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda, denetim şirketi; finansal raporlamaya yönelik iç kontrolün önemli bir bölümünü oluşturan veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya müşterinin muhasebe kayıtları için önemli bilgiler üreten Bilgi Teknolojileri (BT) sistemlerinin tasarlanması veya uygulanmasını içeren hizmetler sunamaz (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.203).
- Bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak, denetim müşterisi için işletme satın almalarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek, elden çıkarma işlemleri konusunda tavsiyelerde bulunmak, finansman sağlayıcı işlemlere yardımcı olmak ve yapılandırma tavsiyeleri sunmak şeklinde BDY'de tanımlanmış olan kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması, taraf tutma ve kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.213).
- Denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisine, yöneticisi veya yetkilisiyle ya da muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkiye sahip bir pozisyondaki idarecileriyle ilgili olarak adayların aranması veya araştırılması, muhtemel adayların

referans kontrollerinin yapılması ve işe alma hizmetleri sunulması (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.212).

- Hukukî İhtilâf Destek Hizmetleri ve Hukukî Hizmetler verilmesi (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.206 - 210).
- Dolayısıyla denetim şirketi personeli denetim müşterisine iç denetim hizmetlerini sunarken yönetim sorumluluğunu üstlenemez (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.193).
- Vergi hizmetlerinin; vergiyle ilgili herhangi bir problemin mahkeme veya bir başka yasal yolla çözümlenmesinde, denetim müşterisinin savunmasının yapılmasını da içermesi ve uyuşmazlığa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, denetim şirketi, denetim müşterisi için bu tür bir hizmet veremez (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.190).
- Değerleme; bir varlık, yükümlülük veya bütün olarak bir işletme için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak için geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun metodoloji ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu kapsar. Değerleme hizmetlerinin bir denetim müşterisi için yürütülmesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir (TDS, [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#), 290.172 - 177).

3.2.1.2. Şeffaflık

Günümüzde denetim firmaları çeşitli yetkililerin talep ettiği bilgilendirmeyi yapmaktadır. Yetkililer ilâve bildirim yükümlülüğü getirme konusunu değerlendirmektedir. Bunun şeffaflık olarak tanımlanması mümkündür. Bazı denetim firmaları gönüllü olarak daha fazla bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Gönüllü ve zorunlu olarak paylaşılan bilginin denetim firmasının pazarlama faaliyetlerinin ötesine gitmediği düşüncesi ise piyasa katılımcıları tarafından sorgulanmaktadır. Denetim firmalarının şeffaflığının artırılması yatırımcıların finansal tablolara olan güvenini artırabilir, piyasa katılımcıları karar verirken onlara ilâve bilgi sağlar. Bu kararlar arasında aşağıdakiler sayılabilir ([IOSCO Consultation Report](#), Eylül 2009: 1);

- Yatırımcıların şirketlere yatırım yapma kararları,
- Şirketlerin denetim firması atamalarını onaylama kararları,

- Denetim komitesinin denetçi atamaya ilişkin kararları ile gözetim sorumluluklarını tasdikleme kararları,
- Yatırımcıyı korumaya yönelik kararların düzenleyici kurumlar tarafından onaylanma kararları.

3.2.1.2.1. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Şeffaflığı

Göstergeler olarak da adlandırılabilen indikatörler arasında; yetkinlik, denetçilerin ilgili endüstri üzerine uzmanlıkları, örgüt kültürü, firmanın tamamında kalite kontrol sistemleri ve denetimin gözetimi sayılabilir ([IOSCO Consultation Report](#), Eylül 2009: 3). Bu göstergeleri tekrarlamamanın yanı sıra, Eumedion Corporate Governance Forum, Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna gönderdiği yorumunda, bağımsızlık, şeffaflık ve iletişimi de ekleyerek, bunların da denetimin kalitesine katkıda bulunacağını ifade etmiştir ([Abma](#), 09.12.2009: 1). Aşağıdaki tabloda ise Finansal Raporlama Kurulu (*Financial Reporting Council - FRC*) tarafından 2008 yılında yayınlanan Denetim Kalitesi Çerçeve raporunda yer aldığı şekli ile anılan indikatörler verilmiştir (www.frc.org.uk, 05.05.2012).

Tablo 22: Denetim Kalitesi Çerçevesi - Göstergeler

FAALİYETİ BAŞLATAN UNSUR	GÖSTERGELER
Denetim firmasında var olan örgüt kültürü	<ul style="list-style-type: none"> • Denetim firmasının (DF) önderliği, yüksek kaliteye ulaşılmasını önemli kılan, buna yatırım yapan ve ödüllendiren bir çevre yaratabilirse, • DF önderliği, kamu yararı söz konusu olduğunda doğru olanı yapmanın önemini ve böyle davranmanın hem firma hem denetçinin itibarı üzerindeki etkisini vurgularsa, • DF önderliği, zorlu konular ortaya çıktığında, hem ortaklar hem de çalışanlara, bununla başa çıkmak için yeterli zamanları ve kaynakları olduğu güvencesini verirse, • DF önderliği, finansal kaygıların, denetim kalitesini olumsuz etkileyebilecek davranış ve kararlara yol açmayacağı güvencesini verirse, • DF önderliği, zorlu konularda [uzmanlara/başka kişilere] danışmayı teşvik eder, [denetim] ortaklarını kişisel yargılarını uygulamada desteklerse, • DF önderliği, müşteri kabulünde ve devam etmede sağlam sistemleri temin ederse, • DF önderliği, ortaklar ve çalışanlar için, kaliteli denetimin gerektirdiği kişisel karakteristikleri övme ve ödüllendirme sistemlerini teşvik ederse, • DF önderliği, denetim kalitesinin firmalar ve uluslararası ağlar arasında izlenmesi ve gerekli işlemlerin yapılması güvencesini verebilirse <p>denetim firmasının örgüt kültürü, denetimin kalitesine muhtemelen olumlu katkı sağlayacaktır.</p>
Ortak denetçilerin ve çalışanların kişisel yetenekleri ve nitelikleri	<ul style="list-style-type: none"> • Ortak denetçiler ve çalışanlar müşterilerinin işini anlayabilir ve denetim ve etik standartlara sadık kalırlarsa, • Ortak denetçiler ve çalışanlar işlerinde meslekî şüphecilik gösterir ve denetim esnasında belirlenen konuları ele almada dirençli olurlarsa, • Yerinde detaylı denetim işi yapan denetçiler, yeterli deneyime sahip olurlar ve ortaklarla, yöneticiler tarafından uygun biçimde nezaret edilirlerse, • Ortaklar ve yöneticiler, genç personele uygun mentor olur ve işbaşı eğitimi verirlerse, • Denetim personeline muhasebe ve endüstri uzmanlığı konularında yeterli eğitim verilirse <p>ortak denetçilerin ve çalışanların kişisel yetenekleri ve nitelikleri denetimin kalitesine muhtemelen olumlu katkı sağlayacaktır.</p>

Tablo sonraki sayfada devam etmektedir...

FAALİYETİ BAŞLATAN UNSUR	GÖSTERGELER
Denetim sürecinin etkinliği	<ul style="list-style-type: none"> • Denetimde uygulanan denetim metodolojisi ve araçları uygun biçimde yapılandırılır ve bunun yanı sıra: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Ortak ve yöneticiler denetim plânlamasına aktif biçimde dâhil olma konusunda teşvik edilirse, ➤ Yeterli ve uygun denetim kanıtı edinmeyi sağlayacak çerçeve ve yöntemler sağlanırsa, ➤ Uygun denetim belgelendirmesi talep edilirse, ➤ Denetim standartlarına uyum, yargıya varmayı engellemeksizin, sağlanırsa, ➤ Denetim çalışmasının etkin gözden geçirilmesi sağlanırsa, ➤ Denetim kalitesi prosedürleri etkin, anlaşılır ve uygulanabilir olursa, • Denetim ekibi aşına olmadığı bir durumla karşılaştığında ya da gereksindiğinde yüksek kalitede teknik destek sağlanırsa, • Denetçinin dürüstlüğü, tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanarak, etik standartların amaçlarına ulaşırsa, • Finansal baskılarla, yeterli denetim kanıtı toplanması uygunsuzca sınırlandırılmazsa <p>denetim sürecinin etkinliği denetimin kalitesine muhtemelen olumlu katkı sağlayacaktır.</p>
Denetim raporlamasının işe yararlığı ve güvenilirliği	<ul style="list-style-type: none"> • Denetim raporları açık ve sarıh biçimde denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü yansıtacak biçimde yazılır ve uygulanabilir kanun ve düzenlemeler bağlamında finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine hitap ederse, • Denetçiler uygun biçimde finansal tabloların dürüstlüğü ve gerçekliği yönünde görüş bildirirlerse, • Denetim komitesiyle olan iletişim <ul style="list-style-type: none"> ➤ Denetimin kapsamı, ➤ Denetçi tarafsızlığı üzerindeki tehditler, ➤ Belirlenen anahtar konumdaki riskler ve denetim görüşüne ulaşmada varılan yargılar, ➤ İşletmenin muhasebe ve raporlamasının nitel yanları ve finansal raporlamayı iyileştirmenin potansiyel yolları üzerine görüşmeleri içerirse <p>denetim raporlamasının işe yararlığı ve güvenilirliği denetimin kalitesine muhtemelen olumlu katkı sağlayacaktır.</p>
Denetçilerin kontrolü dışındaki faktörler	<ul style="list-style-type: none"> • Raporlama biriminde; denetim sürecine, kurumsal ve finansal raporlamaya önem veren kurumsal yönetim yaklaşımı, • Denetim esnasında belirlenen konularla ilgilenmeye istekli, aktif ve profesyonel denetim komiteleri, • Gerektiği hallerde denetçileri destekleyen ortakların olması, böylelikle yönetim kurulu üyeleriyle yöneticilerin güvenilir finansal tablolar hazırlama yükümlülüklerine uymaları ihtimalinin artırılması, • Raporlama dönemi sonu öncesine kadar gerçekleştirilen çalışmalara dayandırılan bir denetimi gerçekleştirmeye fırsat veren raporlama terminleri, • Sınırlı sorumluluk için kararlaştırılmış uygun düzenlemeler, • Denetim kalitesi unsurlarına odaklanan denetim düzenleyici çevre gibi <p>denetçilerin kontrolü dışındaki faktörler denetimin kalitesine muhtemelen olumlu katkı sağlayacaktır.</p>

Kaynak: Financial Reporting Council, the. Promoting Audit Quality. Audit Quality Framework 2008 sayfa 3–7'den düzenlenmiştir.
<http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Audit%20Quality%20Framework%20for%20web1.pdf>, 05.05.2012.

3.2.1.2.2. Denetim Firması Yönetişim Şeffaflığı

Günümüzde bazı yasal çevrelerce, denetim firmalarından kurumsal yönetime ilişkin bilgilendirme yapmaları istenmektedir. Bazı denetim firmaları yönetime ilişkin açıklamalarını hâlihazırda gönüllü olarak yapmaktadır. Francis (2011: 140) gibi akademisyenler, muhasebe firmalarının kamuya raporlama yapmasının ve faaliyetleri konusunda şeffaf olmalarının faydalı olacağını ifade etmektedir. Yönetişimde şeffaflığa ilişkin düzenlemelere örnekler aşağıda verilmiştir (IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 6):

1. AB Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Directive 2006/43/EC; yaygın adıyla 8th Company Law,
2. Japon Düzeltilmiş SMMM Yasası 1948; bilinen adıyla Japan CPA Act,
3. Kanada Hesap Verilebilirlik Kurulu (*Canadian Public Accountability Board* - CPAB) Kural 212,
4. ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) Kayıtlı Kamu Muhasebe Firmaları içi Periyodik Raporlama hakkında kurallar,
5. Hazine Bakanlığı Tavsiye Komitesi tarafından denetim mesleği üzerine hazırlanan kurallar.

Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession* - ACAP) tarafından oluşturulan Firma Yapısı ve Finansal Durumu Alt Komitesi (*Subcommittee on Firm Structure and Finances*), denetim firmalarının yönetim kurulu ve/veya danışma kurullarına, denetim firmalarının yönetim ve şeffaflığını iyileştirme yönünde anlamlı yönetim sorumluluğuna sahip, oy yetkisi tam olan bağımsız bir üyenin firma tarafından atanmasını gerekli görmektedir. Bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) ve Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) diğer federal ve eyalet mevzuat düzenleyici organlarına, denetim firmalarına, yatırımcılara, diğer finansal tablo kullanıcılarına ve halka açık şirketlere danışma yönünde teşvik edilmeleri gerekliliğine işaret etmektedir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, Final Report, 2008: VII: 8).

3.2.1.2.3. Denetim Firmasının Finansal Tablolarının Şeffaflığı

Firmaların denetimden geçmiş finansal tabloları üçüncü taraflara, finansal istikrar ve firmanın itibarı hakkında objektif bilgi sağlamaktadır. Finansal istikrar ve sağlamlık denetim kalitesinin ölçütlerinden addedilmelidir. Finansal açıdan kuvvetli olmayan bir firmanın, risk altında olduğu, denetim kalitesi sağlayacak kaynaklardan ve anlayıştan yoksun olduğu intibasını bırakır. Birleşik Krallık'ta Dört Büyükleri, mevzuat uyarınca Dört Büyüklerden olmayan denetim firmaları denetlemektedir (Brown, A., 15.01.2010: 5). Anılan denetimlerin, denetim firmalarının finansal tablolarının şeffaflığına katkıda bulunması, beklenen bir durumdur.

Türkiye'de, KGK BDY'nin beşinci bölümü olan denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri çerçevesinde 36. Madde uyarınca denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu hazırlamaları ve duyurmaları gerekmektedir. Maddeye göre bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanan yıllık şeffaflık raporunu Kurum'a bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar. Rapor denetim kuruluşu hakkında aşağıdaki unsurları içermelidir:

- Hukukî yapı ve ortaklar hakkında açıklama,
- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukukî ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin özüne ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığı bilgisi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler (toplam gelirin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler olarak dağılımı),

- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı, sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Varsa Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

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

Yönetmelik tarafından açıklandığı şekilde öngörülmüş olmasına karşın, çalışmanın süregeldiği dönem içinde, denetim firmalarının herhangi bir yaptırımın varlığı söz konusu olmadığı hallerde, gerekli bildirimlerde bulunmadıkları gözlenmiştir. Şeffaflık raporunu çok kolay erişilebilecek biçimde yayınlayan denetim firmalarının yanı sıra, en beklenmedik sekmelerin altında neredeyse saklanmış şeffaflık raporlarına rastlanmıştır. Duyurular sekmesi ve iletişim sekmesi gibi bazı sekmelerin bu amaçla kullanıldığı görülmüştür. Bazı hallerde ise internet sitesi içeriğinde bulunamayan şeffaflık raporu, arama motorlarında denetim firması adı ile eşleştirme yapılarak arandığında ortaya çıkarılabilmektedir. Bazı raporlar indirilebilir bir dosya biçiminde olmayıp, doğrudan internet sitesi içeriğine dönüştürülerek yayınlanmıştır. Ayrıca, her ne kadar hangi detaylara yer verileceği Yönetmelikçe belirtilmekteyse de, raporda yer alan detaylar konusunda da bir standartlaşma bulunmamaktadır. Şeffaflık raporlarının yayınlanması ve hangi sekme altında yayınlanmasının uygun olacağı yönünde, KGK tarafından yapılacak bir yönlendirme sağlıklı olacaktır.

3.2.1.3. Diğer Etkenler

Bu başlık altında; bağımsızlık ve şeffaflık dışında kalan, ancak bu iki gereklilik kadar önemli olan, hem bağımsız ve hem de bütünleşik olarak denetimin kalitesi üzerinde etkisi bulunan konular ele alınmıştır.

Ağ Tasarımı

Denetimin kalitesine etki eden unsurlar çeşitli çalışmalarda ortaya konulmuştur. Bunlardan biri, adı daha önce de geçen Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporudur. Rapora göre şirketlerden oluşan bir ağ tasarımı, ağdaki üyeler tarafından yürütülen denetim çalışmaları belirli bir tutarlılık içerisinde olacağından, belirli bir ölçüye kadar denetim kalitesini etkileyeceği üzerinedir ([IOSCO Consultation Report](#), Eylül 2009: 10, 11).

Yerel Büro/Ortak

PricewaterhouseCooper'ın Japon iştiraki ChuoAoyama'nın Japonya'da karıştığı Kanebo vakasını inceleyen makalelerinde, Skinner ve Srinivasan daha önce yapılmış çalışmaların sonuçlarına yer vermişlerdir. Denetim kalitesinde etken bir diğer unsurun yerel büro/ortak olması bu çalışmaların sonuçları arasındadır ([Skinner ve Srinivasan](#), 2011: 2). Banker ve diğerlerinin çalışmasına göre o dönemin Beş Büyüklerinden kıdemli bir ortak; müşteri ile aynı kentte olmanın ve müşterinin işini daha yakından tanımanın, dava edilme riskini azaltma etkisi yaratan bir kalite meselesi olduğunu beyan etmiştir. Yazarlara göre, bu aynı zamanda meslek sigortası maliyetini aşağıya çekebilir ([Banker et al.](#), 2003: 281). Son yılların çok-uluslu yolsuzluklarından biri olan Sino-Forest Corporation vakasında tetiği çeken Muddy Waters LLC adlı araştırma şirketinin 2 Haziran 2011 tarihli raporunda, denetçilerle ilgili önemli iki noktaya dikkat çekilmiştir. Öncelikle, denetçilerin hileleri saptamadaki rolünün, yatırımcıların zannettiklerinin çok daha az etkili olduğu belirtilmiştir. Ardından, denetçilerin Kanada merkezli, hilenin ise Çin'de olduğu bir denetim sürecinde; madrabazların Çin'de çevirdikleri dolaplar hakkında denetçilerin ustalık göstermelerinin beklenemeyeceği belirtilmiştir ([Block](#), 2011: 2).

[Nicholas Fraser](#)²⁸ (2010) makalesinde yerel ortağın önemine aşağıdaki şekilde vurgu yapmıştır. Uluslar-üstülük Endeksi uluslar-üstü şirketler için

²⁸ **Nicholas Fraser:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC'a bağlı olan Uluslar-üstü Denetçiler Komitesi TAC'ın 2011 yılındaki başkanı.

küreselleşmenin boyutu hakkında fikir vermektedir. Endeks aşağıda verilen üç oranın ortalamasının alınmasıyla bulunmaktadır.

$$1 = \frac{\text{Yabancı Varlıklar}}{\text{Toplam Varlıklar}} \quad 2 = \frac{\text{Dış Satışlar}}{\text{Toplam Satışlar}} \quad 3 = \frac{\text{Yabancı İstihdamı}}{\text{Toplam İstihdam}}$$

$$\text{Ortalama} = \frac{(1+2+3)}{3}$$

İki bin sekiz yılında finansal olmayan uluslar-üstü ilk yüz şirket için bu endeks yüzde 62,4'tür ve ilk 21 şirket için ise bu değer yüzde 80'dir. Varlıkların, çalışanların ve satışlarının yüzde 80 veya daha fazlası denizaşırı olan bir şirketin denetim süreci elbette ağırlıklı olarak yerel olan bir şirketin denetim sürecine benzemeyecektir. Böylelikle, denizaşırı bölgelerdeki denetçilerin çalışmalarına ciddi anlamda gereksinim duyulacaktır. İlk 14 uluslar-üstü şirket söz konusu olduğunda, deniz aşırı bölge sayısı 2007 yılında 62 ilâ 111 ülke arasında değişirken, ortalama deniz aşırı bölge sayısı 41 ülkedir. Günümüzde denetçilerin uluslararası seviyede oluşturulmuş ve kabul görmüş denetim standartlarına uygun çalışmaları, farklı lokasyonlardaki ekipler arasındaki iletişimin sağlıklı olmasına ve tekdüzen denetim kalitesinin sağlanmasına yardımcı olur, böylelikle, karışıklıklar önlenir, kurallara uymamanın önüne geçilir (Fraser, 2010: 300).

Kalite Kontrol Sistemi

Kalite üzerinde etkili olacak en temel unsurlardan biri kalite kontrol sistemidir. Mesleğin ve mevzuatın gereği olarak denetim firmalarının kalite kontrol sistemi oluşturmaları ve etkinliğini sağlamaları gerekmektedir. Kalite kontrol sistemi, denetim firmasının ve çalışanlarının meslekî, düzenleyici ve yasal gerekliliklere uyumlu davrandıkları ve denetim firması ya da işbirliği yaptığı diğer denetçilerce hazırlanan denetim raporlarının içinde bulunulan koşullara uygun olduğunun makul güvencesini sağlar (IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 10, 11).

İnsan Kaynakları Politika ve Yöntemleri

Yüksek kaliteli denetim performansına önem veren, ortakların ve çalışanların değerlendirilmeleri, tazminat, eğitim ve emekliliklerine öncelik veren insan kaynakları politika ve yöntemleri de denetim kalitesi üzerinde etkindir.

Etik Politika ve Uygulamaları

Bir denetim firmasının, etik politika ve uygulamalarını nasıl yerleştirdiği, eğitimi nasıl verdiği, nasıl gözlediği ve tüm bunları bağımsızlıkla ne şekilde ilişkilendirdiği de denetim kalitesi üzerinde etken unsurlardan biridir (IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 10, 11).

Kamu Gözetimi

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) çalışmasına katkıda bulunmak amacıyla Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*Fédération des Experts comptables Européens - FEE*) - tarafından kaleme alınan yorumda, kamu gözetiminin denetim kalitesi üzerindeki önemli bir etken olduğu vurgulanmıştır (IOSCO Danışma Raporuna FEE yorumu 13.01.2010: 2). Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) tarafından oluşturulan Firma Yapısı ve Finansal Durumu Alt Komitesi (*Subcommittee on Firm Structure and Finances*), denetim sürecinin kalitesinin artırılması ve denetim mesleğine ve finansal raporlamaya olan güvenin artırılması için kural koyucu ve düzenleyici organların daha fazla iş birliği yapma yönünde teşvik edilmelerini ve ayrıca halka açık şirketlerin denetiminin gözetiminin artırılmasını tavsiye etmiştir. Kurumlar arası düzenli resmî toplantıların mükerrer ve/veya tutarsız cebri rejimlerin önüne geçeceği Komite tarafından belirtilmiştir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, *Final Report*, 2008: VII: 3, 6).

Rotasyon Uygulaması

Rotasyona yönelik mevzuat ve uygulama yeni olmayıp; Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında *Tebliğ*in Üçüncü Kısımının 6'ncı maddesine Seri: X, No: 25 *Tebliğ* ile eklenen dördüncü fıkra ile hükme bağlanmıştır. Böylelikle, bir sorumlu ortak başdenetçinin, bir müşteri şirket ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde, her hâlükârda en çok yedi hesap dönemi görev alabileceği hükme bağlanmıştır. Denetimde rotasyona ilişkin son kanunî düzenleme TTK'nin 400'üncü maddesiyle hüküm altına alınmış olup, Kanun'un denetime ilişkin hükümleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten

önce çeşitli kurumların bu konuyla ilgili yürürlükteki idarî düzenlemeleri bu tarihten itibaren geçerliliğini yitirmiştir (www.kgk.gov.tr, 09.10.2014). Kanun hükmüne göre, rotasyon sürelerinin hesaplanması on yıllık dönemler itibarıyla yapılacak olup, her yıl için geriye dönük son on yıllık döneme bakılacak, toplam yedi yıl aynı işletmenin denetiminin üstlenilmiş olması durumunda denetime üç yıl ara verilecektir (www.kgk.gov.tr, 09.10.2014).

Avrupa Birliği'nin 3 Nisan 2014 tarihli Tebliği'ni daha kuvvetli bir bağımsızlık rejiminin sağlanması adına, on yıllık bir dönemi takiben denetim firmasının değiştirilmesini öngörmekte ve teklif olması durumunda üye ülkelerin bu süreye bir on yıl daha ekleyebileceğini duyurmuştur. Denetim müşterisinin birden fazla denetim firması tarafından denetlendiği hallerde, eklenebilecek süre 14 yıla uzatılabilir (<http://europa.eu>, http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-104_en.htm, 04.02.2015). Alınan karar; sözleşme yapılacak denetim firmasını seçmek amacıyla KAYİK tarafından ihale açılmasını gerektirmektedir. On yıllık ek sürenin uygulanabilmesi için de yine ihaleye gidilmelidir (www.europarl.europa.eu, <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20140331IPR41179/html/Reforming-EU-audit-services-to-restore-investors%27-confidence>, 11.05.2015).

[Soo](#), Youngdeok ve Simnett'in özetlediğine göre; denetim firması rotasyonu taraftarları, yeni bir bakış açısının beraberinde getireceği meslekî şüpheliğin, denetçi bağımsızlığını geliştireceğini savunmaktadır. Rotasyon karşıtları ise, yeni gelecek olan denetim firmasının, endüstri uzmanlığından ve denetim müşterisine özel hususlarda detaydan yoksun kalacağını, bunun da artan denetim ücretlerine yol açacağını savunmaktadır ([Soo et al., 2014](#)). [Cameran](#), [Prencipe](#) ve [Trombetta](#) zorunlu denetim firması rotasyonu ve denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi saptamak amacıyla yaptıkları çalışmada, çok sayıda akademik çalışmayı incelemişlerdir. Bu çalışmalarda, denetim firmasının görevde kalma süresinin nasıl belirlendiği değişmezken, denetimin kalitesinin çok farklı kıstaslarla değerlendirildiğini; ancak tüm bu çalışmaların sonuçlarının tutarlı olmadığını, karışık olduğunu saptamışlardır ([Cameran et al., 2013](#)).

Tez çalışmasının Dördüncü Bölümünde yer alan araştırmanın sonuçlarına göre; denetçilerin yüzde 90,32'si, denetim firmalarının yöneticilerinin yüzde 83,33'ü ve denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerinin yüzde 92,62'si rotasyon

uygulamasının, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu etkisi olduğunu düşünmektedir.

Finansal Tablo Beyan Tekrarları

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonlarının Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) çalışmasına katkısında Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*Fédération des Experts comptables Européens - FEE*), çıktılar arasında yer alan finansal tablo beyan tekrarları hakkında bir uyarıda bulunmaktadır. Federasyon, bazı yargı çevrelerinde mevcut olan mevzuatın, finansal tabloların yeniden açıklanmasını sınırlandırdığını; bu nedenle beyan tekrarı unsurunun denetim kalitesi ölçümünde kullanılmasının anlamsızlaştığını, karşılaştırılamayan bir göstergenin kalite değerlendirmesinde yeri olamayacağını belirtmektedir (IOSCO Danışma Raporuna [FEE](#) yorumu 13.01.2010: 9).

Denetim Müşterisinin Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi

Denetim müşterisi olan şirketin, yönetim kurulu ve denetim komitesi denetim kalitesi üzerinde rol oynayabilir. Kurumsal yönetişimin denetim kalitesi üzerindeki etkileri Klein (2002); Carcello ve Neal (2000, 2003); DeFond et al. (2005); Hoitash ve Hoitash (2009); Hoitash et al. (2009) tarafından yapılmıştır (alıntılıyan [Francis](#), 2011: 141). Bu çalışmaların sonuçları; bağımsız direktörlerin yer aldığı yönetim kurulları ile muhasebe ve finans alanında uzmanlardan oluşan denetim komitelerine sahip olan şirketlerin, daha kaliteli denetçilerle çalıştığını ortaya koymuştur (gös. yer.). Bu mercilerin etkin işlemesi denetim kalitesini artırabilir. Çeşitli cebri düzenlemeler etkin çalışmayan yönetim kurulları ve göstermelik denetim komitelerinin işlevlerini artırmaya odaklanmıştır.

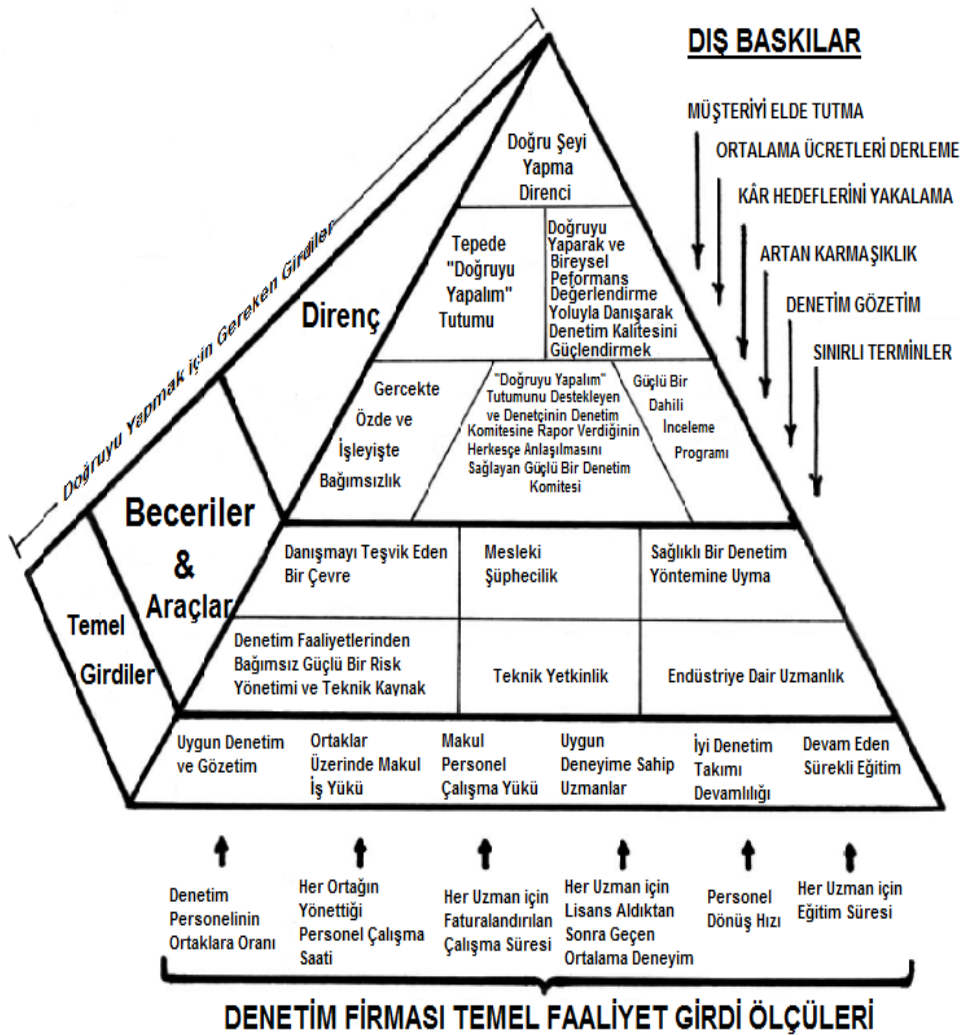
Etkili İç Kontrol Sistemi

Etkili bir iç kontrol sistemi işlemlerin doğru ve zamanında kaydedilmesi, varlıkların korunması ve nihayetinde güvenilir finansal raporlama için kritiktir. Bu durumda iç kontrol sisteminin etkililiğinin denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Denetim Endüstrisinin Yapısı

Yukarıda anılan unsurlara, endüstri yapısının dâhil edilmesi anlamlı olacaktır. Muhasebe firmaları endüstriyi oluşturmaktadır. Endüstri yapısı piyasalardaki ekonomik davranışlar üzerinde etkilidir. [Banker](#) ve diğerleri (2003: 256) tarafından yapılan alıntıya göre Simunic (1980) gibi araştırmacılar, muhasebe firmalarının sundukları hizmetlerinin piyasasının rekabetçi piyasalar olduğunu öne sürmüşlerdir. Ancak, 1980'lerden günümüze değin geçen sürede denetim piyasasında oldukça önemli değişiklikler yaşanmıştır. Günümüzde, halka açık şirketler söz konusu olduğunda denetim piyasası Dört Büyüklerin hâkimiyetindedir. Bu durum Oxera Raporunda (2007) da belirtilmiştir. Piyasa yapısının değişim süreci ayrıca [Şekil 4](#)'te özetlenmiştir. Böyle bir endüstri yapılanması oligopol olarak tanımlanabilir. Oligopol piyasası eksik rekabetin söz konusu olduğu bir piyasa yapısıdır. Oligopol piyasalarda firmalar birbirlerini kollar; arz, fiyat, şartlar ve kalite benzeri konularda aralarında anlaşır. Rekabetin olmadığı bir piyasada zarar görecekt olan taraf öncelikle müşteriler, ikinci olarak diğer paydaşlardır.

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna yaptığı yorumuna daha önce yer verilmiş olan Robert Conway, yukarıda anılan kalite unsurlarına ve deneyim ve gözlemleri doğrultusunda başka unsurlara da yer verdiği bir şekilde denetim kalitesini ifade etmeye çalışmıştır. Şekil, piramit formunda olup, denetimin kalitesinin yalnızca girdilere ve çıktı hedeflerine bağlı olmadığını, dış baskılara da yer vererek anlatmaya çalışmıştır ([Conway, Robert – SMMM IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, 25.11.2009: 11](#)).



Şekil 26: Denetim Kalitesi Piramidi

Kaynak: IOSCO Danışma Raporuna SMMM Robert Conway'in 25.11.2009 tarihli yorum Mektubu. Rapor s. 28'den düzenlenmiştir.
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>, 05.05.2012.

Conway'in Denetim Kalitesi Piramidi üç temel seviyeyi içermektedir. Temel girdiler, beceriler ile araçlar ve direnç anılan üç seviyeyi temsil etmektedir. Gerçek piramidi andırır şekilde, her seviye kendinden aşağı seviyenin temelleri üzerine yerleşmiştir. Temel girdiler, herhangi bir takımı oluşturan kişilerin işlerini iyi yapmaları için asıldır. Denetim çerçevesinde bunlar (1) uygun denetim ve gözetim; (2) ortaklar üzerindeki makul iş yükü; (3) makul personel çalışma yükü; (4) uygun deneyime sahip uzmanlar; (5) iyi denetim takımı devamlılığı ve (6) devam eden sürekli eğitimlerdir.

Denetim Kalite Piramidinde bir sonraki seviye olan beceriler ile araçlar, denetim ve muhasebeyle ilgili meseleleri belirleme ve uygun düzeltici önlemlerin alınması açısından gereklidir. Anılan beceri ve araçlar (1) meslekî şüphecilik; (2) teknik yetkinlik; (3) endüstriye dair uzmanlık; (4) sağlıklı bir denetim yöntemine uyma; (5) danışmayı teşvik eden bir çevre ve (6) denetim faaliyetlerinden bağımsız güçlü bir risk yönetimi ve teknik kaynaktır.

Temel girdiler ve sahip olunan becerilerle araçlar sorunları belirlemeye yarar, ancak işin gerçekleştirilmesi zor yanı direnç seviyesinin gereklilikleridir. Bahsi geçen direnç dışsal baskılara olan direnme gücüdür. Dış baskılar müşterinin elde tutulması, ortalama ücretlerin derlenmesi, kâr hedeflerinin yakalanması, artan karmaşıklık düzeyi, denetim - gözetim ve terminlerin sınırlı olmasıdır. Bu baskılara direnebilmek ve denetçiye doğru olanı yapabilmesinde yardımcı olmak için gerekli olan unsurlar (1) denetim firmasının tepe yönetiminde 'doğru olanı yapalım tutumu'; (2) 'doğruyu yapalım tutumunu' destekleyen ve denetçinin denetim komitesine rapor verdiğinin herkesçe anlaşılmasını sağlayan güçlü bir denetim komitesi; (3) gerçekte, özde ve işleyişte bağımsızlık; (4) güçlü bir dâhili inceleme programı ve (5) denetim kalitesini ve 'doğruyu yapalım tutumunu' güçlendiren performans değerlendirme ve tazminat/ödeme sürecidir (Conway, Robert – SMMM IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, 25.11.2009: Rapor s. 28).

Yukarıda ele alınan unsurların yanı sıra, denetçilerin kendilerine olan güvenin seviyesinin de denetimin kalitesi üzerinde etken olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. **Aşırı özgüvenin** denetim kalitesini düşürme yönünde etkisi olduğu akademik bir çalışmayla belirlenmiştir. Hunton, Wright ve Wright (2004: 8) deneysel çalışmalarında 82 Bilgi Teknolojileri (BT) denetim uzmanı ve 83 finansal denetçinin, Kurumsal Kaynak Plânlaması (KKP) uygulanan ve uygulanmayan şirketlerde risk değerlendirmelerini ölçmüşlerdir. Vakaları okuyan denekler (1) işin kesintiye uğramasını, (2) süreçlerin birbirlerine bağımlılığını, (3) ağ güvenliğini, (4) veri tabanı güvenliğini, (5) uygulama güvenliğini ve (6) genel iç kontrolü risk kategorileri olarak belirlemişlerdir. Tüm vaka senaryolarında kontrol zafiyeti eşit tutulmuştur. BT denetim uzmanları, KKP uygulamayan şirketlere nazaran KKP vakalarında tüm kategorilerde önemli ölçüde daha fazla risk belirlemişlerdir. Bu riskleri finansal denetçiler saptayamamışlardır. KKP söz konusu olduğunda finansal denetçiler, BT uzmanlarına daha fazla danışma ihtiyacı duymamışlardır. Ayrıca her

iki sistemde de kendilerine olan güven seviyesi değişmemiştir. Çalışmanın bulguları doğrultusunda araştırmacılar finansal denetçilerin KKP bilgi işlem çevresinde BT ilişkili riskin değerlendirilmesinde aşırı özgüvenli oldukları sonucuna varmışlardır.

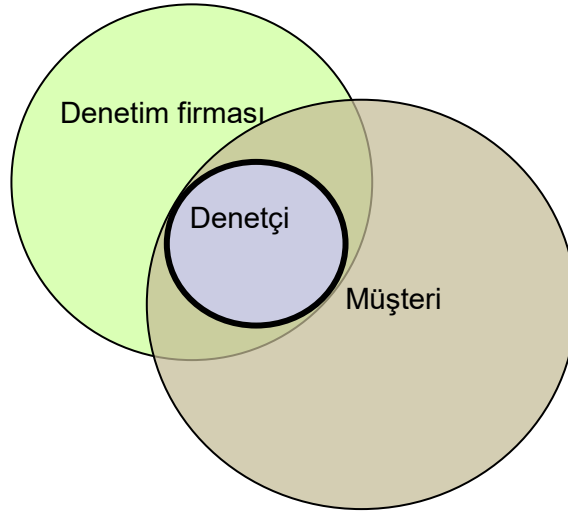
Denetçilerle, yöneticiler, ödünç verenler, kural koyucular ve yatırımcılar gibi tarafların, örneğin müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti ya da perakende mağaza sayısındaki artış gibi finansal olmayan ölçütler belirlemesi halinde; bu ölçütlerin örneğin, gelir artışı benzeri finansal ölçütlerle korelasyonu sonucunda ortaya çıkan tutarsızlıklar, finansal tablo hilesi olasılığı yüksek olan şirketlere işaret edecektir (Brazel et al., 2011: C3). Yalnızca işletmenin sürekliliği hakkında görüş bildirmenin ötesine geçmek anlamına gelen bu değerlendirmenin, dışarıdan olan paydaşların beklentilerini karşılamak yoluyla, özellikle algılanan denetimin kalitesini iyileştirme olasılığı vardır.

Meslektaş Gözüyle İnceleme

Arens ve diğerleri (2012), son zamanlarda alenî denetim hatalarını içeren yüksek-profilli davalar görülmüşse de; SMMM'lerin var olan yasal şeffaflığı, meslektaş gözetimi gerekliliklerinin ve Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) müdahale etme potansiyelinin denetim kalitesini yüksek tuttuğunu öne sürmektedir. SPK ve bağımsız denetim ana başlığının altında, bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü çerçevesinde ele alınan meslektaş gözüyle inceleme, yani peer-review, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi olan önemli unsurlardan biridir. Denetim kalitesinin yüksek tutulduğu iddiası yine de tartışmaya açıktır ve konu üzerinde kapsamlı araştırmalar yapılması gereklidir.

Bağımsız denetim firmalarının gelirlerini oluşturan işler, bu işlerin toplam içerisindeki paylarının denetim kalitesi üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetim hizmeti genel olarak; finansal tablo denetimi ve raporlanmasını, yasal denetimi ve UFRS raporlamalarını içerir. Vergi, iade ve mahsup hizmetleri, kurumsal vergi danışmanlığı ve gerçek kişilerin vergilendirilmesinde danışmanlık hizmeti ise vergi denetim ve danışmanlığı içerisinde yer alır. Outsourcing olarak da tanımlanan müşavirlik hizmetleri muhasebe denetimi ve beyanname kontrollerini, muhasebe danışmanlığını ve teşvik hizmetlerini kapsar. Yabancı ve yerli yatırımcılara verilen danışmanlık hizmetleri, vergi hukuku danışmanlığı ve malî hukuk danışmanlığı kurumsal finansman danışmanlığı kapsamında değerlendirilebilir. Birçok bağımsız

denetim firması tarafından verilen yönetim danışmanlığı hizmeti de stratejik plânlamayı, kurumsal performans yönetimini ve müşteri stratejilerini içine alır. Denetim firmalarının gelirlerinin net bir dağılımına kamuya açık plântformlar üzerinden ulaşılması şimdilik olası görülmemektedir. Ancak gelirin yıllar itibarıyla gelişimi açısından PCOAB kurul üyesi Harris'in ifadesine yer verilebilir. Harris'e göre son beş yılda denetim firmalarının danışmanlık faaliyetlerinden elde ettikleri gelir yüzde 33 artarken, bağımsız denetim gelirlerindeki artış yüzde altı ile sınırlı kalmıştır. Ayrıca Dört Büyüklerin gelecek on yıl için tahminleri, danışmanlık faaliyet gelirleri çift haneli artışlar yaşarken, denetim faaliyetleri gelirinin bundan çok daha yavaş artış göstereceği yönündedir (Harris, 20.03.2014).



Şekil 27: Denetim Hizmeti Sürecinde Denetim Firması, Denetçi, Müşteri İlişkisi

Müşteriden kaynaklanan etkenlerin sayısı da oldukça fazladır. Ortakları, yönetimi, çalışanları, sahip olduğu diğer kaynaklar, işleyiş şekli, organizasyon yapısı gibi çok sayıda etken yürütülen bağımsız denetimin kalitesi üzerinde belirleyici rol oynar.

'Yaparken Öğrenme ve Denetim Kalitesi' adlı makalede, Beck ve Wu, müşterinin kazanç sürecinin zaman içerisinde sürekli olarak evrildiği ve hem eğilim hem de dağılım bileşenlerinin denetçinin denetim dışı hizmetlerinden etkilendiği, dinamik Bayes modeli kullanarak, denetçinin işi yaparken öğrendiklerinin ve sundukları hizmetlerin denetim kalitesi üzerindeki birleşik etkilerini araştırmışlardır.

Denetim sözleşmelerini icra ederken denetçiler müşteriye özel bilgiyi biriktirirler. Müşteri hakkındaki inançları her dönemde güncellenerek, zamanla daha isabetli hale gelir. Beck ve Wu bunu Bayes'yen çıktı geri bildirimini *öğrenme etkisi* olarak tanımlamaktadır. Denetçiler aynı zamanda denetim dışı hizmetleri sağlayarak da bilgi birikimlerini zenginleştirirler. Bu durum müşterilerinin yönetsel kararlarını etkiler, böylece zaman içerisinde müşterilerinin kazanç dinamiklerini değiştirir. Yazarlar bu çıktı ileri bildirimini *işletme danışma etkisi* olarak adlandırmaktadır. Danışma etkisi, müşteri kazanç dinamiklerindeki değişimleri denetçilerin öğrenmelerine ve anlamalarına imkân tanır. Bu durum denetçilerin tavsiyede bulunma kapasitelerini artırır. Öğrenme ve danışmanlık etkileri bağımsız olup karşılıklı destekleyicidir. Öğrenme etkisinin denetim kalitesi üzerinde arzulanan bir etkisi vardır (Beck ve Wu, 2006: 4). DeFond ve arkadaşlarına göre de denetim müşterisine denetim dışı hizmet verme yasağı, hem denetim hem de danışmanlık işini yaparken sağlanabilecek olan bilgi yayılımını ortadan kaldırarak, denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir (DeFond et al., 2011: 466).

Skinner ve Srinivasan hazırladıkları makalede denetçinin denetim kalitesini sağlama ve sonrasında onu korumaya çalışmasının ardında yatan itkilere/saiklere değinmişlerdir. Makaleye göre, daha önce yapılmış olan iki tür çalışma bulunmaktadır. Birinci grup çalışma; denetim firmalarının müşterilerinin, denetim firmasının kalitesinde yaşanan bir düşüşün sinyalini veren olaylar yaşandığında başka denetim firmalarına yönelme eğilimlerini incelemektedir. Anılan birinci grup çalışmaların sonucunda, hem dava riski argümanına hem de saygınlık argümanına uygun olarak, denetim firmalarının müşterilerinin bu tip olaylar yaşandığında, denetim firmalarını değiştirmekte oldukları ortaya konulmuştur (Skinner ve Srinivasan, 2011: 9). İkinci grup çalışmada, denetim firmalarının algılanan kalitesinde olumsuz değişim yaratan olaylar söz konusu olduğunda, denetim firmalarının müşterilerinin hisse fiyatlarına yatırımcıların olumsuz tepki gösterdikleri saptanmıştır (Skinner ve Srinivasan, 2011: 10).

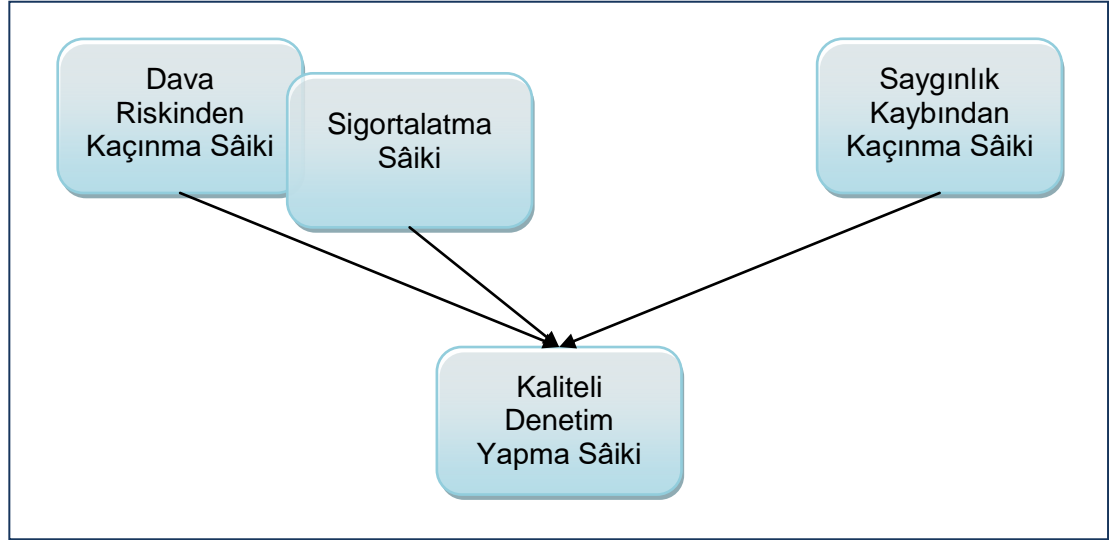
Skinner ve Srinivasan daha önce yapılmış çalışmaların saptamalarına yer verdikten sonra, denetçiler aleyhine dava açılma olasılığının neredeyse olmadığı, bunun doğal sonucu olarak da meslek sigortasının gereken öneme sahip olmadığı Japonya'da yaşanan denetçi saygınlığına yönelik bir çalışmayı gerçekleştirmişlerdir. Tokyo borsasında 2008 yılında listelenen 2.199 şirket ile çalışma başlatılmış, sayı

yıllar itibarıyla değişkenlik göstermiştir. Denetçi dönüşüm hızı esas olmak üzere listelenen firmalar çeşitli açılardan ele alınmıştır. Çalışmanın hipotezleri, saygınlığın Japon şirketleri için önemli olduğu ve incelemeye esas dönem itibarıyla PricewaterhouseCooper'ın Japon iştiraki ChuoAoyama'dan kaçışın, kamu otoritesinin ChuoAoyama'nın faaliyetini iki aylığına durdurmasıyla doğrudan ilişkili olmasıdır. Denetimin kalitesinin saygınlıkla doğrudan ilişkisi olduğu, saygınlık kaygısının özellikle piyasa değeri yüksek halka açık şirketler için daha önemli olduğu, saygınlık sorgulanmaya başladığında, denetim firması müşterilerin denetim firmalarını değiştirdikleri çalışmanın sonucunda saptanmıştır (Skinner ve Srinivasan, 2011: 30).

Yüksek kalitede bağımsız denetimin iyi işleyen sermaye piyasaları için vazgeçilmez bir unsur olması, denetçilerin denetim kalitesini sağlama ve sürdürmeleri için yeterli bir itkidir. Japonya için tam anlamıyla geçerli olmasa bile, gelişmiş birçok ülkede, denetçilerin çeşitli paydaşlar tarafından açılan davalarla karşılaşma olasılığı yüksektir. Dava edilme olasılığı ve bunun sonucunda meslek sigortası yaptırma zorunluluğu, denetimin kalitesini koruma için güçlü bir gerekçe oluşturmaktadır. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Yuvarlak Masa Toplantısı (Paris, 2007) ikinci panelinde Gérard De La Martiniere²⁹ bir sigorta olayında kapsanamayacak bir meslekî yükümlülük olmayacağını, meselenin kapasite değil, maliyet olduğunu belirtmiş; yükümlülükler üzerine konulacak sunî sınırlamaların risk analizini, böylelikle, sigortanın tazminini karmaşıklaştıracağını ifade etmiştir. De La Martiniere'ye göre denetim firmalarının artan şeffaflığı dışsal sigorta tazminine yardımcı olacaktır. Sigorta şirketlerinin dayattığı yüksek fiyatların ardında, yetersiz enformasyon seviyeleri yatmaktadır (IOSCO, www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf, 19.09.2012).

²⁹ **Gérard De La Martiniere:** Fransa Sigorta Şirketleri Federasyonu Başkanı

Denetçinin kaliteli denetim yapma arzusunun ardında yatan sâikler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

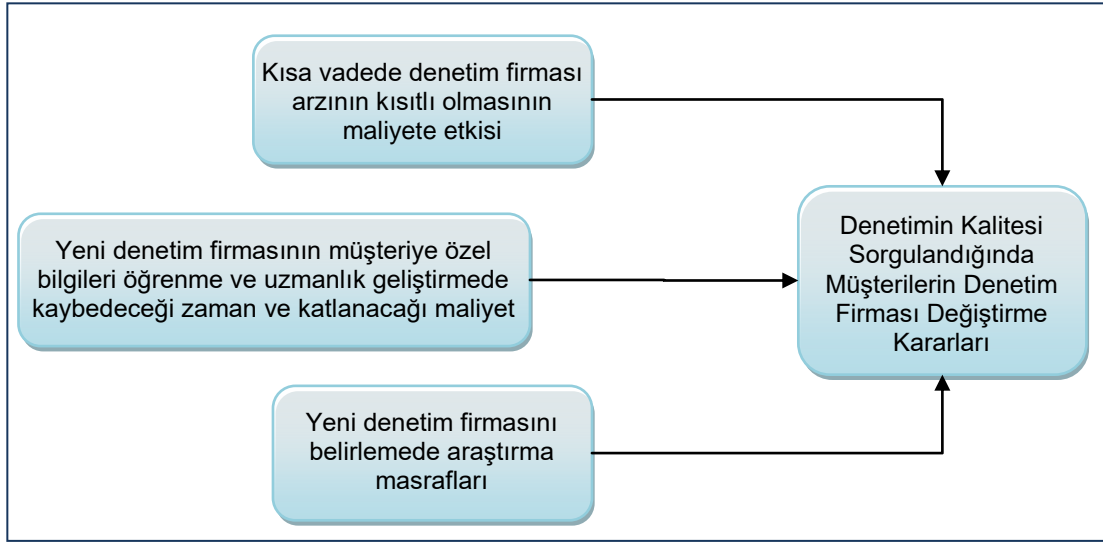


Şekil 28: Denetçinin Kaliteye Önem Verme Sâikleri

Kaynak: Skinner, Douglas J., Srinivasan, Suraj, (1 Temmuz 2011). "Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan". *Chicago Booth Research Paper*, No. 10–15; *Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper* No. 10–088. Makalenin değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir. <http://ssrn.com/abstract=1557231>, 13.10.2011.

Denetimin kalitesi sorgulanır hale geldiğinde, denetim firması müşterilerinin denetim firmalarını değiştirmeleri kendi saygınlıkları açısından gerekli görülebilir. Ancak bu durumda müşterinin karşılaşılabileceği sorunlar ve katlanılması gereken maliyetler söz konusu olabilir. Denetim firmasının yaşadığı sorun önemli boyutta ve denetim firmasından ayrılmak isteyen müşteri sayısı çoksa, eş zamanlı yeni firma arayışı, kısa vadede denetim firması arzının artırılamaması nedeniyle, arayışla ilişkili maliyetler artabilir. Seçilecek yeni denetim firmasının müşteriye işi ve çevresiyle bir bütün olarak keşfetmesi ve anlaması için gereken zaman ve efor, denetim firması değişiminde maliyeti artırıcı bir unsur olabilir.

Yaptığı denetimlerin kalitesi sorgulanan bir denetim firmasını değiştirmenin, firmanın müşterileri açısından yaratabileceği maliyetler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 29: Denetim Firmalarının Müşterilerinin Denetim Firması Değiştirirken Karşılaştıkları Maliyetler

Kaynak: Skinner, Douglas J., Srinivasan, Suraj, (1 Temmuz 2011). "Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan". *Chicago Booth Research Paper*, No. 10–15; *Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper* No. 10–088. Makalenin değerlendirilmesi sonucunda 2. sayfadan düzenlenmiştir. <http://ssrn.com/abstract=1557231>, 13.10.2011.

Denetimin profesyoneller tarafından verilen bir hizmet olduğu görüşü açıldığında, denetimin kalitesini etkileyebilecek olan bir dizi özelliği belirleyebiliriz (Knechel et al., 2013: 386): (1) bir denetim riske karşı güdülenmiş bir tepkidir, dolayısıyla *teşvikler* önemlidir, (2) denetimin çıktısı bir rapordur ancak, çıktı belirsizdir ve gözlemlenemez, dolayısıyla *belirsizlik* önemlidir, (3) her denetim sözleşmesi farklıdır. Denetimin kendine özgü doğası müşterinin özelliklerindeki, denetim ekiplerindeki, işin zamanlamasındaki ve değerlendirilen risk ile kullanılan yöntemlerdeki çeşitlilikten kaynaklanır. Dolayısıyla *özgünlük* önemlidir, (4) denetim sistematik bir faaliyettir, dolayısıyla *süreç* önemlidir, (5) denetim sürecinin yürütülmesi bilginin ve uzmanlık becerilerinin gereğine uygun biçimde aktarılmasına bağlıdır, dolayısıyla *meslekî hüküm* önemlidir.

Son derece subjektif olan, buna paralel olarak ölçümü de zor olan denetim kalitesini artırmak amacıyla çeşitli kurumlar bazı önerileri tartışmaya açmaktadır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) Temmuz 2009'da sözleşme ortağının, yani denetimde nihai sorumluluğu taşıyacak olan denetçinin denetim raporunu imzalamasını tartışmaya açmıştır. Kurul'a bağlı; denetçiler, yatırımcılar, halka açık şirketler ve

benzeri kişilerden oluşan Standart Danışma Grubunun (*Standard Advisory Group - SAG*) otuz üyesi genelde bunun denetim kalitesini artıracacağı yönünde görüş bildirmiştir ([PCAOB Release No. 2009-005. July 28, 2009, 11.05.2015](#)).

Akademik bir çalışmaya da konu olan bu öneri; SOX Yasası'nın 407'nci bölümünde yer alan, denetim komitesinde yer alan bir üyenin finansal uzman olması gerekliliği üzerine doğan tartışmalara benzetilmiş, araştırma buna dayandırılmış ve denetim ortağının adının açıklanmasının ilâve yükümlülük getirip getirmeyeceği, ek yükümlülüğün kim tarafından karşılanacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma; yatırımcılar tarafından, denetim komitesi üzerinden dolaylı olarak zaten bilinen denetim ortağının adının kamuya açıklanmasının tek başına denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etki yaratmayacağı, öneri hayata geçirilse de maddî yükün yine müşterilere yükleneceği sonucuna varmıştır ([Bailey et al., 2010: 340](#)).

3.2.2. Denetçilerin Denetim Kalitesine Etkileri

Denetçilerin denetimin kalitesi üzerindeki etkileri daha önce çeşitli açılardan ele alınmıştır. Örneğin, [3.1.3.1. Bağımsız Denetim Ekibi ve Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkileri](#) başlığı altında denetçilerin sahip olmaları gereken nitelikler sıralanmıştır. Burada ilâve olarak, diğer bazı hususlara değinilmiştir.

Denetçi kelimesi etimolojik olarak 13. Yüzyılda modern Fransızcadaki 'auditeur' ve Lâtincedeki kullanımıyla 'auditor' yani 'dinleyen' anlamında; 14. Yüzyılın başlarında, hesapları teslim alan ve inceleyen kişi olarak, yüzyılın sonlarında ise zabıt kâtibi kelimesinden türeyerek gelen, 'dinleyen' kişi anlamında kullanılmıştır. Bunun nedeni geçmişte bu mesleğin 'sözlü' olarak icra edilmesidir ([Dictionary.com, http://dictionary.reference.com/browse/auditor, 29.06.2015](#)). Başka bir tanıma göre denetçi, işi bir işletmenin kayıtlarının doğruluğunu dikkatlice incelemek olan kişidir ([Investopedia.com, http://www.investopedia.com/terms/a/auditor.asp, 29.06.2015](#)).

Denetçi; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board PCAOB*) kayıtlı bir SMMM firması veya kendi adına çalışan bir SMMM olabilir ([http://pcaobus.org/, AU 1, 16.01.2015](#)). BDY'nin 4. Maddesine göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Kanununa göre yeminli malî müşavirlik ya da serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir (BDY, 01.01.2015). Denetçinin işi; denetlenenin sorumluluğunda olan doğruluk ve anlaşılabilirlik seviyesini belirleyen denetimin tamamlanmasını takiben bir rapor yazmaktır (e-conomic.com, <https://www.e-conomic.com/accountingsoftware/accounting-words/auditor>, 29.06.2015).

Genel olarak denetim fonksiyonunu yerine getirmek için önemli ölçüde uzmanlık gerekir. Denetçi, finansal muhasebe alanında en kompetan müşterisi kadar kompetan olmalıdır. Finansal tabloların değerlendirilmesini yapabilmek için, ne tür kanıt gerektiğine karar vermede bir uzman olmalıdır. Yönetişimin değerlendiricisi ve raporlayıcıları olmak istiyorlarsa, çağın denetim çevreleri denetçilerden yeni beceriler bekleyecektir (Hayes et al., 2005: 4).

Denetçilerin, (1) dürüstlük, (2) tarafsızlık, (3) meslekî yeterlik ve özen, (4) sır saklama ve (5) mesleğe uygun davranış ilkelerine uygunluk sağlaması zorunludur. Bunlar temel ilkelerdir ve [Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar](#) içerisinde yer almaktadır. Anılan kuralların herhangi birinin ihlâli, denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyecektir.

Denetim kalitesini etkileyen unsurlara ilişkin [şekilden](#) anlaşıldığı üzere, denetim girdilerinden biri, belki de en önemlisi denetçilerdir. Yapılan denetimin kalitesini belirleyecek olan en önemli unsur üstün kalitede kişileri istihdam etmektir. Paris'te 1 Temmuz 2007 tarihinde yapılan Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) yuvarlak masa toplantısında panelist Jeremy Jennings³⁰, muhasebe mesleğine yetenekli kişileri cezbetmede sorun yaşanmadığını, onları denetim ortağı olarak çalışmaya ikna etmeninse gittikçe zorlaştığını belirtmiştir (Jennings, 2007: 19). European Contact Group tarafından 2005'te AB'de 1500 kişi üzerinde gerçekleştirilen araştırmaya göre, ortakların ve direktörlerin yüzde yetmiş sekizi, iki yıl öncesiyile kıyaslandığında, denetçi kariyerlerinin şimdi daha az doyurucu olduğunu ve daha az zevk verdiğini belirtmişlerdir. Jennings'e göre yükümlülük rejimi, yani denetçinin yaptığı işin sorumluluğunu üstlenmesi uygulaması, bu kaygıların sebebidir

³⁰ **Jeremy Jennings:** Ernst & Young European Contact Group Başkanı

(International Organization of Securities Commissions, [IOSCO](http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf), www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf, 19.09.2012).

Ayça Özyurt bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlere yönelik çalışması (2010: 49) çerçevesinde 113 denetçiye anket uygulamış; denetçinin meslekî yeterliliğinin, öğrenim durumunun, deneyiminin, bağımsızlığının, dürüstlüğünün, profesyonelliğinin, etik anlayışının ve problem çözme yeteneğinin denetimin kalitesini yüksek oranda etkilediğini saptamıştır. Algılanan denetim kalitesi, yasal sorumluluk, meslekî özen ve titizlik, denetim faaliyetinin denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde sürdürmesi gibi faktörlerin de denetim kalitesini yüksek oranda etkilediğini belirlemiştir. Ayrıca, risk alma taraftarı olup olmamanın; yani kanıt toplama sürecinde göreceli olarak daha küçük örneklem üzerinde çalışmanın, aynen yaş ve cinsiyette olduğu gibi, ücret konusundaki beklenti faktörlerinin yanı sıra denetim kalitesi üzerinde beklenen oranda etkili olmadıkları da saptanmıştır (Özyurt, 2010: 79–80).

Denetçi nitelikleri ve bunlar hakkında denetçilerin, denetim firmalarının yöneticilerinin ve denetlenen borsa şirketlerinin yöneticilerinin görüşleri, çalışmanın araştırma kısmında yer almaktadır. Denetçinin bağımsızlığı, dürüstlüğü, profesyonelliği, etik anlayışı, öğrenim durumu, deneyimi, denetime gösterdiği özen ve titizliği, belirli bir düzeyde meslekî yeterliliğe sahip olması, denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme hakkında bilgi birikimine sahip olması ve denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesi üç grubun mensupları tarafından denetimin kalitesi üzerinde önemli etkileri olan faktörler olarak görülmektedir. Denetçinin yaşı, cinsiyeti ve meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunması, üç grup tarafından önemli addedilmemiştir.

3.2.3. Denetim Firmalarının Denetim Kalitesine Etkileri

Denetim firmalarının denetimin kalitesi üzerindeki etkileri daha önce çeşitli açılardan ele alınmıştır. Burada, yönetim yapıları, rekabet, yeni müşteri edinme, kaldıraç, iş yükü, eğitim, sürdürülebilirlik, örgüt kültürü ve diğer bazı hususlar ele alınmıştır.

Denetim firmaları tarafından benimsenen ve uygulanan yönetim yapıları, denetimin kalitesi üzerinde çeşitli açılardan etkili olacaktır. Bu nedenle denetim firmaları tarafından benimsenen yönetim yapıları ele alınırken göz önünde

bulundurulması gereken unsurlar AB raporunda tanımlandığı haliyle aşağıdaki gibidir (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, [Oxera Raporu](#), 2007: 13, 87):

- Güncel piyasa yapısı
- Varolan kurallar, bağlayıcı kısıtlar
- Sahiplik ve yönetim yapısının sermayeye erişim üzerindeki etkileri
- Sahiplik ve yönetim yapısının denetim pazarında yoğunlaşma üzerindeki etkileri
- Sahiplik ve yönetim yapısının yaratabileceği pazara giriş engelleri
- Borç finansmanı teminatı olarak dönen varlıkların sınırlı kullanımı
- Büyük denetimlerde tazminat yükümlülüğü

Hâlihazırda Avrupa'daki denetim firmaları ortaklık yapıları daha önce değinildiği üzere, kıdemli yöneticilerin sahipliği şeklindedir. Bu ortaklık yapısının faydalarından biri, beşeri sermayedir. Denetim firmalarında çalışan sahipliği, anahtar konumdaki çalışanlara ekonomik açıdan daha verimli seviye ve şekillerde maddî karşılık sağlamaktadır. Beşeri sermayenin korunmasının yanı sıra, kıdemli çalışanların gençlere yönderlik yapmalarını teşvik etme ve sözle ifade edilmeyen ancak denetim hizmetinde önemli bileşenler olan becerileri geliştirme konusunda, çalışan sahipliğinin elverişli bir ortam sağlaması söz konusudur (www.ec.europa.eu, 12.03.2012, European Commission, oxera_report_en.pdf, [Oxera Raporu](#), 2007: 87).

İnsan kaynakları yönetimi, çalışmanın çeşitli yerlerinde değinilmiş olan hassas, hassas olduğu kadar da sıklıkla göz ardı edilen bir olgudur. Müşteri şirketlerle olan ilişkiler bazen denetçilerin üzerinde baskı oluşmasına yol açabilmektedir. Denetim firmalarının kendileri hakkında yapmakta oldukları raporlamalardan, insan kaynakları yönetimine ne derece önem verdiklerini ortaya koyamamaktadır. Çalışmanın öneriler kısmında yer verilen endeksin hesaplanması halinde, denetim firmalarının bu konuda son derece şeffaf raporlamalar yapmaları gerekeceği ortadadır.

Denetlenen şirketlerle yapılan sözleşmelere bağlı kalınması, kaliteli denetim için vazgeçilmez gerekliliklerden biridir. Uzun süren denetçi ve/veya denetim firması-müşteri ilişkileri; gerekli olduğu hallerde bile sözleşmelere

uyulmaması ya da zamanla, arada bir sözleşme olduğunun göz ardı edilmesi ile sonuçlanabilir.

Bağımsız denetçi ile müşteri işletmenin arasındaki samimiyet düzeyi zaman zaman denetim firmalarının sorun yaşamalarına yol açabilmektedir. Buna en iyi örneklerden biri Enron-Arthur Andersen ilişkisi olabilir. Samimiyet eşliğinin aşılmasının kaçınılmaz sonucu, denetçinin objektif bakış açısını yitirmesi, zamanla tarafsızlığını kaybetmesidir.

3.2.3.1. Yeni Müşteri Edinme ve Rekabet

ABD'de çok sayıda SMMM firması, iş adamları tarafından okunan ulusal dergiler ve yerel gazeteler için sofistike reklâmlar geliştirmiştir. Diğer SMMM firmalarının hizmet verdiği potansiyel müşterileri belirlemek ve yönetimi SMMM firmasını değiştirmeye ikna etmek için biçimsel ve biçimsel olmayan sunumlar yapmak SMMM firmaları için olağandır. Denetim ve diğer hizmetler için fiyat teklifi vermek günümüzde yaygındır ve bir hayli rekabetçidir. Bu değişikliklerin bir sonucu olarak, bazı şirketler denetim maliyetlerini azaltmak için, eskiye kıyasla daha sık denetçi değiştirmektedir ([Arens et al.](#), 2012: 98).

Ancak, DeAngelo'ya göre denetim müşterileri denetçilerini; ancak yeni denetçinin ücreti ve denetçileri değiştirmekten kaynaklanan işlem maliyetlerinin bugünkü değeri, hâlihazırdaki denetçi ücretinin bugünkü değerini geçtiği zaman değiştireceklerdir ([DeAngelo](#), 1981b: 120). Yazarın çalışmasının bir başka boyutu, denetçi bağımsızlığına ilişkin sonuçlara ulaşmış olmasıdır. Denetçinin, denetim müşterisine özel olan rant-benzeri gelir beklentisi, denetçi bağımsızlığının mükemmel olandan daha az olduğuna işaret etmektedir. Bu beklenti ayrıca, müşteri ilişkisinin başlangıç dönemlerinde fiyat kırmaya yol açmaktadır ([DeAngelo](#), 1981: 126).

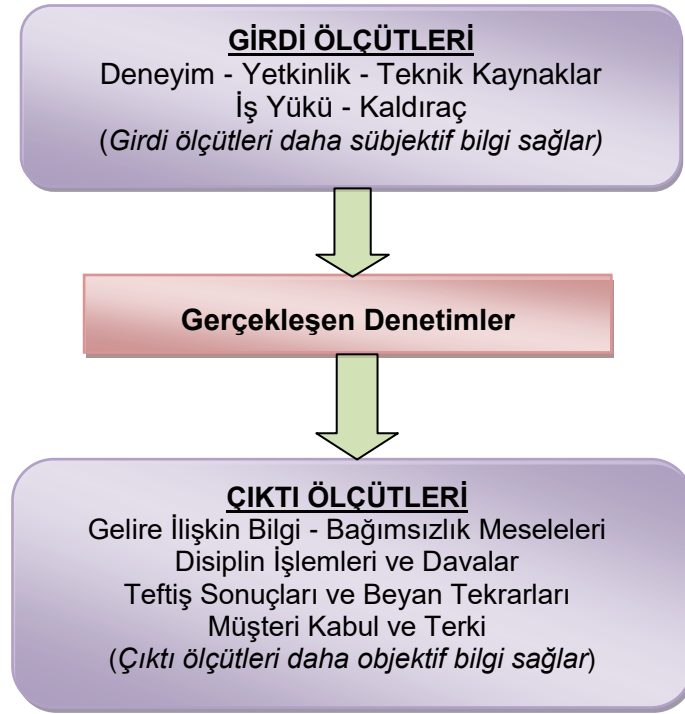
3.2.3.2. Kaldıraç, İş yükü ve Eğitim

Denetim kalitesi göstergeleri göz önünde bulundurulurken, aşağıda bulunan şekilde özetlenen girdi ve çıktı ölçütlerine de bakılmalıdır. Girdiler içinde yer alan kaldıraç; denetim takımında yer alan daha deneyimli üyelerin katılımının göreceli durumu ve/veya kıdemli denetçilerin denetime harcadıkları zamanın tüm takımın o denetime

harcadığı zaman içindeki payına bakılarak hakkında fikir edinilebilen bir göstergedir (PCAOB 2013; Deltas ve Doogar 2004; Doogar ve Easley 1998; Kinney 1986). Denetim müşterisine verilen hizmetin, az sayıda ortak ve ortak sayısına oranla daha çok sayıda daha az deneyimli denetçi tarafından sağlanması, yüksek kaldıraç olarak, bu durumun tersi de düşük kaldıraç olarak tanımlanabilir. Denetimin kalitesi gözetildiğinde, arzulanan kaldıraçın düşük olmasıdır.

Denetim firmalarının düşük kaldıraçla çalışmalarının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkileri olabilir (Conway, Robert – SMMM IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, 25.11.2009: 11). Yorumu ile danışma raporuna katkıda bulunan Conway'in sözlerine benzer biçimde, raporda da zaten aşırı kaldıraçtan kaçınılmasının, denetim kalitesinin yükselmesine katkıda bulunacağı ifade edilmiştir. Amerikan muhasebe firmaları arasında yapılan, Rosenberg National MAP Survey adlı araştırma sonuçlarına göre, 2010 yılındaki araştırmaya katılan 425 muhasebe firmasının (<http://rosenbergassoc.com>, 31.01.2015) kaldıraç oranı 4,9 iken, en kârlı ilk 54 firmanın kaldıraç ortalaması 7,9'dur (www.adamsonadvisory.com, 31.01.2015).

Denetçi Sayıları, Dağılımı ve Kaldıraç başlığı altında, sayfa 73'te Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının kaldıraç oranlarına yer verilmiştir. Buna göre Dört Büyüklerin 2012 yılına ait kaldıraç oranı 12,41 iken, diğer 90 firmanın oranı 3,25'tir. Genel ortalama ise 4,86'dır. **3.1.3.1. Bağımsız Denetim Ekibi ve Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkileri** başlığı altında da konu uygulanan anket çerçevesinde ele alınmıştır. Anket sonuçlarını kısaca hatırlatmak gerekirse, denetim ekibinde çok sayıda denetçi yardımcısının yer almasının, denetimin kalitesini olumsuz etkilediğini düşünen yöneticilerin oranı yüzde 44,64'tür.



Şekil 30: Denetim Kalitesi Göstergeleri için Girdi ve Çıktı Ölçütleri

Kaynak: IOSCO. International Organization of Securities Commissions (2009). Technical Committee. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report. s.14–17'deki metnin değerlendirilmesiyle düzenlenmiştir. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>, 05.05.2012.

Dört Büyüklüklerden emekli, adını vermeyen yirmi dokuz yıllık bir **SMMM**'nin Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) çalışmalarına gönderdiği katkı mektubunda, denetim hatalarının bir kısmının kökeninde aşırı iş yükünün, yüksek devir hızının ve deneyimsizliğin yattığı kişisel görüşünü paylaşmıştır. **Anonim SMMM**'nin görüşüne göre, büyük denetim firmaları kendileri hakkında doğru ve tam bilgi aktarmamaktadır. Denetim kalitesinin ölçülmesi kolay olmamakla beraber, kolayca ölçülebilen ve kamuya yıllık ve önceki yıllara karşılaştırmalı olarak raporlanabilecek olan altı denetim kalitesi etkeni bulunmaktadır (**United States Treasury**, http://comments.treas.gov/_files/AuditQualityRecommendation.doc, 19.09.2012).

Etkenlerin izahında **Tam Zaman Eşdeğeri** terimi geçmektedir. Tam Zaman Eşdeğeri; istihdam edilen kişilerin değişkenlik gösteren haftalık çalışma saatlerinin başkalarınınkiyle karşılaştırılabilir hâle getirilmesinde kullanılan ölçü birimidir. İşgörenin haftalık ortalama çalışma süresinin, tam zamanlı çalışan bir işgörenin

ortalamasıyla karşılaştırılması yoluyla hesaplanır. Bu nedenle, tam zamanlı çalışan bir işgören bir birim TZE olarak kabul edilir. Yarı zamanlı çalışan bir işgörenin haftada 20 saat, tam zamanlı çalışan bir işgörenin de haftada 40 saat çalıştığı varsayıldığında, yarı zamanlı çalışan işgören 0,5 TZE olarak hesaplanır ([http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Full-time_equivalent_\(FTE\)](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Full-time_equivalent_(FTE))), 12.06.2015).

Etkenlere aşağıda kısaca değinilmiştir ([United States Treasury](http://comments.treas.gov/_files/AuditQualityRecommendation.doc), http://comments.treas.gov/_files/AuditQualityRecommendation.doc, 19.09.2012):

- 1) **Denetim profesyonellerinin ortalama deneyim yılı.** Denetim çalışanının SMMM olana değin geçirdiği yılların tespit edilmesi yeterlidir. Bunun saptanmasıyla, Birleşik Devletlerde denetim işinin büyük kısmının hâlihazırda henüz SMMM olmamış yeni mezunlar tarafından yapıldığına dikkat çekilecektir.
- 2) **Denetim profesyonellerinin ortak denetçilere oranı—Kaldıraç.** Makul bir oran denetim kalitesini artırıcı bir etken olacaktır. Hesaplama Tam Zaman Eşdeğeri³¹ kullanılacaktır.

$$\text{Kaldıraç} = \frac{\text{denetim profesyonellerinin sayısı}}{\text{ortak denetçilerin sayısı}}$$

- 3) **Her denetim profesyoneli için faturalandırabilen çalışma saatleri.** Hesaplama Tam Zaman Eşdeğeri kullanılacaktır. İş yükü arttıkça, detaylara yeterli özen gösterilemeyeceğinden, denetim kalitesi zarar görür.
- 4) **Her ortak denetçinin yönettiği faturalandırılabilen denetim profesyoneli çalışma saati.** Hesaplama Tam Zaman Eşdeğeri kullanılacaktır. Deneyimli ortak denetçilerin üzerlerindeki iş yükü ağırlaştığında, denetim kalitesi için sağlayabilecekleri güvence zarar görecektir.
- 5) **Denetim profesyoneli yıllık elde tutma oranı.** Elde tutma oranı personel devir hızı ile devir hızı da deneyimli personelle çalışma oranıyla ilişkilidir. Aşağıdaki formülün sonucunda çıkan oranın yüksek olmasının denetim kalitesi üzerinde

³¹ **Tam Zaman Eşdeğeri:** Tam zamanlı, yarı zamanlı ve sözleşmeli çalışan tüm personelin ücreti ödenen çalışma saatlerinin toplamının, Pazartesiden, Cumaya tam zamanlı çalışan bir personelin olağan çalışma süresine bölünmesiyle bulunan orandır (www.businessdictionary.com).

olumlu etkisi vardır. Devir yüksek olduğunda (1) denetim ekibinin devamlılığı yıldan yıla azalacak ve (2) deneyim seviyesi düşecektir.

$$\text{Oran} = \frac{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin sayısı}}{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyoneli sayısı}}$$

6) Denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitim saati. İş yükü aşırılaştığında, plânlanmış olan eğitimler askıya alınır, işe öncelik verilir. Kısa vadede doğru görünen bu tutum uzun vadede denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkiler yaratır.

İsmini saklı tutmayı tercih eden **SMMM**'nin, deneyimlerinin, gözlemlerinin ve denetimine katıldığı şirketlerin CFO'ları ile yaptığı görüşmelerin sonucunda ulaştığı görüşleri doğrultusunda ifade ettikleri, denetim kalitesine katkıda bulunabilecek oldukça somut ve uygulanması zor olmayan tavsiyelerdir.

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna, merkezi Paris'te bulunan Ulusal Denetçiler Derneği (*Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes - CNCC*); kalitenin belirleyicisi unsurların başında insan kaynağının bulunduğunu, işin başında verilen ve açık görüşlülük ile genel bilgiyi sağlayan **eğitimin** yerini daha sonra alınan eğitimin dolduramayacağını belirttiği yorum mektubuyla katkıda bulunmuştur ([Cazes](#), 27.01.2010: 3). Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) raporunda İnsan Kaynakları Alt Komitesinin tavsiyelerine yer verilmiştir. Bu tavsiyeler aşağıda özetlenmiştir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, [Final Report](#), 2008: VI: 2 - VI: 27):

- (1) Muhasebe öğrencileri için, piyasadaki elde edilen bilgilere dayandırılan stratejilere dayalı, denetim mesleğinin gerekliliklerini karşılamak amacıyla devamlı gelişen, dinamik bir müfredat ve içerik uygulanmalı; yüksek kalitede denetim yapabilecek kişilerin mesleğe girişinin önü açılmalıdır.
- (a) Muhasebe sertifikasyon sınavları; muhasebe mesleğindeki; geçerli meslekî ve etik standartlarındaki ve artan derecede küreselleşen sermaye piyasalarına hizmet etmeye yarayan beceri ve bilgilerdeki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzenli biçimde güncellenmelidir.

- (b) Gerçek dünyada iş çevrelerindeki değişiklikler, öğretme materyaline daha hızla yansıtılmalıdır.
- (c) Güncel piyasa gelişmeleri muhasebe müfredatına yerleştirilmelidir.
- (2) Azınlıkların denetim mesleğinde temsili ve tutunması iyileştirilmeli, böylelikle, mesleğin insan kaynakları havuzu zenginleştirilmelidir.
- (a) Başka disiplin ve mesleklerden azınlıklar denetim mesleğinde istihdam edilmelidir.
- (b) Azınlıkların meslekte devamlılığını artırıcı teşvikler düzenlenmelidir.
- (c) Azınlıkların denetim mesleğinde istihdamında iki yıllık kamu okullarının rolü vurgulanmalıdır.
- (d) Öğretim üyelerinin ve öğrencilerin izin/tatil dönemlerinde tarihi siyahî kolejler ve üniversitelerle³² stajyerlik ve değişim programları düzenlemesine önem verilmelidir.
- (e) Odaklanmış çabalar yoluyla muhasebe alanında doktora yapan azınlıkların sayısı artırılmalıdır.
- (3) Gelecekte oluşacak olan talebi karşılamak amacıyla, sağlam ve yeterli sayıda muhasebe fakültesi arzı garantilenmeli ve yüksek kalitede denetim yapabilecek kişilerin mesleğe girişe hazırlanmaları sağlanmalıdır. Bu konuda özel sektör ve kamu sektörünün işbirliği yapması gereklidir.
- (4) Demografik profil verileri ve yüksek öğretim program profil verileri kalıcı olarak oluşturulmalı, korunmalı ve geliştirilmelidir.
- (5) Muhasebe mesleği için yüksek öğretimin gelecekteki olası yapısı üzerinde Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of CPAs - AICPA*) ve Amerikan Muhasebe Birliği (*American Accounting Association - AAA*) - komisyon oluşturarak birlikte çalışmalıdır.

Girdi ölçütleri arasında yer bulan unsurlardan biri **çalışanların bir denetim üzerinde harcadığı zamandır**. Girdi ölçütlerinin sübjektif bilgi sağladığı açıktır. Ekibin denetime harcadığı zaman, burada adı geçmeyen başka faktörlerin yanı sıra,

³² **Historically Black Colleges and Universities (HBCUs)/Tarihi Siyahî Kolejler ve Üniversiteler:** ABD'de iç savaş sonrasında 1964 yılı öncesine değin siyahlara hizmet amacıyla kurulmuş olan yüksek öğretim kurumları. Hemen tamamı eskiden köleliğin yaygın olduğu eyaletler olmak üzere, günümüzde yaklaşık 105 okul bulunmaktadır (<http://encyclopedia.thefreedictionary.com/Historically+Black+Colleges>, Free Online Dictionary, 13.01.2013).

denetim anlaşmasının ölçeğine, kapsamına, taşıdığı riske ve işin karmaşıklığına bağlıdır. Bu durum Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) çalışmasına katkıda bulunan Deloitte Touche Tohmatsu muhasebe firmasının yorum mektubunda açıkça belirtilmiştir ([Deloitte Touche Tohmatsu](#), 15.01.2010: 7).

3.2.3.3. Sürdürülebilirlik ve Örgüt Kültürü

İster Enron-Arthur Andersen örneğinin çağrıştırdığı sürdürülebilirlik olsun, isterse işletmecilik anlayışı çerçevesinde sürdürülebilirlik olsun; piyasaların istikrarı göz önünde bulundurulduğunda denetim firmalarının her hâlükârda sağlıklı bir örgüt kültürünü yaratmaları ve bunu sürdürülebilirliğin bileşenlerinden biri haline getirmeleri elzemdir. Tanım olarak **sürdürülebilirlik**, organizasyonun hissedarları ve toplum için çevresel, sosyal ve ekonomik mevzularda olumlu etkilerin maksimize, olumsuz etkilerin ise minimize edilmesidir. Sürdürülebilirlik, etik olarak sorumlu olmanın yanı sıra, iş konusunda akıl ve ustalık gerektirir ([www.cimaglobal.com](#), 25.02.2012).

2006 yılı Kasım ayında İngiltere’de Finansal Raporlama Konseyi tarafından yayınlanan bir raporda; bir muhasebe firmasında kültürün ne denli önemli olduğu vurgulanmıştır. Konsey aynı zamanda üstün kalitede denetimin başarılmasının, denetim işinin tüm firmalar için baskın amaç olarak açıkça belirtilmeye gereksinimi olduğunu vurgulamıştır. Bu aynı zamanda firmanın stratejileri arasında daha sarıh biçimde kabul görmelidir ([www.ifac.org](#), 01.12.2011; [www.frc.org.uk](#), 25.02.2012).

Sürdürülebilirlik anlayışının, organizasyon yapısının tüm uzuvlarına, stratejilerine ve operasyonlarına işleme, çok sayıda boyut için değer yaratabilir. Bunlar yeni ürünler, hizmetler ve pazarlar yoluyla gelir yaratma olabileceği gibi; verimli kaynak kullanımı, azaltılmış enerji kullanımı ve atık minimizasyonu yoluyla maliyet kontrolü de olabilir. Marka değerinin geliştirilmesi, işgörenler ve diğer paydaşlar arasında olumlu ortamın teşviki yoluyla güven teşkil edilmesi de diğer bir boyuttur. Dördüncü boyut ise, kurallara uyma, kaza ve çevresel felâketlerden kaçınma yolu ile risk yönetiminin sağlanmasıdır. Sürdürülebilirlik performans yönetimi yeteneği, karar alıcıların gereksindiği enformasyonu sağlar. Finansal bilgi açısından gösterilen disiplin ve titizlik, sürdürülebilir raporlamaya da uygulanmalıdır.

3.2.4. Denetlenen Şirketlerin Denetim Kalitesine Etkileri

Denetim müşterisi firmaların denetimin kalitesi üzerindeki etkileri daha önce çeşitli açılardan ele alınmış ve bu unsura [Tablo 29](#)'da çeşitli boyutlarıyla yer verilmiştir. İlâve bazı detaylara da kısaca burada değinilmiştir.

Örneğin, denetlenen şirketin birden fazla şehirde, hatta birden fazla ülkede faaliyet göstermesi durumunda, bu şirketin denetimi doğal olarak bu özellikleri taşımayan bir şirketinkinden farklı olacaktır. Denetlenen şirketlerin SAP, AS400, Logo, Netsis benzeri farklı muhasebe sistemlerini ve/veya Oracle, SQL, DB2 benzeri farklı veri tabanlarını kullanıyor olması da, denetim hizmetini her şirket için neredeyse ayrı ve yeni bir proje haline getirmektedir.

Bilgi üreten sistemlerin ürettikleri verilerin farklı ortamlardan gelmesi, gerçek verilerin sayısal verilerin yanı sıra metin şeklindeki verileri de içermesi bugünün denetçilerinin üstesinden gelmeleri gereken sorunlar arasındadır. Bunun nedeni verilerin, karar vermeye yarayan soyut simge dizileri olup, sayısal değerler, sözcükler veya mantıksal değerler, kısacası bir bilgi üretme potansiyeli olan her şey olmasıdır. Verilere aracısız ulaşım, bilginin bulunduğu veri tabanından doğrudan alınması, veri tabanındaki tüm verilerin incelenmesi, örnekleme yoluna gidilmemesi ve/veya örneklemenin yalnızca belgelerin denetlenmesinde kullanılması denetimin kalitesi üzerinde etken olacaktır. Üstün nitelikli bir denetim için karmaşık ve detaylı verilerin hızla analiz edilmesi, verilere bağlı olarak gerektiğinde strateji değiştirilmesi ve verilerin değiştirilememesi, bozulmaması ve bütünleştirilmesi gerekmektedir ([Taşkın, 2011](#)).

Denetim hizmetini karmaşıklaştıran unsurlardan bir diğeri ise, denetlenen şirketlerin ortaklık yapıları ve çok uluslu olup olmadıklarıdır. Önceki bölümlerde değinilen Sino-Forest Corporation vakasında [Block](#) tarafından vurgulandığı üzere; uluslararası faaliyet gösteren denetim müşterilerinin denetim işlerinde, denetçilerin farklı bir merkezde, denetlenen esas faaliyetin başka bir uzak ülkede olduğu haller denetim hizmetini karmaşıklaştıran unsurlara örnektir ([Block, 2011: 2](#)). Şirketlerin çok uluslu olmaları farklı standartlara uygun çalışmalarını gerektirebilir. Böyle bir durumda yapılacak denetimin ülkeler arasında bütünleştirilmesini zorlaştırabilir.

Bunların dışında kurum çapında etkin bir yönetim bilgi sisteminin ve iç denetim uygulamasının varlığı ve etkinliği de denetimin kalitesini etkileyebilir. Kurum içinde risk kültürünün varlığı ya da yokluğu ve sağlıklı işleyen bir denetim komitesinin varlığı ve etkililiği sayılabilecek diğer unsurlardır. Üst yönetimin stratejik denetim sürecine katkısı ise son derece önemlidir. Denetçi ile üst yönetim arasındaki iletişim, üst yönetimin açık ve destekleyen bir yaklaşımı benimsemesi, yüksek kalitede denetim yapılması üzerinde etkili olacaktır.

Nitelikli kurumsal yönetimin varlığı denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyebilir. Kurumsal yönetim çalışmanın önceki bölümlerinde ele alınmış ve ne denli önemli olduğu defalarca vurgulanmıştır. Denetim müşterisi şirketin denetim komitesi oluşturup oluşturmadığı, oluşturulan komitenin etkililik düzeyi önemlidir. Çalışmanın araştırma bölümünde yer alan ve denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerine uygulanan anketin sorularından bazıları, denetim kurulu ve işleyişiyle ilgilidir. Çalışmanın anket kısmının yürütüldüğü 2012–2014 döneminde denetim komitesinin zorunlu olmaktan çıkartılmasına rağmen, anketin buna yönelik soruları kapsıyor oluşu anket çalışmasına katılanlar tarafından eleştiri konusu yapılmış, bazı yöneticiler sırf bu nedenle anketi yanıtlamaktan imtina ettiklerini beyan etmişlerdir. Bu durum Türkiye örneğinde kurumsal yönetimin tam olarak anlaşılmadığının kanıtıdır. Batı dünyası, nasıl daha etkili denetim komiteleri oluşturulabileceğini tartışırken, Türkiye’de halka açık şirket yöneticilerinin arasında, hâlihazırda mevzuatın öngörmediği bir konuda inisiyatif almanın gerekliliğine inanmayan kişilerin olması, acı bir gerçektir. Bu sorulara verilen yanıtlar, **4.3.3.1. Denetim Müşterisi İşletmelerin ve Yöneticilerinin Profili** başlığı altında detaylı olarak bulunmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) raporlarına yer verilmiştir. Raporların sonuçlarının her biri başlı başına bir akademik çalışma konusu olabilir. Ancak rapordan ortaya çıkan sonuç, denetlenen şirketlerin yapı ve iş görme usullerinden ve operasyonel süreçlerine; yöneticilerinin demografik özelliklerine değin çok sayıda faktörün hile ve yolsuzluklara yol açması gerçeğidir. Benzer biçimde dünyada 1980’lerden bu yana yaşanan muhasebe skandallarına da yine ilk bölümde değinilmiştir. İki araştırma da birbirleriyle son derece bağlantılıdır.

Bir bütün olarak ele alındığında çalışma, denetimin kalitesine etki eden unsurları saptamaya yöneliktir. Yöneticilerin uzmanlık alanları, yaşları ve tecrübeleri,

çalışmakta oldukları şirketlerdeki kıdemleri ve buldukları pozisyonların hepsi bir şekilde denetimin kalitesi ile bağlantılıdır. Buna paralel olarak yönetim kurullarının yapısı, kaç kişiden oluştukları, uzmanlık alanları ve deneyimleri, mesleklerinin icrasından kaynaklanan herhangi bir nedenle yargılanıp yargılanmadıkları ve ceza alıp almadıkları da denetim kalitesi üzerinde etkili olabilir.

Taylan [Altıntaş](#) Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesinin bu hizmeti veren ve hizmetten yararlanan taraflarca ne şekilde algılandığı belirlemek amacıyla, 225 denetçiye ve denetim müşterisi şirketlerin 140 yöneticisine anket uygulamıştır (2007: 116). Anket çalışmasının sonuçlarına göre; denetim firmalarındaki çalışma koşullarının ağır olduğu belirlenmiş, anketi yanıtlayanların [denetçilerin] algılarının, kalite kontrol prosedürlerine uyumdan etkilenmediği anlaşılmıştır. Bu durumun denetim firmalarındaki kalite kontrol prosedürlerinin etkin ve verimli olmamasına işaret ettiği sonucuna varılmıştır. Meslek odalarının bağımsız denetim mesleğine ilişkin düzenlemelerinin yetersiz olması ve meslek odalarının, meslek ahlâkı ve benzeri kuralları oluşturmasının, bağımsız denetimin kalitesini arttıracaklığı görüşü de tez çalışmasının sonuçlarındandır ([Altıntaş](#), 2007: 204).

Tuğba [Göğler](#) tarafından yapılan tez çalışmasında (2006) doksan iki denetim firmasına gönderilen, ancak on üçü tarafından yapılan cevaplandırmaların sonucunda; araştırmaya katılım gösteren denetçilerin müşterilerinin yapılan denetimle ilgili fikirlerine ve memnuniyetlerine fazlasıyla önem verdikleri, müşteri memnuniyetini denetim kalitesini belirleyen bir etken olarak gördükleri belirlenmiştir. Yazara göre bu durum Türkiye’de gerçekleştirilen denetimlerin kalitesi açısından olumsuz bir tablo yaratmaktadır.

Denetim firmaları ve denetçilerin verdikleri denetim hizmetinin esas muhatabı denetim müşterileri değil, finansal tablo kullanıcıları olmalıdır. Nihayetinde denetim hizmetinin bedelini ödeyen müşteri şirketler, zaten denetime konu olan finansal tabloları düzenlemekle yükümlü olan taraftır. Yukarıda anılan tez çalışmasının belirlediği üzere, denetimin kalitesinin belirlenmesinin, yalnızca denetim müşterilerinin algılarına dayandırılması sağlıklı bir yaklaşım olmaktan uzaktır.

Çalışmanın araştırma kısmında yer alan anketler yukarıda anılan gerekçelere dayanılarak, tüm bu unsurların ortaya çıkarılması amaçlanarak

tasarlanmıştır. Bulgular araştırmanın sonuç kısmında [4.3.2.3. Yöneticilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri](#) başlığı altında yer almaktadır.

3.2.5. Düzenleyici Otoritelerin Denetim Kalitesine Etkileri

Düzenleyici otoritelerin denetim kalitesine etkileri, bu başlık altında genel çerçevede ele alınmış, takip eden alt başlıklarda kamu gözetimine daha yakından bakılmıştır. Önceki bölümlerde değinildiği üzere gerek AB ve ABD’de, gerekse Türkiye’de çok sayıda düzenleyici kurum bulunmaktadır. Bunların birçoğu çeşitli başlıklarda ele alınmıştır.

Düzenleyici kurumlardan biri olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission - SEC*) misyonu; yatırımcıları korumak, dürüst, düzenli ve etkin piyasaların oluşumunu ve korunmasını sağlamak ve sermaye oluşumuna yardımcı olmaktır (www.sec.gov, 09.11.2014). Kurul’un Türkiye’deki muadili SPK da görevini; kanunla kendisine verilen yetki çerçevesinde sermaye piyasası kurumlarına yönelik düzenlemeler ile sermaye piyasası araçlarının, ihraç ve halka arzıyla, borsada işlem görmesine yönelik düzenlemeleri yapmak, sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, âdil ve rekabetçi bir ortamda işleyişini ve gelişmesini sağlamak, yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumak olarak tanımlamaktadır (www.spk.gov.tr, 09.11.2014).

BDDK’nin misyonu; görev ve yetkileri çerçevesinde denetimine tabi kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesini, kredi sisteminin etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak ve bu sayede finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmak olarak tanımlanmıştır (www.bddk.org.tr, 09.11.2014). EPDK mevzuatı da piyasa performansının izlenmesini, performans standartlarının, dağıtım ve müşteri hizmetleri yönetmeliklerinin oluşturulup, uygulattırılmasını ve piyasanın katılımcılarının faaliyetlerinin denetlenmesini gerekli kılmaktadır (www.epdk.org.tr, 09.11.2014).

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) yatırımcıların haklarının korunması ve bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasına kamunun ilgisinin gelecekte devamlılığını sağlamak amacıyla halka açık şirketlerin denetiminin

gözetilmesini misyon olarak tanımlamaktadır. Kurul'un Türkiye'deki muadili olan KGK da misyonunu; finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartları koymak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek olarak tanımlamaktadır (www.pcaobus.org, 09.11.2014).

Yukarıda anılan kurumlar düzenleyici otoritelerin en belirleyici olanlarıdır. Bu kurumların objektif kriterler doğrultusunda siyasî erkten bağımsız hareket etmeleri sürdürülebilirlik açısından önemlidir. Yatırımcıların ve paydaşların yani kamunun, düzenleyici otoritelerden beklentileri, anılan kurumlar tarafından göz önünde bulundurulmalıdır. Düzenleme ve gözetim fonksiyonlarının kurumlararası yetki karmaşasından arındırılmış olması önemlidir. Gözetim sistemlerinin ([European Commission](#), 2010: 14) denetim mesleğiyle çıkar çatışmasından kaçınacak biçimde düzenlenmesi gereklidir. Standartların açık ve net biçimde yazılmış olması, uygulayıcıların yürütme işlevine yardımcı olacaktır.

Kurallar ([European Commission](#), 2010: 14), Üye Ülkelerin [Avrupa Birliği] kamu gözetim sistemlerinin, denetim mesleğinden tam bağımsızlığını sağlayan bakış açısı ile uygulanmalıdır. Ayrıca çeşitli paydaşlarla işbirliği yapılması, denetimin kalitesini muhtemelen olumlu etkileyecektir. Örneğin [Hanson](#)'a göre, denetim müşterisi şirketlerin denetim komiteleri, işbirliği yapılması önerilen paydaşlardan biridir. Denetleyici gözetim kuruluşlarının temel amacı olan halka açık şirketlerin yatırımcılarının korunması, aynı zamanda denetim komitelerinin de amacıdır. Bu bağlamda denetim komitelerinin verdiği hizmet, gözetim kurumlarının işini tamamlayıcı niteliktedir ([Hanson](#), 24 Ekim 2014).

3.2.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Gözetimi

Bu başlık altında, AB ülkeleri ve ABD kamu gözetimi sistemlerine daha yakından bakılmıştır. İlk başlık bağımsız denetim kalitesinin gözetimi üzerinedir. Bunu Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulunun denetimleri ve yaptırımları takip etmektedir. Daha sonra sırasıyla, ABD'de kamu gözetimi denetimleri ve yaptırımları ve ABD'de Sermaye Piyasası Kurulu yaptırımları ele alınmaktadır.

ABD, AB, İngiltere, Japonya ve Kanada'yı kapsayan bir çalışmada, gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarında; incelenen kuruluşların faaliyet

süreçlerine odaklı, risk bazlı bir inceleme yaklaşımının izlendiği, kuruluşların hemen her konuda geliştirdikleri süreç ve politikaların mercek altına alındığı, böylelikle kuruluşların faaliyet anlayışının bütünüyle kavranmaya çalışıldığı görülmüştür (Okur, 2007: 26). Okur'un tespitlerine göre, yapılan kalite kontrol çalışmaları sadece idarî ve cezaî tedbirlerin alınması amacını taşımamakta, daha çok sektörün içinde bulunduğu durumun anlaşılacak, bağımsız denetim faaliyetinin kalite ve güvenilirliğinin artırılmasını hedeflemektedir (Okur, 2007: 26).

Denetimin gözetimine yönelik mevzuat, AB ülkelerinde değişiklik göstermektedir. Gözetim kurumları hem bağımsızlık ve özerklik, hem de işleyişleri itibarıyla farklılıklar göstermektedir. Löhlein'in (2015) çalışmasında muhasebe mevzuatında dört farklı kurumsal tasarım gözlenmektedir. Bunlar (1) gözetim kuruluşu tarafından izlenen meslektaş denetimi, (2) meslekî kuruluşlar tarafından gözetim, (3) mevzuatın bağımsız düzenleyici kurumlar tarafından düzenlenmesi ve (4) mevzuatın devlet kurumları tarafından düzenlenmesi sistemleridir (Löhlein, 2015: 76–77). Anılan sistemler ve bunların ABD ve hangi AB ülkeleri tarafından benimsendiği, aşağıdaki kontinum üzerinde gösterilmiştir (Löhlein, 2015: 78):



Şekil 31: Gözetim Sistemleri, ABD ve Bunları Benimseyen AB Ülkeleri

Kaynak: Löhlein, Lucas (2015). "Same but Different - Comparing European Union Audit Oversight Regulation". *Audit Financiar*, 13(126), 74–80, 78. sayfadan düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim firmalarında bağımsız denetimin kalitesini ölçmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants* - IFAC) tarafından oluşturulan iki standart vardır;

- 1) Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*), Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol.
- 2) Uluslararası Denetim Standardı UDS 220 (Revize edilen) (*International Standard on Auditing 220 - ISA 220 (Revised)*), Tarihi Finansal Bilgi Denetimi Yapan Firmalar için Kalite Kontrolü.

Çalışmada esas olarak ele alınan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'de (*International Standard on Quality Control 1 - ISQC 1*) yer verilen denetim firması kalite kontrol sistemi unsurları aşağıdaki gibidir (www.ifac.org, 25.02.2013, isqc-1.pdf):

- Bağımsız denetim firması içinde, kalite için liderlik sorumlulukları,
- Bağımsızlık dâhil etik gereklilikler;
- Müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı ile özel anlaşmalar ve taahhütler;
- Denetim ekiplerinin atanması dâhil insan kaynakları;
- Sözleşme performansı; danışmanlık, yükümlülük kalite kontrol gözden geçirme, görüş farklılıklarının giderilmesi, şikâyetler ve iddialarla ilgili konular dâhil izleme
- Kalite kontrol sisteminin belgelendirmesi.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (*International Federation of Accountants* - IFAC) izni çerçevesinde KGK "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"ün Türkçe tercümesini Resmî Gazete'de 2 Ekim 2013 tarihinde yayınlamıştır.

Bağımsızlık söz konusu olduğunda akıllara öncelikli olarak denetçi bağımsızlığı gelmektedir. Ancak bağımsızlık, en az denetim sürecince olduğu kadar denetimin gözetimi içinde önemlidir. Yaşanan muhasebe skandalları ve finansal kriz sonrasında, kamunun denetim mekanizmasına olan güveninin yeniden

oluşturulması, gözetimin bağımsızlığında yatmaktadır. Löhlein tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, bağımsız denetimin bağımsız gözetimi AB ülkelerinin çoğunda sermaye piyasası kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, ülkeler arasında gözetim kurumlarının yapıları ve işleyişleri arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Lüksemburg, İtalya, Letonya ve Birleşik Krallık nispeten bağımsız gözetim organlarına sahipken; İrlanda, Portekiz ve Slovakya'nın sistemleri daha düşük seviyede bağımsızlık sergilemektedir (Löhlein, 2014: 1).

3.2.5.2. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulunun Denetimleri ve Yaptırımları

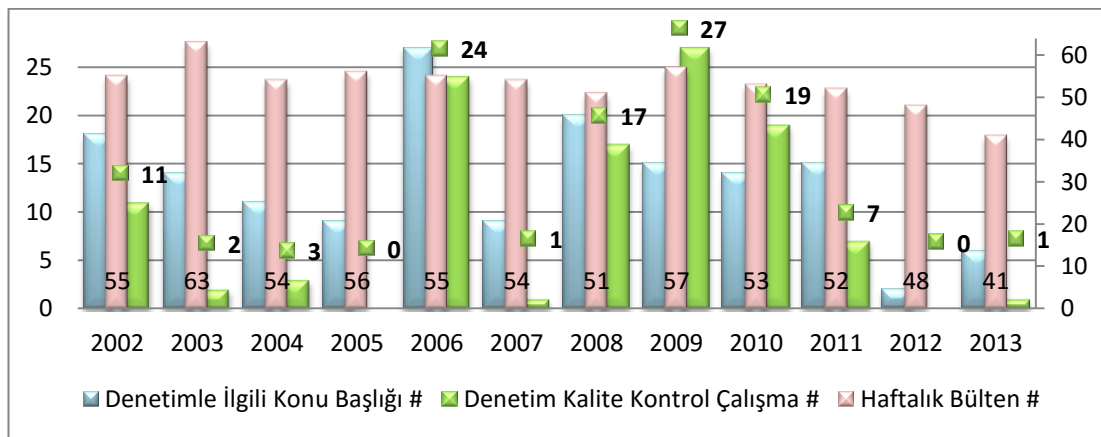
KGK'nin faaliyete geçtiği ve bu fonksiyonu üstlendiği tarihe kadar, denetim firmalarının faaliyetlerine yönelik kalite kontrol çalışmaları Türkiye’de SPK tarafından gerçekleştirilmiştir. Kurum tarafından 2011 yılında yayınlanan **47. Bülten**de (www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2011&sayi=47&submenuheader=null; s. 5) beyan edildiği üzere; AB'nin bağımsız denetime ilişkin Sekizinci Direktifinin 30'uncu maddesinde, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan inceleme sonuçlarından kamunun bilgilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Kurum bu bağlamda 2008–2010 yılları arasında gerçekleştirdiği kalite kontrol çalışmalarının sonuçlarını derleyerek, istatistikî veri olarak yalnızca bir defa yayınlamıştır.

Yapılmış olan kalite kontrol çalışmaları SPK haftalık bültenlerinde yer almaktadır. Türkiye’de denetimin kalitesinin değerlendirilmesine yönelik veri oluşturması bakımından haftalık bültenlerde yer alan denetim firmalarına yönelik saptamalar analiz edilmiştir. Bu amaçla SPK internet sitesinde yer alan 2002–2013 yılları arasında yayınlanmış bulunan 639 adet haftalık bülten incelenmiştir. Bunların arasında denetime ilişkin 160 konu başlığı saptanmıştır. Konu başlıkları analiz edildiğinde; SPK tarafından 112 adet denetim kalite kontrol çalışması (KKÇ) gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Kalite kontrol çalışmalarının sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 23: SPK Tarafından Gerçekleştirilen Kalite Kontrol Çalışmaları (2002–2013)

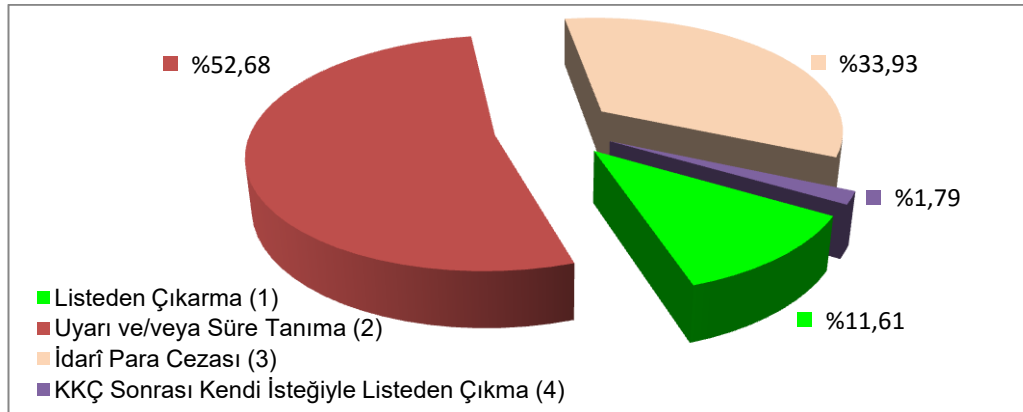
	Haftalık Bülten #	Denetim Kalite Kontrol Çalışma #	Denetimle İlgili Konu Başlığı #	Listeden Çıkarma (1)	Uyarı ve/veya Süre Tanıma (2)	İdari Para Cezası (3)	KKÇ Sonrası Kendi İsteğiyle Listeden Çıkma (4)
Toplam	639	112	160	13	59	38	2
2013	41	1	6	0	0	1	0
2012	48	0	2	0	0	0	0
2011	52	7	15	1	4	2	0
2010	53	19	14	0	12	7	0
2009	57	27	15	2	18	7	0
2008	51	17	20	4	9	4	0
2007	54	1	9	0	0	1	0
2006	55	24	27	2	11	9	2
2005	56	0	9	0	0	0	0
2004	54	3	11	1	0	2	0
2003	63	2	14	2	0	0	0
2002	55	11	18	1	5	5	0

Tabloda yer almamakla beraber, denetimle ilgili konu başlığı sayısına; listeye dâhil edilen 56 firmaya, denetçi sorumluluğunun dava hakkı doğurduğu bir vakaya ve kendi isteğiyle listeden çıkartılan 28 denetim firmasına ilişkin konu başlığı da dâhildir. Konu başlığı sayısına dâhil olmakla beraber, belirli bir tarihte bağımsız denetim yapması yasaklanıp, sonrasında yasağı kaldırılan denetçilere yönelik vakalar analiz edilmemiştir. Aşağıda haftalık bültenlerin analizine ait grafik bulunmaktadır.

**Grafik 8:** SPK Haftalık Bültenlerinde Yer Alan Denetim Kuruluşlarına İlişkin Konuların Yıllar İtibarıyla Dağılımı (2002–2013)

Tablo 23'te görüldüğü üzere, kalite kontrol çalışmaları sonrasında tüm yıllar itibarıyla on üç denetim firması, denetim yapmaya yetkili kılınan denetim firmaları

listesinden çıkartılmışlardır. Denetim firmalarına elli dokuz defa eksikliklerini tamamlama yönünde süre verildiği ya da firmaların doğrudan uyarı aldıkları anlaşılmaktadır. Yıllar itibarıyla otuz sekiz idarî para cezasının yer aldığı tabloda, ayrıca SPK tarafından gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmaları sonrasında iki denetim firmasının kendi talepleri doğrultusunda listeden çıkartıldıkları gözlenmektedir. Kalite kontrol çalışmaları sonuçlarına yönelik grafik aşağıda yer almaktadır.



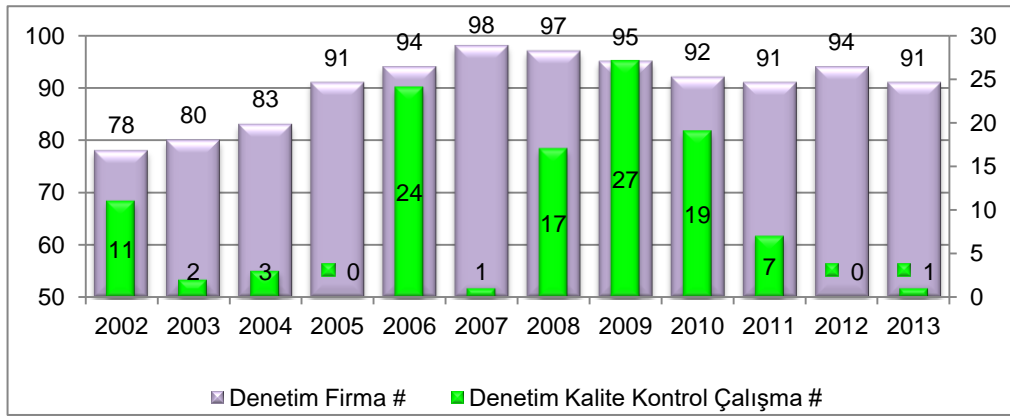
Grafik 9: Kalite Kontrol Çalışmalarının Bültenlerde Yer Alan Sonuçları (2002–2013)

SPK internet sitesinde yer alan yıllık faaliyet raporlarından edinilen verilere göre yıllar itibarıyla listede yer alan denetim firması sayılarıyla, yukarıda yer verilmiş olan çalışma verilerine dayanan yıllar itibarıyla gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmaları sayıları [Tablo 24](#)'te karşılaştırılmıştır.

Tablo 24: SPK Kalite Kontrol Çalışması Devir Hızı (2002–2013)

	Denetim Kalite Kontrol Çalışma #	Denetim Firma #	Denetleme Oranı	KKÇ Devir Hızı (Yılda)
Toplam	112	1084	%10,33	9,68
2013	1	91	%1,10	91,00
2012	0	94	%0,00	
2011	7	91	%7,69	13,00
2010	19	92	%20,65	4,84
2009	27	95	%28,42	3,52
2008	17	97	%17,53	5,71
2007	1	98	%1,02	98,00
2006	24	94	%25,53	3,92
2005	0	91	%0,00	
2004	3	83	%3,61	27,67
2003	2	80	%2,50	40,00
2002	11	78	%14,10	7,09

Tablodan görüldüğü üzere yıllar itibarıyla gerçekleştirilen 112 adet kalite kontrol çalışması sayısının, denetim firması sayılarına bölünmesi sonucunda, her yıl yaklaşık olarak denetim firmalarının yüzde 10,33'ünün kalite kontrol çalışmalarına konu oldukları anlaşılmaktadır. Buradan çıkarılabilecek olan sonuç; on iki yıllık süreç içerisinde her firmaya yaklaşık olarak on yılda bir sıra gelmesidir. Ortaya çıkan istatistikî verilerin gösterildiği grafik aşağıda yer almaktadır.



Grafik 10: SPK Kalite Kontrol Çalışması Devir Hızı (2002–2013)

Kalite kontrol çalışmaları başka bir açıdan ele alındığında ortaya denetim firmalarının sağladıkları hizmetlerin kalitesine yönelik bir takım saptamalar da çıkmaktadır. Kalite kontrol çalışmalarından arzu edilen sonucun sağlanabilmesi için SPK, BDDK, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) benzeri kuruluşların listelerinde yer alan denetim firmalarının pazar payları, denetledikleri şirket sayıları, bu şirketlerin bilançolarında yer alan toplam varlık büyüklükleri incelenmiştir.

Yapılan bu çalışma ile firma adı ve büyüklüğünün, Dört Büyükleme anlaşma yapmış olmanın, firma tercihinde anlamlı bir etkisi olup olmadığı anlaşılmaya çalışılmıştır. Denetlenen şirketlerin tercihlerinin altında yatan etkenler saptandıktan sonra, ikinci aşamada; ortaya çıkan belirli sayıdaki denetim firmasının SPK bültenlerinde kalite kontrol çalışmalarına konu olup olmadıkları, yani idarî para cezası, uyarı, listeden çıkarılma ve benzeri bir yaptırımlarıyla karşılaşp karşılaşmadıkları incelenmiştir.

Bu amaçla 20.04.2013 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul'da kote olan 549 şirketin verilerine, Kamuyu Aydınlatma Plâtformu'nda (KAP) yer alan dinamik sorgulamalardan yararlanılarak ulaşılmıştır. Her ne kadar kalite kontrol çalışmaları

amacıyla kullanılmak amacını gütmemişse de, verilerin tamlığı ve sürekliliği göz önünde bulundurularak aynı çalışma 2014 yılı nisan ayında Borsa İstanbul'da kote olan 604 şirket için tekrar edilmiştir. Kalite kontrol çalışmaları analizinde 2012–2013 dönemi verileri değerlendirilmiştir.

Tablo 25: Denetim Firmalarının Denetim Müşterilerinin Varlık Büyüklüğü Perspektifinden Pazar Payları

	Toplam Varlık Büyüklüğü* (Milyon TL)	Şirket #	Toplam İçindeki Payı (TL)	Toplam İçindeki Payı (Şirket #)
BİST Şirketleri (2013–14)	2.419.990	604	%100,0000	%100,0000
BİST Şirketleri (2012–13)	1.944.601	549	%100,0000	%100,0000
Denetim firması belirtilen (2013–14)	2.417.949	500	%99,9156	%85,4305
Denetim firması belirtilen (2012–13)	1.942.564	458	%99,8952	%83,4244
Pazar payı %1 ve yukarisına hizmet veren 15 denetim firması (2013–14)	2.396.289	419	%99,1042	%81,2016
Pazar payı %1 ve yukarisına hizmet veren 13 denetim firması (2012–13)	1.932.176	375	%99,4653	%81,8777
Dört Büyüklerle anlaşması olan denetim firmaları (2013–2014)	2.358.854	304	%97,4737	%50,3311
Dört Büyüklerle anlaşması olan denetim firmaları (2012–2013)	1.888.802	267	%97,1306	%48,6339

* : denetim firmalarının müşterisi olan şirketlerin

Kalite kontrol çalışmalarından bahsedilen yukarıdaki bölümde, her denetim firmasına yaklaşık olarak on yılda bir sıra geldiği belirtilmiş olmakla beraber, tüm firmaların sürekli kalite kontrol çalışmasına konu olmasının çok da anlamlı olmadığı yukarıdaki tablodan anlaşılmaktadır. Denetim firmalarının denetim müşterilerinin varlık büyüklüğü perspektifinden pazar payları tablosunun ortaya çıkardığı sonuç, borsada kote olan şirketlerin sayısal olarak yüzde 50,33'üne, varlık büyüklüğüne göre yüzde 97,47'sine Dört Büyüklerin hizmet vermekte olduğudur. İlk on beş denetim firmasının kalite kontrol çalışmalarına konu edilmesi, doğal olarak piyasanın yüzde 99,10'unun yani neredeyse tamamının kalite kontrolüne tabi tutulması anlamını taşımaktadır. Kalite kontrolü söz konusu olduğunda yüzde yüz örnekleme getireceği faydanın, yüklediği maliyetin yanında düşük kalacağı bilinmektedir. Nitekim Okur'un SPK Yeterlik Etüdüde incelenen gelişmiş beş

ülkede, öncelikle finansal sistemin riskini en çok üstlenen büyük bağımsız denetim kuruluşlarının denetlendiği, faaliyet plânının, kuruluşların yaptıkları işin niteliği ve niceliği esas alınarak oluşturulduğu belirtilmektedir (Okur, 2007: 26).

SPK kalite kontrol çalışmaları, pazar payının belirlenmesine yönelik 2012–13 yılına ait çalışmada ortaya çıkan 13 denetim firmasına yönelik olarak tekrar gözden geçirildiğinde, aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Denetimle ilgili yüz elli sekiz konu başlığı içinden yirmi bir tanesi anılan denetim firmalarına yöneliktir. Yirmi bir konu başlığı; on iki adet uyarı ve/veya süre tanımayı, on defa idarî para cezasını, bir defa kendi isteğiyle listeden çıkarılmayı ve beş adet listeye dâhil edilmeyi kapsamaktadır. Böylelikle, uyarıların yüzde 20,34'ü ve idarî para cezalarının da yüzde 26,31'i pazarın ilk on iki firmasına verilmiştir, Dört Büyüklerle anlaşması olan denetim firmaları da bu gruptadır.

3.2.5.3. ABD'de Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları

SOX Yasası'nın 105. Maddesi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) Kurul'a kayıtlanan SMMM firmaların ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve cezalandırılması için geniş yetkiler vermiştir (<http://pcaobus.org>, 16.01.2015). Kurul'un yetkileri çerçevesinde aşağıda listelendiği şekliyle, on farklı yaptırım seçeneği bulunmaktadır (PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 005, 2003: A1–31, A1–32):

- Tescilin, geçici olarak askıya alınması veya iptali,
- Kişinin, herhangi bir tescilli malî müşavirlik firmasında çalışmasının geçici/kalıcı olarak askıya alınması ya da tamamen men edilmesi,
- Böyle bir kişi/firmanın faaliyetlerinin, işlevlerinin veya çalışmalarının, geçici/kalıcı olarak sınırlandırılması,
- Yukarıda anılanların ihlâli durumunda, her ihlâl için idarî para cezası verilmesi:
 - gerçek şahıslar için 100.000 doları, diğer şahıslar için 2.000.000 doları geçmeyen idarî para cezası,
 - Yasanın 105(c)(5) Bölümünde anılan durumlar için; gerçek şahıslar için 750.000 doları, diğer şahıslar için 15.000.000 doları geçmeyen idarî para cezası,
- Kınama,

- İlâve meslekî eğitim ve öğretimin istenmesi,
- Tescilli malî müşavirlik firmasının, Kurul'un onayını alarak; firmanın Yasaya, Kurul'un kurallarına, Menkul Kıymetler Yasası'nın denetim raporunun hazırlanması ve yayınlamasına yönelik hükümlerine ve muhasebecilerin uyması gereken meslekî standartlara uyumunun gözlenmesi ve raporlanması için bir bağımsız gözlemciyle anlaşması,
- Yukarıdaki maddede anılan gerekliliklere uyumun sağlanmasına yönelik politikaların tasarlanması için, danışması veya başka bir danışmanla anlaşmasının istenmesi,
- Tescilli malî müşavirlik firmasından ya da böyle bir firmada çalışan kişiden; denetimin kalitesini iyileştirmek veya Yasaya, Kurul'un kurallarına, Menkul Kıymetler Yasası'nın denetim raporunun hazırlanması ve yayınlamasına yönelik hükümlerine ve muhasebecilerin uyması gereken meslekî standartlara uyumun sağlanması için gereken politikaların benimsenmesini, uygulanmasını veya diğer görevleri yerine getirmesinin istenmesi,
- Tescilli malî müşavirlik firmasının, bağımsız gözden geçirme için anlaşması ve bir veya daha fazla [denetim] anlaşması için rapor hazırlanmasının istenmesi.

Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. Aşağıdaki tablo bu ilânların değerlendirilmesi sonucunda oluşturulmuştur. Çalışmanın çeşitli bölümlerinde, küresel denetim pazarının Dört Büyüklerin hegemonyasında olduğu belirtilmiş, çok sayıda veri Dört Büyükleri vurgulayacak şekilde oluşturulmuştur. Aynı yaklaşıma bu analizde de sadık kalınmıştır.

Tablodan görüldüğü üzere; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) tarafından Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin Amerika Birleşik Devletleri sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, 2004–2014 yılları arasında toplam 2.310 adet denetimin kalite kontrol incelemesi yapılmıştır. İncelemelerin sayıca en çok 2011 yılında yapıldığı; 2008'den bu yana yapılan incelemelerin yılda yaklaşık yüzde on civarında olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 26: ABD'de Yıllar ve Dört Büyükler İtibarıyla Kalite Kontrol Amaçlı İncelenen Denetim Sayıları

	İnceleme #	Yılın Toplam İçindeki Payı	Deloitte Touche	Ernst & Young	KPMG	PwC*	Dört Büyüklerin Yıl Bazında İncelenme Sayısı	Dört Büyüklerin Yıl Bazında İncelenme Yüzdesi
2004	4	% 0,17	1	1	1	1	4	% 100,00
2005	172	% 7,45	1	1	1	1	4	% 2,33
2006	205	% 8,87	1	0	0	1	2	% 0,98
2007	170	% 7,36	1	2	4	1	8	% 4,71
2008	259	% 11,21	4	5	5	5	19	% 7,34
2009	214	% 9,26	2	1	3	3	9	% 4,21
2010	220	% 9,52	5	5	7	4	21	% 9,55
2011	344	% 14,89	20	13	14	16	63	% 18,31
2012	257	% 11,13	5	7	9	12	33	% 12,84
2013	257	% 11,13	7	13	9	14	43	% 16,73
2014	208	% 9,00	9	5	11	7	32	% 15,38
	2.310	TOPLAM	56	53	64	65	238	% 10,30
Firmanın Dört Büyükler arasındaki payı			% 23,53	% 22,27	% 26,89	% 27,31	% 100,00	
Firmanın Genel Toplam içindeki payı			% 2,42	% 2,29	% 2,77	% 2,81	% 10,30	

*PwC: PricewaterhouseCoopers

İncelemelerin başladığı 2004 yılında Dört Büyük denetim firması dışında inceleme olmadığı görülmektedir. Dört Büyüklerin 11 yılda toplam 238 adet inceleme geçirdiği, bunun toplam içindeki payının yüzde 10,30 olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Dört Büyüklerin, son beş yıldaki toplam incelemeler içindeki paylarının ortalaması yüzde 14,56'dır. Dört Büyükler kendi aralarında kıyaslandığında; yüzde 27,31'le denetimleri en çok incelenen firmanın PricewaterhouseCoopers, en az incelenirse Ernst & Young olduğu görülmektedir. Genel olarak her birinin hemen hemen eşit olarak incelemeye girdiği ortadadır. Dört firmanın denetimlerinin en çok inceleme geçirdiği yıl, 2011 yılıdır.

Kurul, yaptığı kalite kontrol incelemeleri sonucunda bir süreç başlatmaktadır. İnceleme sonucunda bulunan eksiklerin ve hatalı uygulamaların, denetim firmasına bildirilmesini takip eden süreçte, firmanın gerekli önlemleri alması beklenmektedir. Süreç son bulduğunda, firma kendinden beklenenleri tatminkâr biçimde yerine getirmemiş olursa, kamu bilgilendirilmektedir.

Deloitte & Touche LLP, 2008–2009; Ernst & Young LLP, 2010–2011;

KPMG LLP, 2011–2012 ve PricewaterhouseCoopers LLP, 2009 ve 2010 yıllarına ait iki inceleme raporu sonucunda gerekenleri yapmadıkları gerekçesiyle kamuya ifşa edilmişlerdir.

Aşağıda listelenen denetim firmaları, yıllık olarak denetlenen firmalardır (<http://pcaobus.org>, 17.01.2015):

- BDO USA, LLP
- Crowe Horwath LLP
- Deloitte & Touche LLP
- Ernst & Young LLP
- Grant Thornton LLP
- KPMG LLP
- MaloneBailey, LLP
- McGladrey LLP
- PricewaterhouseCoopers LLP

Tabloda verilen sayılar, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) incelemek istediği, ancak denetimin gerçekleştirildiği ülke mevzuatının izin vermediği 340 denetimi kapsamamaktadır. İncelenemeyen denetimlerin yüzde 63,53'ü, yani 216'sı Dört Büyüklere bağlı denetim firmaları tarafından yapılmıştır. Kurul'un inceleme yapamadığı ülke/bölgelerin başında Çin ve Hong Kong gelmektedir. Diğer ülkeler Belçika, Yunanistan, Polonya, İtalya, Macaristan, İrlanda ve Lüksemburg'dur.

3.2.5.4. ABD'de Sermaye Piyasası Kurulu Yaptırımları

Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya Kurul'da listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır. Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) Uygulama Kuralları, bir SMMM'yi ya da SMMM firmasını, gerekli kalifikasyonların yokluğu ya da etik dışı veya uygunsuz profesyonel davranış nedeniyle, halka açık şirketlerin finansal tablolarıyla ilişkilendirilmekten geçici veya kalıcı olarak men etmek hakkını verir ([Arens et al., 2012: 117](#))

Son yıllarda, Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) bazı bireysel SMMM'leri, Kurul'un müşterilerinin herhangi bir denetimini yapmaktan geçici olarak alıkoymuştur. Benzer şekilde bazı SMMM firmalarını herhangi yeni bir Kurul müşterisini kabul etmelerini bir süreliğine, örneğin altı aylığına yasaklamıştır. Bazı hallerde, Kurul büyük bir SMMM firmasının faaliyetlerinin diğer bir SMMM firması tarafından detaylı olarak gözden geçirilmesini istemiş veya SMMM firmalarından faaliyetlerinde değişiklikler yapmalarını istemiştir. Bireysel SMMM'ler ve onların firmalarından da sürekli eğitim programlarına katılmaları istenmiştir. Bu tarz yaptırımlar Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) tarafından yayınlanır ve sıklıkla iş dünyası basınına raporlanır, bu da sisteme dâhil olanların şiddetle utanmalarına yol açar. Kurul'un yaptırımda bulunma yetkisi, denetçilerin yükümlülükleriyle yakın ilişkidir (Arens et al., 2012: 118).

Arens ve arkadaşlarının konuyu ele alış biçimlerinden, Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) yaptırımlarını ağır buldukları kanısı doğmaktadır. Ancak, uygunsuz davranışlarıyla topluma zarar veren birey ve firmaların teşhir edilmesinin yaratacağı aşağılanma duygusu ve zedelenen şöhretleri; paydaşların gördükleri maddî manevî türlü zararların karşısında ödenen bedel olarak görülmelidir.

Sermaye Piyasası Kurulunun (*Securities and Exchange Commission* - SEC) internet sitesinde malî müşavirlik firmalarına uyguladığı yaptırımlar yer almaktadır. Yaptırımlar, Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (*Accounting and Auditing Enforcement Releases* - AAERs) olarak adlandırılmakta ve yıllar itibarıyla, üçer aylık dönemler halinde tasniflenmektedir (www.sec.gov, 18.01.2015). Her uyarı hakkındaki bilgilere, ilgili dosya vasıtasıyla anında ulaşılabilir. Aşağıdaki tabloda Kurul'un yaptırım duyurularının detayları bulunmaktadır.

Tablo 27: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (2004–2014)

		4. Çeyrek	3. Çeyrek	2. Çeyrek	1. Çeyrek
Toplam	1.624	310	501	394	419
%	% 100,00	% 19,09	% 30,85	% 24,26	% 25,80
Yıllar Ortalaması	148	28	46	36	38
2014	95	30	28	14	23
2013	87	20	31	21	15
2012	85	20	23	14	28
2011	127	25	27	42	33
2010	129	29	45	26	29
2009	180	39	52	45	44
2008	151	20	51	37	43
2007	232	24	109	41	58
2006	169	40	33	49	47
2005	191	30	57	45	59
2004	178	33	45	60	40

Tablodan görüldüğü üzere, en çok duyurunun yayınlandığı yıl, 232 duyuruyla 2007; en az duyurunun yayınlandığı yıl ise 85 duyuruyla 2012 yılıdır. On bir yılın ortalaması 148 duyuru olup; en çok duyuru yayınlanan dönemin, yılın üçüncü çeyreği olduğu görülmektedir. Belirli bir konuda ilgili taraflara bilgilendirme yapılmasıyla başlatılan süreç, yapılan yazışmaların ve hatta süre uzatımlarının dahi duyurulmasına yol açtığından, yalnızca duyuru sayısına bakılması, yaptırımların değerlendirilmesi için yeterli değildir.

Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyurularından (*Accounting and Auditing Enforcement Releases - AAERs*) elde edilen veriler, Dört Büyükler açısından ele alındığında aşağıdaki [tablo](#) ortaya çıkmaktadır.

Tablo 28: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları–Dört Büyükler (2004–2014)

		Dört Büyüklerin Oranı	Dört Büyüklerin Toplamı	Deloitte Touche	Ernst & Young	KPMG	PwC
Toplam	1.624	% 2,96	48	11	13	13	11
2014	95	% 21,05	20	5	5	5	5
2013	87	% 0,00	0	0	0	0	0
2012	85	% 5,88	5	2	1	1	1
2011	127	% 3,15	4	1	1	1	1
2010	129	% 0,78	1	0	0	0	1
2009	180	% 1,67	3	0	3	0	0
2008	151	% 0,66	1	0	1	0	0
2007	232	% 0,86	2	0	2	0	0
2006	169	% 0,59	1	0	0	1	0
2005	191	% 4,19	8	3	0	4	1
2004	178	% 1,69	3	0	0	1	2

*PwC: PricewaterhouseCoopers

Tüm yıllar itibarıyla, duyuruların yüzde 2,96'sı, yani 48 adedi Dört Büyüklerin adlarını içermektedir. Dört Büyüklerin her birinin, beşer kez duyurularda yer aldığı 2014 yılında; duyuruların dörder tanesinde, dört firmanın da adı aynı vakada—Çin'de gerçekleştirilen denetimle ilişkili olarak—duyurularda dört defa yer almıştır (www.sec.gov, [AAER](#) No. 3612, 2014). Bu durum yukarıda [Tablo 27](#)'nin altında yapılan açıklamaya dayanak oluşturmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) tarafından yapılan denetimlerin, bazı durumlarda Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) tarafından başlatılanlarla örtüştüğü, bazen de herhangi bir bağlantı olmadığı unutulmamalıdır. Özetlemek gerekirse, ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) denetim firmalarını kapsayan gözetim raporlarını kamu ile paylaşmaktadır. Paylaşımın ilk aşamasında yalnızca ilgili denetim firması ve denetçinin isimlerine, raporun hangi dönemi kapsadığına yer verilmekte ve denetim firmasına gerekli düzenlemeler yapması için süre tanınmaktadır. Denetim firmasının gereken düzenlemeleri kendisine tanınan süre zarfında yapmadığı hallerde, saptamalarını tüm açıklığıyla kamuya duyurmaktadır.

Birleşik Devletler örneğine benzer şekilde, Türkiye'de denetim kalitesine yönelik kamu gözetimi kurulu yetkili ekiplerinin gerçekleştirdikleri kalite kontrol çalışmalarının sonucunda düzenlenecek olan raporun, denetim firmalarının müşteri firmalarına iletilmesi ve/veya anılan raporların kamuya açılması ile kalite kontrol çalışmalarına yeni bir boyut getirilebilir. Nitekim bu raporlama modeli hâlihazırda İngiltere'de de Finansal Raporlama Kurulu (*Financial Reporting Council - FRC*) tarafından uygulanmaktadır (www.frc.org.uk, 05.05.2013, [Audit Quality Review](#)).

Kamu gözetiminin etkililiği, denetim firmaları ve denetçilerin düzenli ve sürekli olarak denetlenmesiyle ilişkilidir. Meslektaş gözüyle inceleme özendirilmeli, standartlara ve yasalara uymayan kişi ve kurumlara gerçek anlamda caydırıcı cezaî yaptırımlar uygulanmalıdır. Denetim firmalarının kendileri hakkında şeffaf ve zamanında raporlama yapmaları sağlanmalıdır. Endüstri yapısı yoğunlaşmaya daha az fırsat verecek biçimde düzenlenmeli, ancak yeterli denetim ekibine sahip olmayan mikro boyuttaki denetim firmalarının birleşmeleri özendirilmelidir.

Bağımsız denetimin kalitesi başlığı altında buraya kadar ortaya çıkan ve etken olan kalite unsurları aşağıdaki tabloda derlenmiştir.

Tablo 29: Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları

	Unsur	Açıklama
Denetim firması	Organizasyon Yapısı	
	Yan/Dolaylı Ortaklıkları	
	İş Modeli	Geleceğe dair hedefler, birleşme ve satın almalar
	Verilen Hizmetlerin Çeşitliliği	Bunun bağımsızlık üzerindeki etkileri
	Dolaylı Pay Sahipleri	Vergi, Muhasebe, Denetim
	Yasalara Uyma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Standartlarına Uyma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	İnsan Kaynakları Politika ve Yöntemleri	
	Kalite Kontrol Sistemi	
	Verdiği Hizmetlerin Bağımsızlık Üzerindeki Etkileri	
	Eğitim Politikaları	
	Denetlediği Şirket Sayısı	
	Denetim Profesyoneli Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati	
	Denetim Profesyoneli Yıllık Elde Tutma Oranı	
	Etik Politika ve Uygulamaları	
	Bağımsızlık	Derecesi ve Sürdürülebilirliği
	Ücretin kimin tarafından ödendiği	
	Müşteriden Elde Edilen Ücretin Tatminkârlığı	Fiyat rekabeti
	Denetim Profesyonellerinin Ortak Denetçilere Oranı - Kaldıraç	
	Çalışanların Bir Denetim Üzerinde Harcadığı Zaman	
Her Denetim Profesyoneli İçin Faturalandırılabilen Çalışma Saatleri		
Her Ortak Denetçinin Yönettiği Faturalandırılabilen Denetim Profesyoneli Çalışma Saati		
Yerel Büro/Ortak		
Ağ Tasarımı	Şirketlerden oluşan ağ	
Denetçi	Bağımsızlık	
	Yasalara Uyma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Standartlarına Uyma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Profesyonellerinin Ortalama Deneyim Yılı	
	Denetlediği Şirket Sayısı	
	Müşteri ve endüstrisi hakkında bilgi ve deneyim	
	Rotasyon	
	Beyan/Görüş Tekrarları	
	Meslekî Şüphencilik	
	Kendine Aşırı Güven Duyma	

	Unsur	Açıklama
Müşteri	Yönetim Kurulunun Nitelikleri	Uzmanlık alanı, tecrübe, saygınlık, dürüstlük vb.
	Denetim Komitesinin Nitelikleri	
	İç Kontrol Sisteminin Etkililiği	
	Açıklanmış Finansal Tabloların Değişiklik Sonrası Tekrar Bildirimi	
	Organizasyon Yapısı	
	Kurumsal Yönetim	
	Sosyal Sorumluluk	
	Performansa Bağlı Teşvik Primi Uygulamalarının Varlığı	İşletme yönetiminin taraflı davranma olasılığı
	Yasalara Uyma, Standartlara Uyum	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
Kamu Otoritesi	Kamu Gözetiminin Etkililiği	Kalitenin sürekli gözlemlenmesi
	Meslektaş Gözüyle İnceleme	
	Siyasî Erkten Bağımsızlık	
	Bağımsız Denetimle İlgili Kamu Otoritelerinin Organizasyon Yapısı	
	Etkin Kontroller	
	Standartlara ve Yasalara Uymayan Kişi ve Kurumlara Cezaî Yaptırım Uygulanması	
	Endüstri Yapısı	

Tabloda özetlendiği haliyle, denetim kalitesi üzerinde çok sayıda etken bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı denetim firmasından kaynaklanan, bazıları firmanın denetiminde olan, oluşturduğu organizasyon yapısı ve sahip olduğu beşeri kaynaklardan etkilenen unsurlardır. Denetim firmasından çok ayrı düşünülmesi de denetçinin şahsından, kişilik yapısından, aldığı eğitim ve yetiştiği çevre de bağımsız denetimin kalitesi üzerinde etkenlerdir.

Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları isimli tabloda yer alan unsurlar Dördüncü Bölümde yer alan araştırmanın esasını oluşturmaktadır. Tabloda yer alan unsurlardan yola çıkılarak; denetçilere, denetim firmaları yöneticilerine ve denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerine yönelik sorular hazırlanmış ve anketler tasarlanmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmada Dördüncü Bölüme gelene kadar, bağımsız denetim ve kalite arasındaki ilişki ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu bölümde, Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının, denetim firmalarının istihdam ettiği denetçilerin ve denetimin müşterisi olan şirketlerin sürece olan katkı ve etkilerini ortaya koymak amacı güden araştırma ve sonuçları yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Sınırlılıkları

Kalite konusu her sektörden, her ölçekten kurumun meselesidir. Kurumsallaşmış firma ve şirketlerin ise sürdürülebilirlikleri ve sorumlulukları göz önünde bulundurulduğunda kalite, asla göz ardı edemeyecekleri bir unsurdur. Halka açık olmayan şirketler de doğal olarak çeşitli kanunlara tâbi olarak çalışmaktadır ancak, çalışma halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde kalite unsuruna odaklanmıştır. Bu nedenle araştırma, denetim piyasasında halka açık şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştiren ve hâlihazırda faal olan bağımsız denetim firmalarını kapsamaktadır. Halka açık şirketler açısından bakıldığında, araştırma yalnızca Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık şirketleri kapsamaktadır. Denetçiler ise herhangi bir kısıtlama gözetilmeksizin araştırmaya dahil edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmanın modeli, üç farklı grup üzerinde gerçekleştirilen araştırmanın her bir grup için evren ve örneklem seçimi, verilerin toplanması ve verilerin çözümlenmesi ile yorumlanması yer almaktadır.

4.2.1. Araştırma Modeli

Bu çalışma, literatür taraması ve anket şeklinde plânlanmıştır. Çalışmanın sürdürüldüğü dönem içerisinde KGK'nin teşekkül ettirilmesi, bağımsız denetim alanında çok sayıda değişikliği beraberinde getirmiştir. Çalışmanın anketlerden oluşan kısmı için araştırma üç ayrı koldan yürütülmüş ve sonlandığında, sonuçlar

bütünleştirilmiştir. İlk anket denetim firmalarının yöneticileri tarafından yanıtlanmak üzere tasarlanmış ve uygulanmıştır. İkinci anket, her kademedeki yönetici olmayan denetçilere uygulanmıştır. Başdenetçiler, kıdemli denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları bu anketi yanıtlamışlardır. Üçüncü anket denetim firmalarının müşterisi olan şirketlere uygulanmıştır. Anketin; müşteri şirketlerin genel müdürleri, finansman ve muhasebe yöneticileri veya varsa denetim komiteleri tarafından ya da konuyla ilgili uzmanlar tarafından yanıtlanması öngörülmüştür. Her üç anket de “(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok (5) Kısmen Katılıyorum (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerinden oluşan yedili Likert Ölçeğine sahiptir. Ayrıca, anketlerde kişisel görüşlerin ifade edilmesine olanak tanıyan alanlar bulunmaktadır.

4.2.2. Evren ve Örneklem

Araştırma üç farklı grup üzerinde gerçekleştirildiğinden, her biri için evren ve örneklem seçimine yönelik açıklamalar ayrı ayrı olmak üzere aşağıda yapılmıştır.

SPK 2012–2013 döneminde 93 denetim firmasına bağımsız denetim yapma yetkisi vermiştir. BDDK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firması sayısı ise 42 olup, bir tanesi hariç tamamı SPK listesinde yer almaktadır. Hariç olan denetim firması hâlihazırda aktif değildir. EPDK bağımsız denetim yapmaya yetkili 85 firma arasından yine bir tanesi hariç, tamamı SPK listesinde mevcuttur. Hariç olan denetim firması hâlihazırda aktif değildir. Türkiye Sigorta Birliği (TSB) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaları Hazine Müsteşarlığı internet sitesinde yer almakta olup sayısı 34’tür. Bunlardan üç adedi hariç, kalanlar SPK listesinde bulunmaktadır. Hariç olan denetim firmaları ya faal durumda değildir, ya da kendi isteği ile listeden çıkmıştır.

Bağımsız denetim firma sayıları 2012–2013 döneminde aşağıdaki gibidir:

SPK listesinde yer alan firma sayısı	93
EPDK listesinde yer alan ilâve firma sayısı	1
TSB listesinde yer alan ilâve firma sayısı	3
BDDK listesinde yer alan ilâve firma sayısı	1
<hr/>	
Toplam.....	98 firma.

Çalışmanın devam ettiği dönem olan 2013–2014 döneminde KGK tarafından KAYİK denetimi yapmakla yetkilendirilen denetim firmaları toplam sayısı 87'dir. Çalışma Borsa İstanbul'da kote olan şirketleri denetleyen denetim firmalarına odaklanmıştır. Bu amaçla 01.07.2013 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul'da kote olan şirketlerin işlem görenlerine ait verilere, Kamuyu Aydınlatma Platformu kanalıyla ulaşılmıştır. Süreç içerisinde çalışma 2014 yılı Nisan ayında tekrarlanmıştır.

Cari dönemde 12.04.2014 itibarıyla 604 şirket borsada listede bulunmaktadır, bu tarihte 516 Borsa şirketinin denetim firması bildirilmiş durumdadır. Belirtilen tarihte on altısına ait finansal tablo bilgileri sistemde yer almadığından, bu şirketler ve ilişkili denetim firmaları değerlendirme dışı bırakılmıştır. Geriye kalan 500 şirketin denetimlerini gerçekleştirmek üzere [59 denetim firması](#) belirlenmiştir. Oluşturulan listeler kullanılarak anketler, internet üzerinden gönderilmiş ve yanıtlar toplanmıştır. KAYİK denetimi yapmaya KGK tarafından yetkilendirilen denetim firmaları anketin evrenini oluşturmaktadır. Anket çalışmasının evrenini yukarıda gösterildiği şekle ve öncesinde yer alan paragraftaki açıklamalara dayanarak toplam 59 denetim firması oluşturmaktadır.

Denetim firmaları tarafından istihdam edilen denetçiler araştırmanın son ayağını oluşturmaktadır. Denetçilerin iletişim bilgileri herhangi bir internet sitesinde topluca yayınlanmamaktadır. On iki aylık süreç içerisinde, gerek denetim firmalarının internet sitelerinden, gerekse KGK tarafından yayınlanan, 06.04.2014 tarihi itibarıyla sertifika eğitimi alan denetçilerin 6686 kişilik isim listesinden yola çıkılarak yaklaşık 1500 e-posta adresi türetilmiştir. KGK listesi herhangi bir denetim firmasına bağlı olmayan denetçileri de kapsadığından, adres türetme işlemi sadece bağlı olduğu firma adı belirtilmiş olan denetçiler ile sınırlı tutulmuştur. İsimlerden türetilen adreslerin öncelikle geçerli bir adres olması, sonrasında da yanıtlanması tamamen tesadüfe dayalı olmuştur. Denetçilerin yıl boyunca eksilmeyen çalışma tempoları, kendi ifadeleriyle anketlere katılmalarının önünde engel oluşturmaktadır. Kurulan kişisel bağlantılar da denetçilerin anketleri yanıtlamasında arzulanan başarıyı sağlamamıştır.

4.2.3. Verilerin Toplanması

Denetim firmaları yöneticilerine yönelik olan anket, denetim firmalarında çalışan yönetici konumundaki denetçilere e-posta yolu ile ve bu amaçla kullanılan

SurveyMonkey sistemi üzerinden gönderilmiştir. Anket tasarımı kısmî yanıtları engelleyecek şekilde tasarlandığından tüm anketler tam olarak yanıtlanmıştır. Gönderilen anketler 24 yanıt almıştır. Böylelikle yanıtlanma oranı yüzde 40,68 olarak gerçekleşmiştir.

Denetim firmalarının yöneticilerine uygulanan anket dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılanların demografik özellikleri belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise katılımcıların görüş ve beyanları doğrultusunda, denetim firmalarının organizasyon yapıları ve bunların yarattığı sorunlar saptanmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölüm, denetçi özelliklerinin denetimin kalitesi üzerindeki etkilerine denetim firması yöneticilerinin bakış açısını anlamaya yöneliktir. Dördüncü bölüm, denetim firmasının denetim sürecine yaklaşımını belirlemeye çalışmaktadır.

Denetlenen borsa şirketlerinin yöneticilerine yönelik olan anket için ilk olarak 2012–2013 döneminde Kamuyu Aydınlatma Platformu internet sitesinde yer alan firmaların iletişim adresleri kullanılmış ve 518 adrese gönderim yapılmıştır. Yanıtların beklenenin çok altında kaldığı görüldüğünde, 2013–2014 döneminde çok daha detaylı veri sağlamaya başlanan Kamuyu Aydınlatma Platformu internet sitesinden tekrar faydalanılmış ve yatırımcı ilişkilerinden sorumlu olduğu belirtilen personelin e-posta adresleri saptanmıştır. Yaklaşık 518 şirketin sayfaları tek tek ziyaret edilmiş ve yönetim kurulu üyelerinin, icra kurulu üyelerinin, genel müdür, koordinatör ve benzeri kişilerin isimleri belirlenmiştir. Sonraki aşamada, 518 şirket için yaklaşık 1600 adres türetilmiştir.

Anket, denetim firmalarında çalışan yönetici konumdaki denetçilere e-posta yolu ile ve bu amaçla kullanılan SurveyMonkey sistemi üzerinden gönderilmiştir. Anket tasarımı kısmî yanıtları engelleyecek şekilde tasarlandığından tüm anketler tam olarak yanıtlanmıştır. Gönderilen anketler 148 yanıt almıştır. Böylelikle yanıtlanma oranı yüzde 29,60 olarak gerçekleşmiştir.

Denetlenen borsa şirketlerinin yöneticilerine uygulanan anket örtük biçimde dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılanların demografik özellikleri ve çalıştığı şirketin sektörü ve yönetim kurulunun yapısı belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise, iç kontrol, denetim kurulu, denetim komitesi, denetim firmasının seçimi, anılan kurul ve komitelerde yer alanların meslekleri ve sayıları gibi sorulara yer verilmiştir. Üçüncü bölüm, denetçi özelliklerinin denetimin

kalitesi üzerindeki etkilerine denetim firması yöneticilerinin bakış açısını anlamaya yöneliktir. Dördüncü bölüm, denetlenen şirketlerin denetim sürecine yaklaşımını belirlemeye çalışmaktadır.

Araştırmanın son grubu olan denetçilere yönelik ankete ilişkin süreç yukarıda anlatıldığından burada tekrar edilmeyecektir. Sürecin sonucunda 93 yanıt elde edilmiştir. Son grup için yanıtlanma oranı hesaplanması anlamlı olmadığından, istatistikî analiz için yeterli data elde edildiğinin belirtilmesi yeterli olacaktır.

Denetçilere uygulanan anket demografik özellikleri saptamaya yönelik giriş bölümünden, denetçi özelliklerinin denetimin kalitesi üzerindeki etkilerine denetçilerin bakış açısını anlamaya yönelik olan ikinci bölümden ve denetçinin denetim sürecine yaklaşımını belirlemeye çalışan üçüncü bölümden oluşmaktadır.

4.2.4. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Sorulara verilen cevaplar istatistiksel yöntemler kullanılarak değerlendirilmiştir. Sonuçlar yorumlanmış, bildirilen görüşler yorumlara eklenmiştir.

4.3. Bulgular ve Yorum

Bu bölümde araştırmada elde edilen bulguların grafikler vb. eşliğinde yorumlanmasına yer verilmiştir.

4.3.1. Denetçilere Uygulanan Anket

Anketin denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçiler göz önünde bulundurularak; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok (5) Kısmen Katılıyorum (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine sahip 14 sorusu bulunmaktadır. Ayrıca altı soru kanalıyla denetçilerin kendi yargıları ölçülmeye çalışılmıştır. Denetçinin çalıştığı denetim firmasının kalite kontrol anlayışını ve uygulanan kalite kontrol departmanının varlık ve etkililiğini ölçme amacını taşıyan iki soru bulunmaktadır. Demografik yapıyı ve denetçinin firmasındaki unvanını saptamaya yönelik altı soruyla birlikte, anket toplam 28 soru içermektedir. İnternet temeline sahip, açılır pencerelerden seçim yapmayı sağlayan anketin yanıtlanması ortalama 5 dakika sürmektedir. Uygulanan anket formunun basılı şekli [Ek 11](#)'de verilmiştir.

4.3.1.1. Denetçilerin Profili

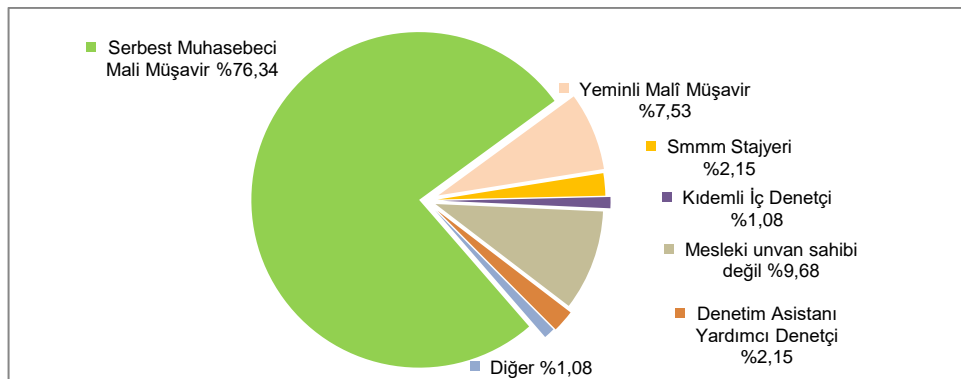
Yanıtlanan 93 anketin değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir. Anketi yanıtlayan denetçilerin yaşları yaklaşık yirmi üç ile altmış üç arasında değişmekte olup, yaş ortalaması 36 yıl, 5 aydır. Denetçi olarak deneyimleri dört ay ile otuz iki yıl dört ay arasında değişmekte olup, ortalama deneyim 10 yıl dört aydır. Denetçilerin hâlihazırda çalışmakta oldukları denetim firmasında geçirdikleri en uzun süre yaklaşık 31 yıl olup, ortalama çalışma süresi yedi yıl, dokuz aydır. Anketi yanıtlayan denetçilerin 26'sı ortak konumunda olup, en uzun ortaklık süresi 19 yıl sekiz ay, en kısa ortaklık süresi dört aydır. Böylelikle, ortaklık süresi ortalaması altı yıl yedi ay olmaktadır. Anılan verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 30: Denetçilere İlişkin Veriler

		Ortalama	Minimum	Maksimum
Yaş	(yıl)	36,45	23,24	63,13
Denetçi olarak deneyim	(yıl)	10,09	0,31	32,31
Son firmasında çalışma süresi	(yıl)	7,62	0,29	30,90
Ortak denetçi olarak çalıştığı süre	(yıl)	5,46	0,31	19,65

Not: Veriler yıl cinsinden verilmiştir.

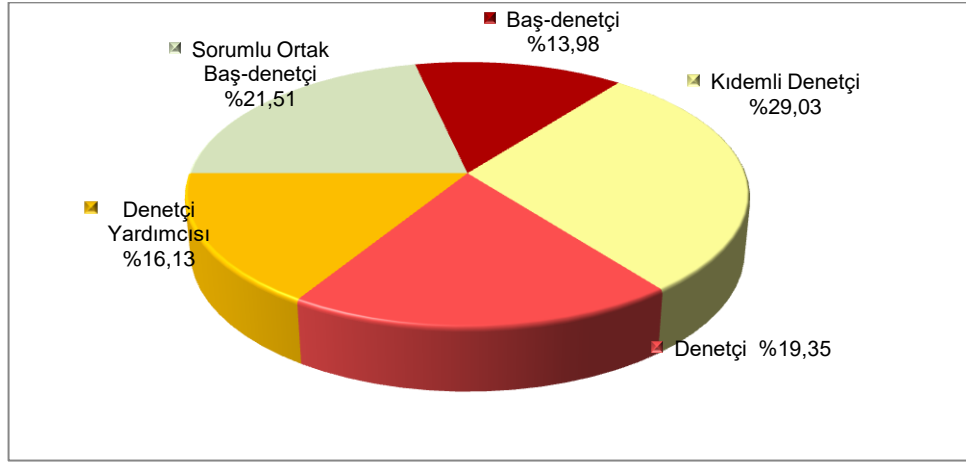
Anketi yanıtlayan denetçilerden dokuzu meslekî unvan sahibi olmadığını beyan ederken, yedisi YMM, yetmiş biri ise SMMM olup, meslekî unvan dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 11: Denetçilerin Meslekî Unvan Dağılımı

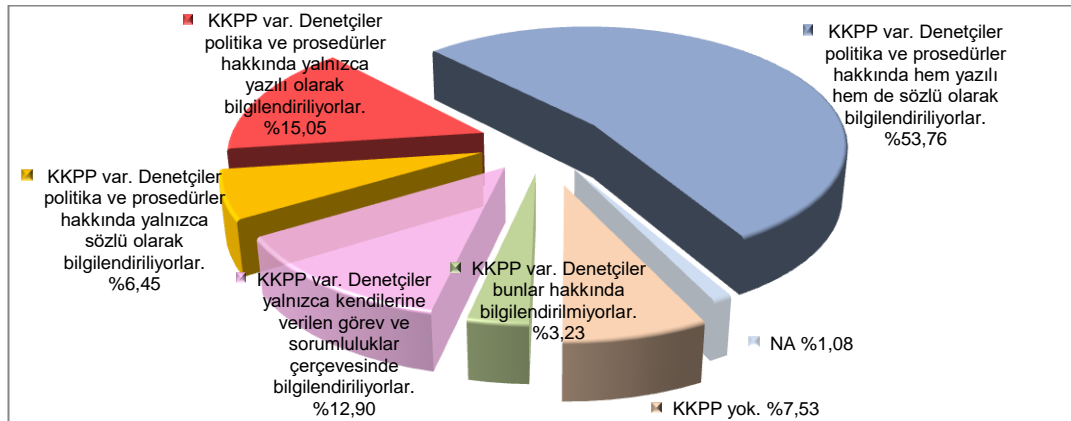
Denetçilerin yüzde 21,51'i sorumlu ortak başdenetçi olarak, yüzde 29,03'ü kıdemli denetçi olarak ve yüzde 13,98'i ise başdenetçi olarak çalışmaktadır. Ayrıca

yüzde 19,35'i denetçi ve yüzde 16,13'ü denetçi yardımcısıdır. Ortağı oldukları veya çalıştıkları denetim firmalarındaki pozisyonları itibarıyla denetçilerin dağılımı aşağıdaki gibidir:



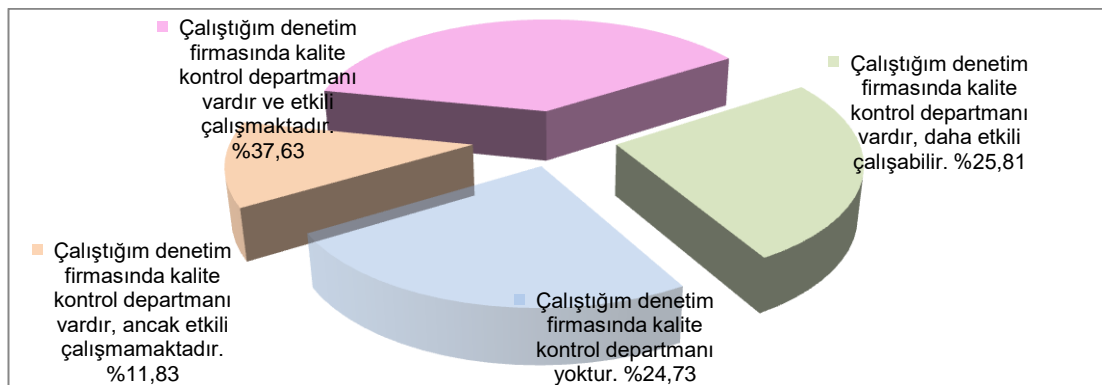
Grafik 12: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Pozisyonları

Anketi yanıtlayan denetçilerin yüzde 7,53'ü firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürleri bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol politika ve prosedürleri olduğunu ancak yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendirildiklerini beyan edenlerin oranı yüzde 12,90'dır. Politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendirildikleri görüşüne katılan denetçilerin oranı yüzde 6,45'tir. Denetçilerin yüzde 15,05'i politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendirildikleri görüşündedir. Politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirildiklerini ifade eden denetçilerin oranı yüzde 53,76'dır. Dağılım, aşağıda [Grafik 13](#)'te verilmiştir.



Grafik 13: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri

Anketi yanıtlayan denetçilerin yüzde 24,73'ü firmalarında kalite kontrol departmanı bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol departmanının olduğunu ancak daha etkili çalışabileceğini ifade eden yöneticilerin oranı yüzde 25,81'dir. Firmalarında kalite kontrol departmanının olduğunu ve etkili çalıştığını beyan eden denetçilerin oranı yüzde 37,63 iken, kalite kontrol departmanının olduğunu, ancak etkili çalışmadığını ifade eden denetçilerin oranı yüzde 11,83'tür. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.

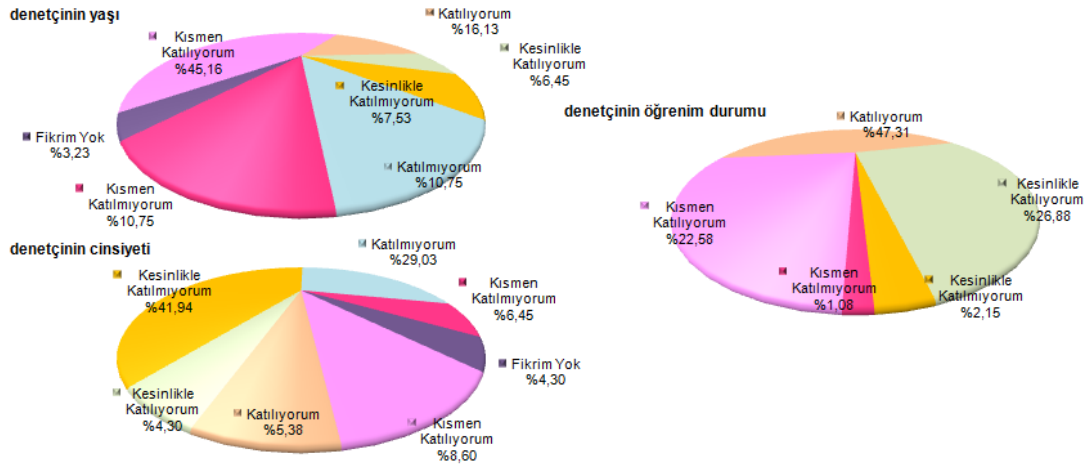


Grafik 14: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)

4.3.1.2. Denetçilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri

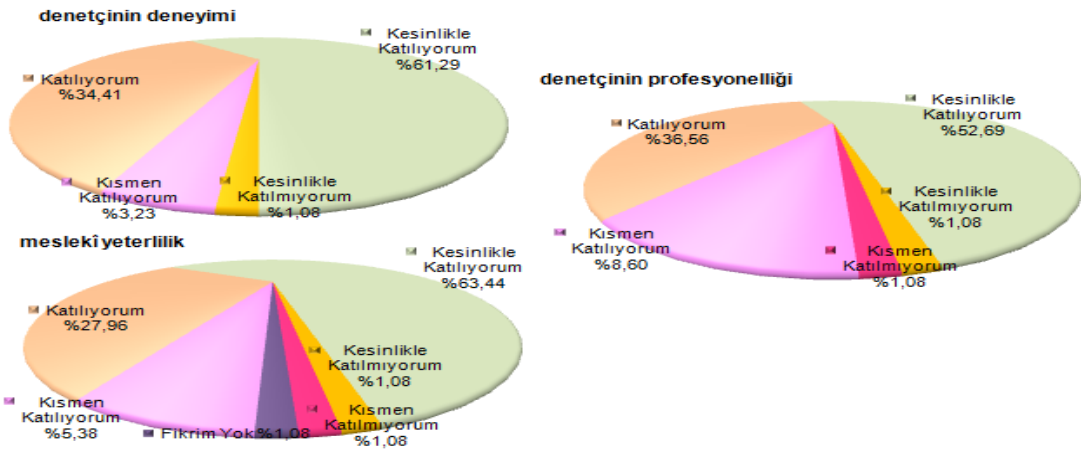
Denetçinin yaşının denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip olmadığı görüşünde olan denetçilerin oranı toplamda yüzde 15,06'dır. Denetçilerin yüzde 22,58'i yaş faktörünün önemine katılırken, yüzde 45,16'lık grup bu fikre

kısmen katılmaktadır. Fikri olmayan denetçilerin oranı yüzde 3,23'tür. Denetçinin cinsiyetinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna, denetçilerin yüzde 41,94'ü kesinlikle katılmamakta, yüzde 29,03'ü ise katılmamaktadır. Fikri olmayanların oranı yüzde 4,30'dur. Kısmen katılanların oranı yüzde 8,60 olurken, bu görüşe katıldığını ve kesinlikle katıldığını beyan edenlerin oranı toplam yüzde 9,68'dir. Denetçinin öğretim durumunun denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne denetçilerin yüzde 96,77'si değişen seviyelerde katılmakta, böylelikle bu görüşe katılmayan yüzde 3,23'lük dilimin karşısında çok önemli bir grup oluşmaktadır. Yukarıda yer verilen üç unsura ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



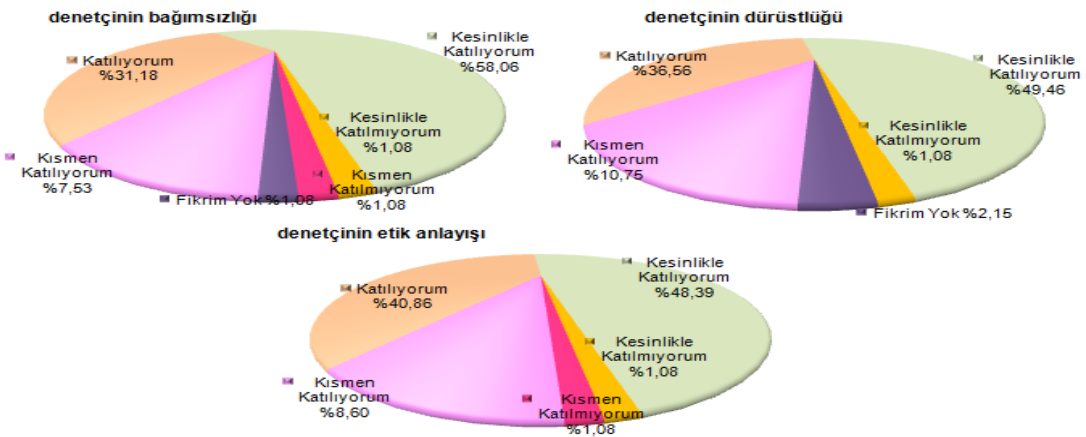
Grafik 15: Denetçinin Yaş, Cinsiyet ve Öğrenim Durumunun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetçinin deneyiminin denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünen denetçilerin oranı yüzde 61,29'dur. Bu görüşe katılanların oranı yüzde 34,41, kısmen katılanların oranı da yüzde 3,23'tür. Deneyimin etkili olmadığını düşünenlerin oranı yüzde 1,08'dir. Fikri olmayan yüzde 1,08'lik grupla, kesinlikle katılmayan ve katılmayan yüzde 1,08'erlik gruplar dışında, anketi yanıtlayan denetçilerin yüzde 96,76'sı denetçinin meslekî yeterliliğinin yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşündedir. Yine yüzde 2,16'lık grup dışında, anketi yanıtlayan denetçilerin tamamı denetçinin profesyonelliğinin yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olup, dağılımlara ilişkin ortak grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 16: Denetçinin Deneyimi, Meslekî Yeterliliği ve Profesyonelliğinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetçilerin Görüşleri

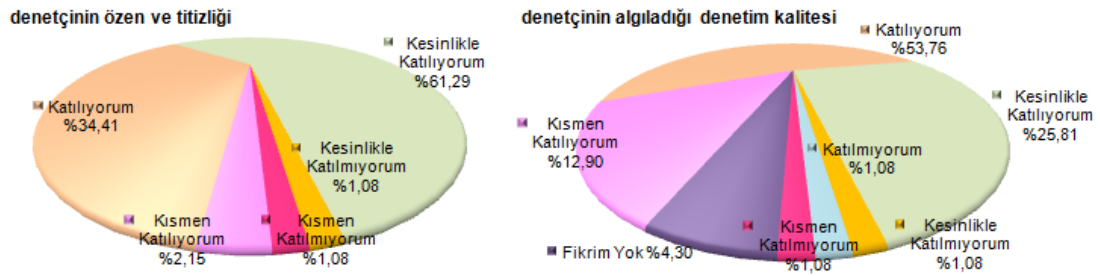
Denetçinin bağımsızlığının yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olan denetçilerin oranı yüzde 95,83'tür. Denetçinin dürüstlüğünün yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olan denetçilerin oranı toplamda yine yüzde 95,83 olurken, denetçinin etik anlayışının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyeceği yönündeki görüşler de yüzde 97,84 olmaktadır. Bu faktörlere ilişkin dağılımlar aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 17: Denetçinin Bağımsızlığı, Etik Anlayışı ve Dürüstlüğünün Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetçilerin Görüşleri

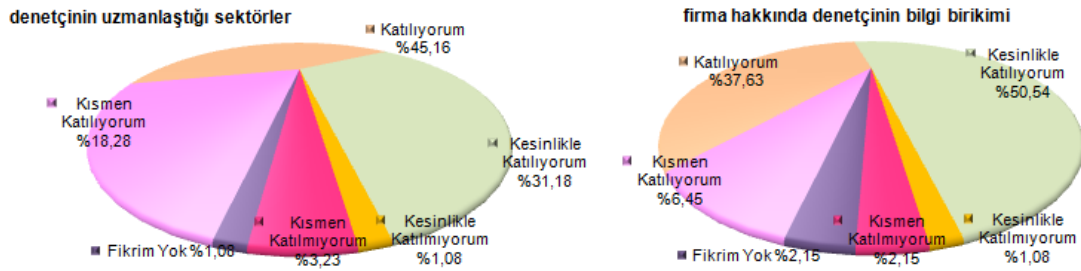
Denetçinin, denetime gösterdiği özen ve titizliğinin, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda denetçilerin yüzde 2,16'sı olumsuz görüş bildirirken, kalan yüzde 97,85 değişen seviyelerde olsa

da görüşü desteklemektedir. Denetçinin algıladığı denetim kalitesinin, gerçekleştirdiği denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna denetçilerin yüzde 12,90'ı kısmen katılırken, yüzde 53,76'sı katılmakta, yüzde 25,81'i kesinlikle katılmaktadır. Fikri olmayan yüzde 4,30'un dışında, bu görüşe katılmayanlar yüzde 3,24'lük kesimi oluşturmaktadır. Dağılıma ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 18: Denetçinin Özen ve Titizliği ile Algısının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Denetçilerin Görüşleri

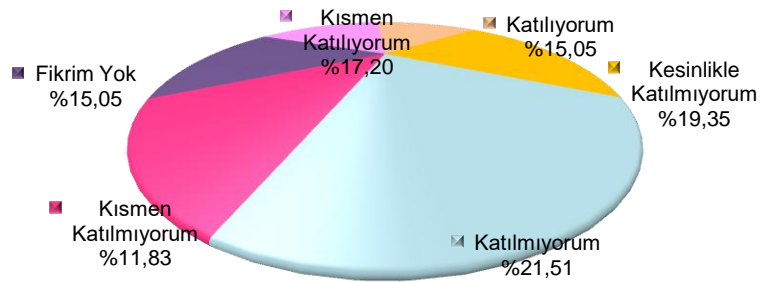
Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesinin, gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşüne katılan grupların toplamı yüzde 94,62'yi bulmaktadır.



Grafik 19: Denetçinin Sektör Uzmanlığının ve Firma Hakkında Bilgisinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Dair Denetçilerin Görüşleri

Denetim faaliyetini gerçekleştirdiği firma hakkında denetçinin bilgi birikimine sahip olmasının, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusuna katılmayan yüzde 3,23'lük ve fikri olmayan yüzde 2,15'lik kesim dışında kalan denetçiler bu görüşe katılmışlardır. Her iki faktöre ilişkin dağılımlar, yukarıda **Grafik 19**'da gösterilmiştir.

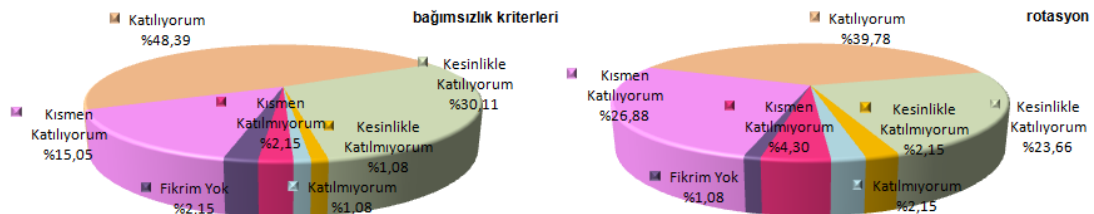
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmalarının, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşüne katılmıyorum cevabını veren denetçilerin oranı yüzde 52,69 olmuştur. Katılanların oranı toplamda yüzde 32,25'tir.



Grafik 20: Denetçinin Meslek Odalarına Mal Bildiriminde Bulunmasının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

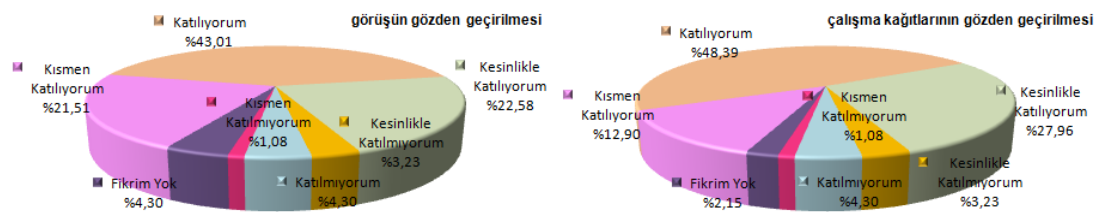
4.3.1.3. Denetçilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri

Denetim firmasının yasal ve meslekî düzenlemeler dışında, kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olmasının, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğuna fikri olmayan yüzde 1,08 ve kesinlikle katılmayan yüzde 1,08'lik grup ile kısmen katılmayan ve ayrıca fikri olmayan yüzde 2,15'lik gruplar dışında, denetçilerin yüzde 93,55 katılmaktadır. Denetim ekibini oluşturan denetçilerden her birinin, belirli zaman dilimlerinde rotasyona tabi tutularak, farklı müşterilerle yapılan denetim anlaşmalarında görevlendirilmelerinin denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğuna, katılma dereceleri değişkenlik göstermekle beraber denetçilerin yüzde 90,32'si katılmaktadır. Bağımsızlık kriterleri ve rotasyon faktörlerinin dağılımlarına ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



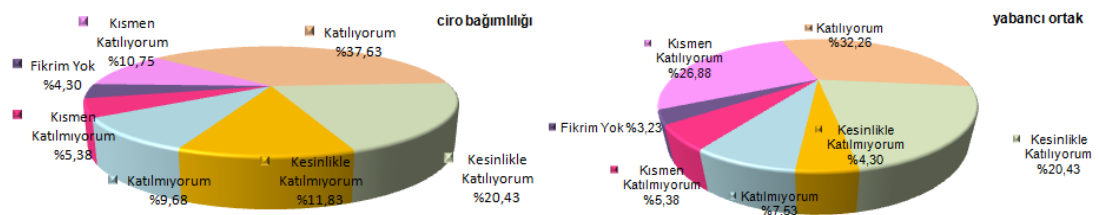
Grafik 21: Denetim Firmasının İlâve Bağımsızlık Kriterlerinin Olmasının ve Rotasyonun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Hakkında Denetçilerin Görüşleri

Denetimin tamamlanma aşamasında hem denetçi görüşünün hem de denetimin tamamlanması aşamasında çalışma kâğıtlarının denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda anketi yanıtlayan denetçilerin cevaplarının dağılımı birbirine benzemektedir. Sırasıyla yüzde 87,1'lik ve 89,25'lik grup, meslektaş gözüyle incelemeye önem vermekte olup katılım derecelerinin değişkenlik gösterdiği **Grafik 22**'de görülmektedir.



Grafik 22: Denetçi Görüşünün ve Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

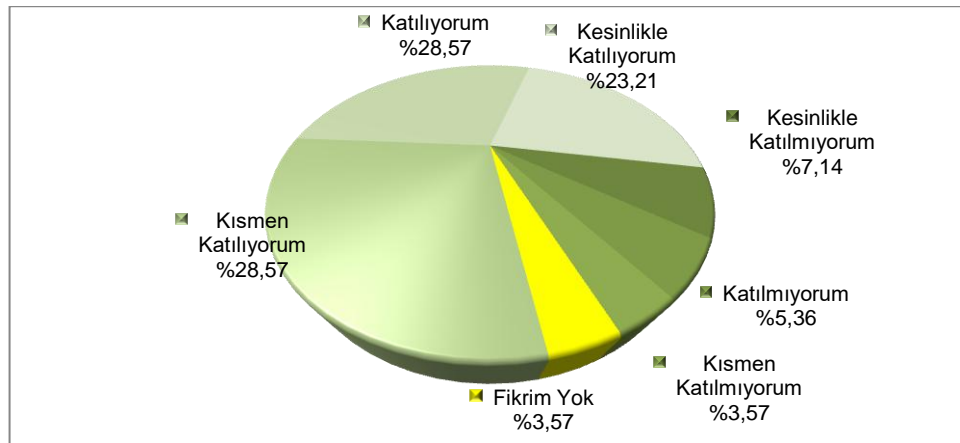
Denetim firmasının toplam cirosunun önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu yargısı söz konusu olduğunda denetçilerin görüşleri çeşitlenmektedir. Katılmayan grupların oranı toplam yüzde 26,89'u bulurken, çeşitli derecelerde katılanların oranlarının toplamı yüzde 68,81 olmaktadır. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 23: Toplam Cironun Önemli Bölümünün Tek Müşteriden/Şirketler Grubundan Elde Edilmemesinin ve Yabancı Ortağa Sahip Olmanın Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapmasının denetimin kalitesini olumlu etkilediği görüşünde olan denetçilerin oranı toplamda yüzde 79,57 olurken, katılmayanların oranı yüzde 17,2'dir. Katılmayan denetçilerin yüzde 16,67'sinin çalıştığı denetim

firmasının yabancı ortağı bulunmazken, yüzde 83,33'ünün yabancı ortağı bulunmaktadır. Bu görüşe katılanların yüzde 73,77'si yabancı ortaklı bir denetim firmasında çalışmaktadır. E-posta adresine bağlanamayan yanıtlar, doğal olarak bu değerlendirmede kullanılamamış, yanıtları daha önceki değerlendirmenin içinde yer almıştır. Yabancı ortağı bulunan denetim firmalarında denetçi olanların yanıtlarına ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 24: Yabancı Ortağı Olan Denetçilerin Yabancı Ortakla Çalışmanın Denetimin Kalitesi üzerindeki Etkisini Değerlendirmesi

4.3.2. Denetim Firmalarının Yöneticilerine Uygulanan Anket

Denetim firmalarının yöneticileri tarafından yanıtlanmak üzere hazırlanan anket internet üzerinden gönderilmiştir. Anketin denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi göz önünde bulundurularak; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok (5) Kısmen Katılıyorum (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine sahip 14 sorusu bulunmaktadır. Ayrıca altı soru kanalıyla denetim firmalarının yöneticilerinin kendi yargıları ölçülmeye çalışılmıştır. Denetim firmasının kalite kontrol anlayışını, organizasyon yapısını, personel devir hızını ve eğitim sürelerini ölçmeye çalışan 30 soru bulunmaktadır. Demografik yapıyı ve yöneticinin firmasındaki konumunu saptamaya yönelik 10 soruyla birlikte, anket toplam 60 soru içermektedir. İnternet temeline sahip anketin yanıtlanması ortalama 15 dakika sürmektedir. Doksan dört denetim firmasının çeşitli kaynaklardan bulunan e-posta adreslerine anket gönderimine ilk

olarak 12 Haziran 2013 tarihinde başlanmış, haftalık ya da on günlük aralarla anket hatırlatılmıştır. Cari dönemde 85 denetim firması üzerinde yoğunlaşarak, son gönderim 08.05.2014 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Uygulanan anket formunun basılı şekli Ek 10'da verilmiştir.

Evren ve örneklem başlığı altında açıklandığı üzere, araştırmanın amacı doğrultusunda Türkiye'de faaliyet gösteren 59 denetim firmasından toplamda 24 yanıt gelmiştir. Anketi yanıtlayan 24 denetim firmasının toplam müşteri sayısı 127 olup, aktif büyüklüğü üzerinden yüzde 27,76'lık pazar payına tekabül etmektedir. Aktif büyüklükleri tespit edilebilen 500 müşteri şirket göz önünde bulundurulduğunda, 127 şirket yüzde 25,40'lık pazar payı anlamına gelmektedir.

4.3.2.1. Denetim Firmalarının Yöneticilerinin Profili

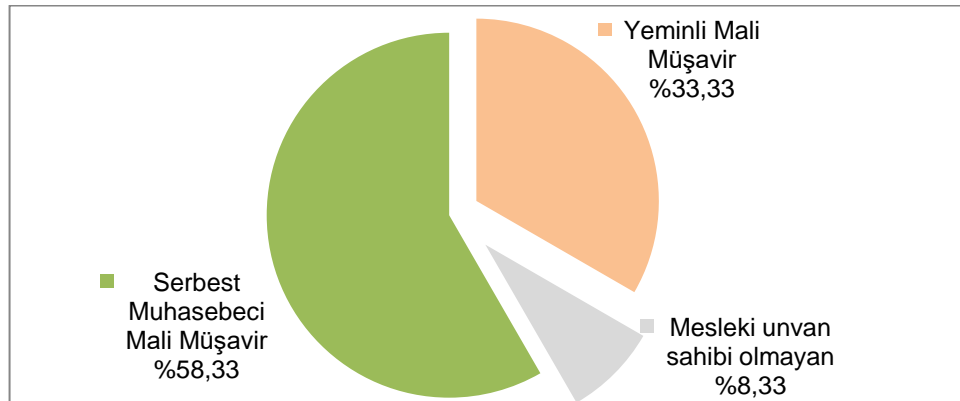
Geri dönmüş olan 24 anketin değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir. Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinin yaşları yirmi altı ile yetmiş bir arasında değişmekte olup, yaş ortalaması 45 yıl üç aydır. Denetçi olarak deneyimleri dokuz ay ile kırk dokuz yıl dokuz ay arasında değişmekte olup, ortalama deneyim 16 yıldır. Yöneticilerin hâlihazırda çalışmakta oldukları denetim firmasında geçirdikleri en uzun süre 33 yıl olup, ortalama çalışma süresi on bir yıl yedi aydır. Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinden yedisi ortak konumunda değilken, en uzun ortaklık süresi otuz üç yıl, en kısa ortaklık süresi iki aydır. Böylelikle, ortaklık süresi ortalaması on yıl olmaktadır. Anılan verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 31: Denetim Firmaları Yöneticilerine İlişkin Veriler

		Ortalama	Minimum	Maksimum
Yaş	(yıl)	45,23	25,63	71,08
Denetçi olarak deneyim	(yıl)	15,97	0,71	49,71
Son firmasında çalışma süresi	(yıl)	11,57	0,84	33,01
Ortak denetçi olarak çalıştığı süre	(yıl)	9,96	0,13	33,01

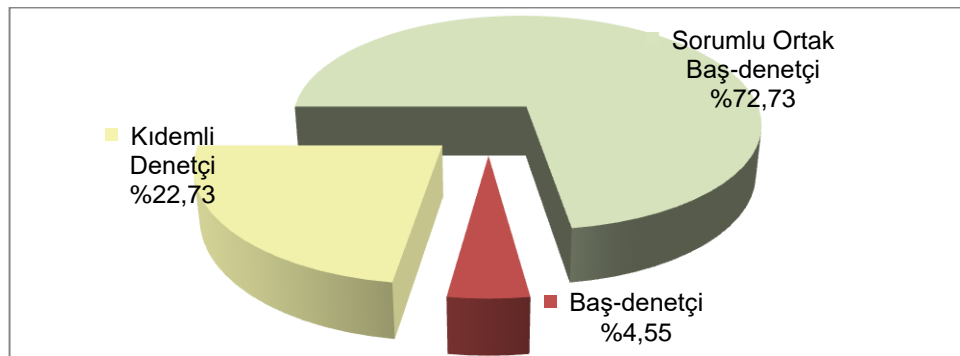
Not: Veriler yıl cinsinden verilmiştir.

Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinden ikisi meslekî unvan sahibi değilken, sekizi YMM, on dördü ise SMMM olup, meslekî unvan dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 25: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Meslekî Unvan Dağılımı

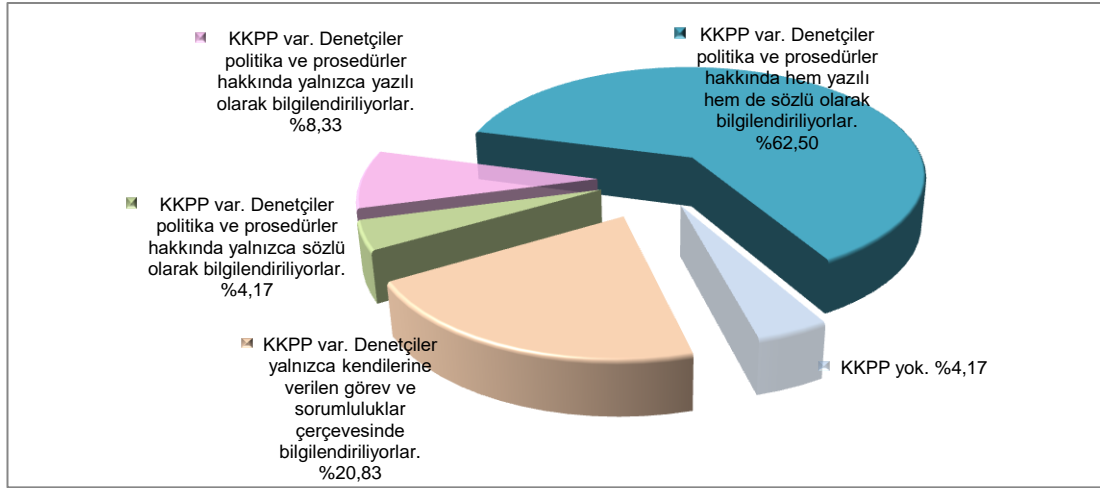
Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinin bir tanesi denetim kadrosunda yer almamaktadır. Bir yönetici de pozisyonunu tanımlamamıştır. Tanımlanan iki yönetici dışında kalan 22 yöneticinin yüzde 72,73'ü sorumlu ortak başdenetçi olarak, yüzde 22,73'ü kıdemli denetçi olarak ve kalan yüzde 4,55'i ise başdenetçi olarak çalışmaktadır. Ortağı oldukları veya çalıştıkları denetim firmalarındaki pozisyonları itibarıyla denetim firmaları yöneticilerinin dağılımı aşağıdaki gibidir:



Grafik 26: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Pozisyonları

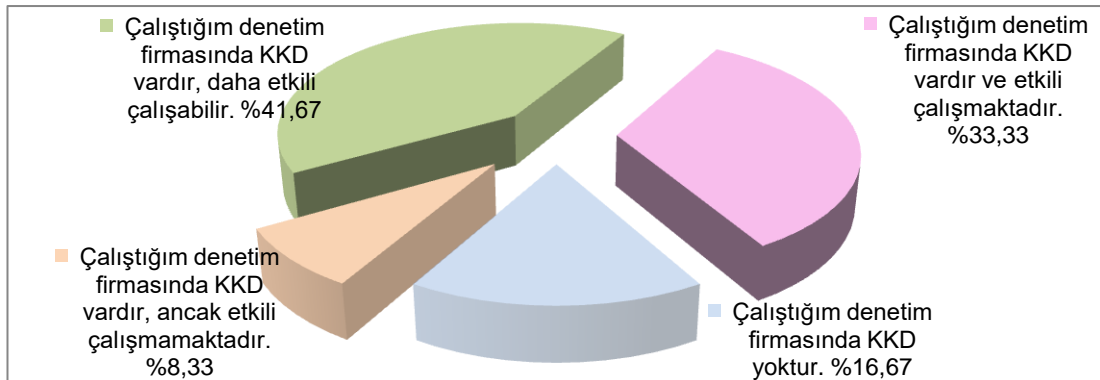
Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 4,17'si firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürleri bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol politika ve prosedürleri olduğunu ancak denetçilerin yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendirildiklerini beyan edenlerin oranı yüzde 20,83'tür. Denetçilerin politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendirildikleri görüşüne katılan yöneticilerin oranı yüzde 4,17'dir. Yöneticilerin

yüzde 8,33'ü denetçilerin politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendirildikleri görüşündedir. Denetçilerin politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirildiklerini ifade eden yöneticilerin oranı yüzde 62,50'dir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 27: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri

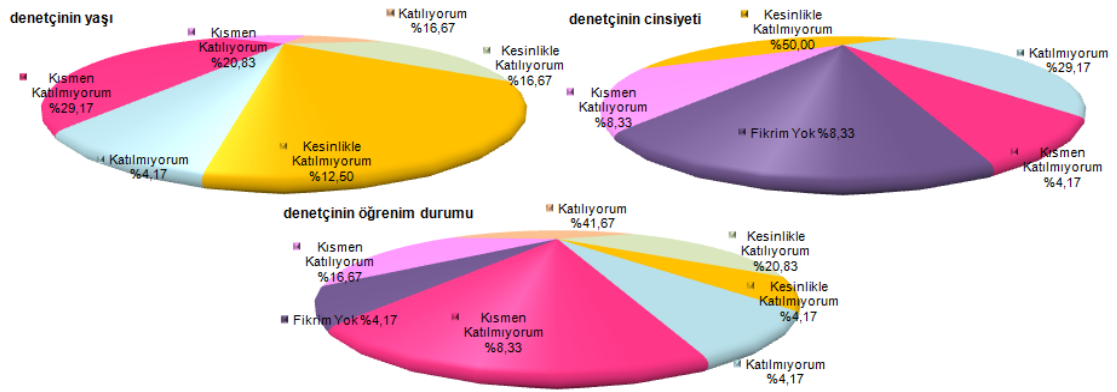
Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 16,67'si firmalarında kalite kontrol departmanı bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol departmanının olduğunu, ancak daha etkili çalışabileceğini ifade eden yöneticilerin oranı yüzde 41,67'dir. Firmalarında kalite kontrol departmanının olduğunu ve etkili çalıştığını beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 33,33 iken, kalite kontrol departmanının olduğunu, ancak etkili çalışmadığını ifade eden yöneticilerin oranı yüzde 8,33'tür. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 28: Denetim Firmaları Yöneticilerinin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)

4.3.2.2. Yöneticilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri

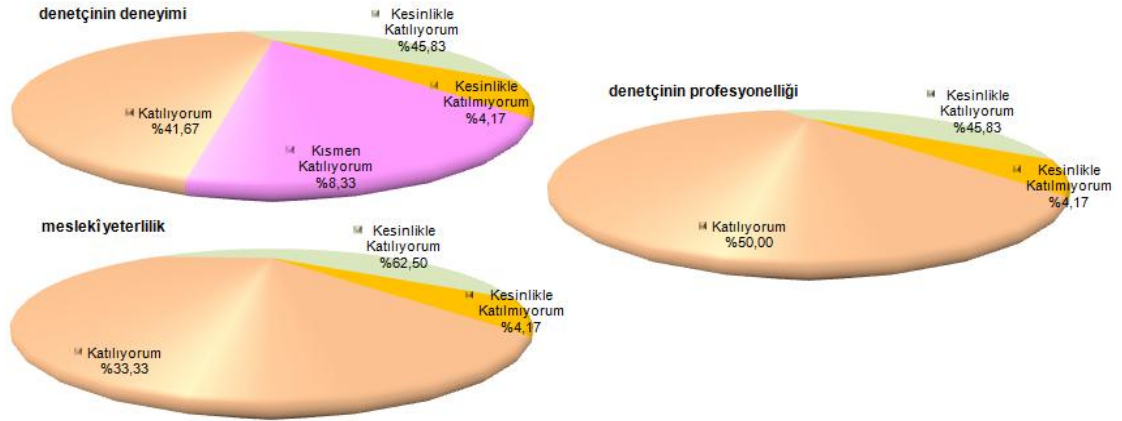
Anketi yanıtlayan denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 12,50'si denetçinin yaşının denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip olmadığı görüşündedir. Yüzde 4,17'si bu fikre katılmazken, yüzde 16,67'si yaş faktörünün denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşündedir. Aynı oranda bir kitle bu görüşe katıldığını belirtmektedir. Yüzde 20,83'lük bir kesim yaş faktörünün önemine kısmen katılırken, yüzde 29,17'lik son dilimde kalan yöneticiler faktörün önemine kısmen katılmamaktadır. Özetle; yüzde 45,84'lük grup yaş faktörüne olumsuz bakarken, kalan yüzde 54,16'lık grup buna olumlu bakmaktadır. Denetçinin cinsiyetinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna, yöneticilerin yüzde 50'si kesinlikle katılmamakta, yüzde 29,17'si ise katılmamaktadır. Fikri olmayanların ve kısmen katılanların oranı aynı olup, yüzde 8,33'tür. Denetçinin öğretim durumunun denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne yöneticilerin yüzde 79,17'si de değişen seviyelerde katılmakta, böylelikle bu görüşe değişen derecelerde katılmayan yüzde 16,67'lik dilimin karşısında önemli bir grup oluşmaktadır. Yukarıda yer verilen üç unsura ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 29: Denetçinin Yaş, Cinsiyet ve Öğretim Durumunun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

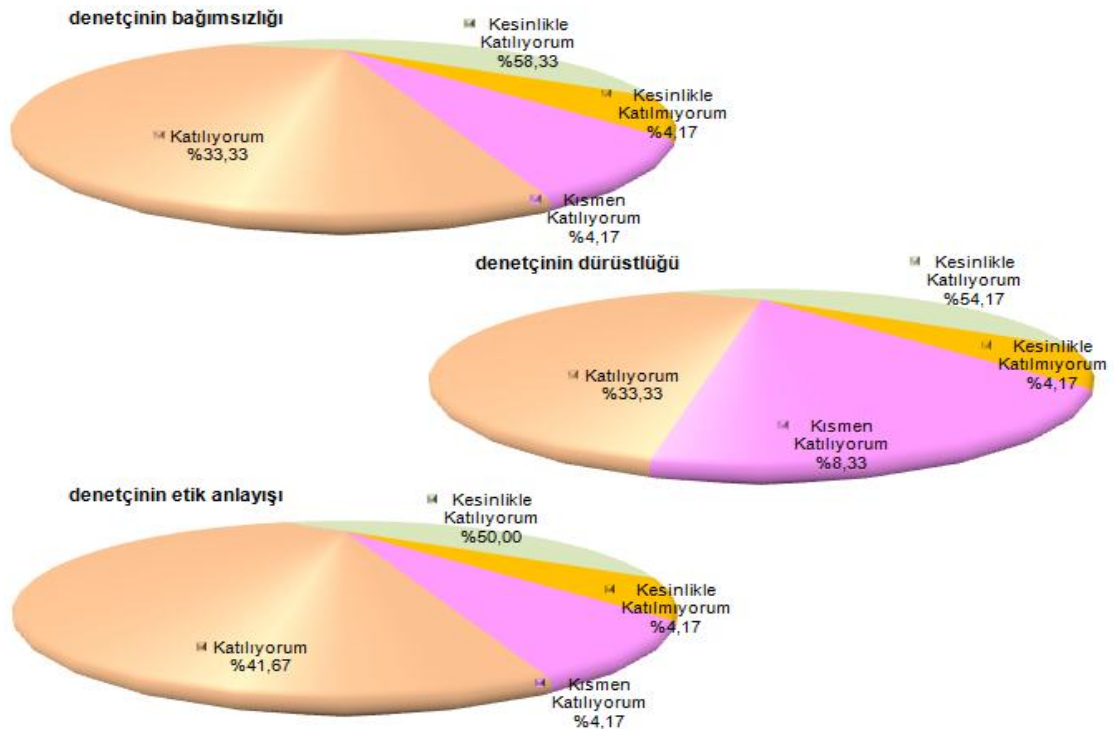
Denetçinin deneyiminin denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünen yöneticilerin oranı yüzde 45,83'tür. Bu görüşe katılanların oranı yüzde 41,67, kısmen katılanların oranı da yüzde on ikidir. Deneyimin etkili olmadığını düşünenlerin oranı yüzde 4,17'dir. Yüzde 4,17'lik grup dışında, anketi yanıtlayan yöneticilerin tamamı denetçinin meslekî yeterliliğinin

yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşündedir. Yine yüzde 4,17'lik grup dışında, anketi yanıtlayan yöneticilerin tamamı denetçinin profesyonelliğinin yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olup, dağılımlara ilişkin ortak grafik aşağıda verilmiştir.



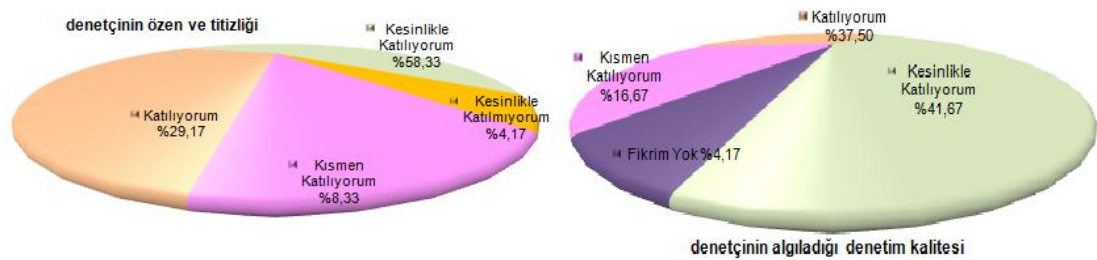
Grafik 30: Denetçinin Deneyimi, Meslekî Yeterliliği ve Profesyonelliğinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri

Denetçinin bağımsızlığının yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olan yöneticilerin oranı yüzde 95,83'tür. Denetçinin dürüstlüğünün yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde olan yöneticilerin oranı toplamda yüzde 95,83 olurken, denetçinin etik anlayışının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyeceği yönündeki görüşler de aynı oranda çıkmaktadır. Bu faktörlere ilişkin dağılımlar aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



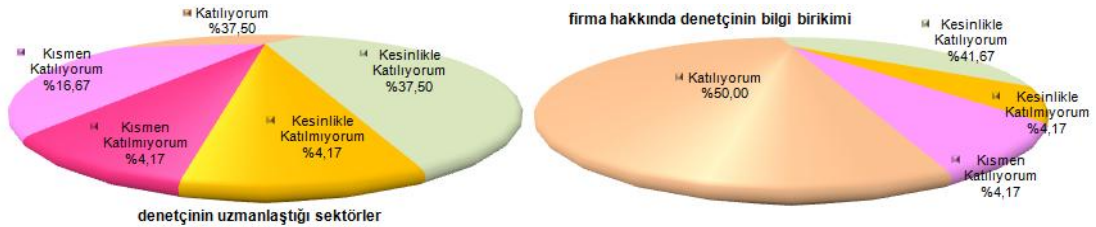
Grafik 31: Denetçinin Bağımsızlığı, Etik Anlayışı ve Dürüstlüğü'nün Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Denetim Firmaları Yöneticilerinin Görüşleri

Denetçinin, denetime gösterdiği özen ve titizliğinin, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda tüm yöneticilerin yüzde 4,17'si olumsuz görüş bildirirken, kalanlar değişen seviyelerde olsa da görüşü desteklemektedir. Denetçinin algıladığı denetim kalitesinin, gerçekleştirdiği denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna yöneticilerin yüzde 16,67'si kısmen katılırken, yüzde 37,50'si katılmakta, fikri olmayanların dışında geriye kalan yüzde 41,87 ise görüşe kesinlikle katılmaktadır. Dağılıma ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 32: Denetçinin Özen ve Titizliği ile Algısının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri

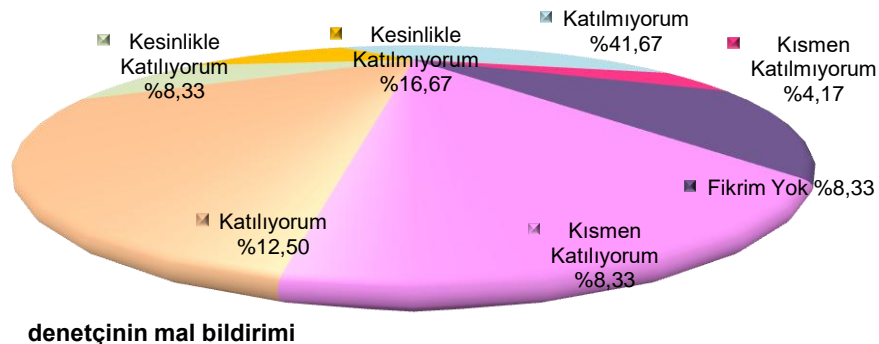
Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesinin, gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşüne katılan grupların toplamı yüzde 91,87'yi bulmaktadır.



Grafik 33: Denetçinin Sektör Uzmanlığının ve Firma Hakkında Bilgisinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine Dair Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri

Denetim faaliyetini gerçekleştirdiği firma hakkında denetçinin bilgi birikimine sahip olmasının, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda kesinlikle katılmayan yüzde 4,17'lik kesim dışında, denetim firmalarının yöneticileri görüşe katılmışlardır. Her iki faktöre ilişkin dağılımlar yukarıdaki grafikte gösterilmiştir.

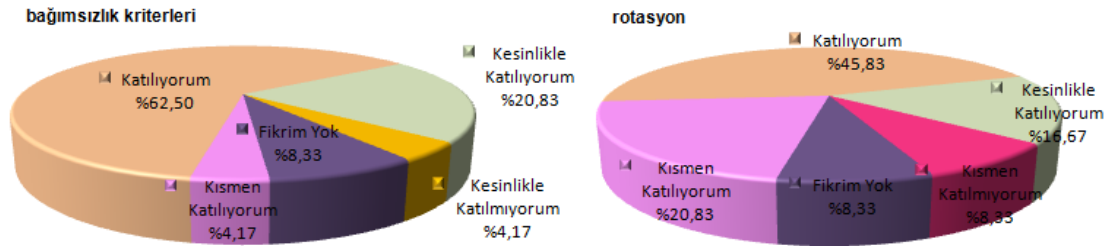
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmalarının, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu görüşünde baskın grup, aşağıdaki grafikte de görüldüğü üzere yüzde 41,67 oranıyla kesinlikle katılmıyorum cevabını veren yöneticiler olmuştur. Katılanların oranı toplamda bir yüzde otuzun altında kalmaktadır.



Grafik 34: Denetçinin Meslek Odalarına Mal Bildiriminde Bulunmasının Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

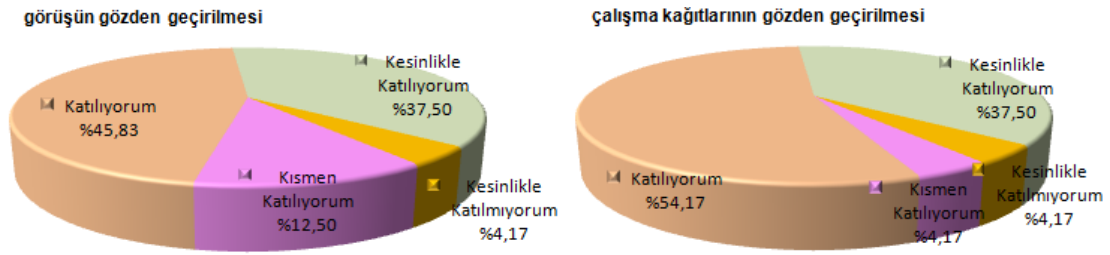
4.3.2.3. Yöneticilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri

Denetim firmasının yasal ve meslekî düzenlemeler dışında, kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olmasının, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğuna fikri olmayan yüzde 8,33 ve kesinlikle katılmayan yüzde 4,17'lik grup dışında tüm yöneticiler katılmaktadır. Denetim ekibini oluşturan denetçilerden her birinin, belirli zaman dilimlerinde rotasyona tabi tutularak, farklı müşterilerle yapılan denetim anlaşmalarında görevlendirilmelerinin denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğuna, katılma dereceleri değişkenlik göstermekle beraber yöneticilerin yüzde 83,33'ü katılmaktadır. Bağımsızlık kriterleri ve rotasyon faktörlerinin dağılımlarına ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



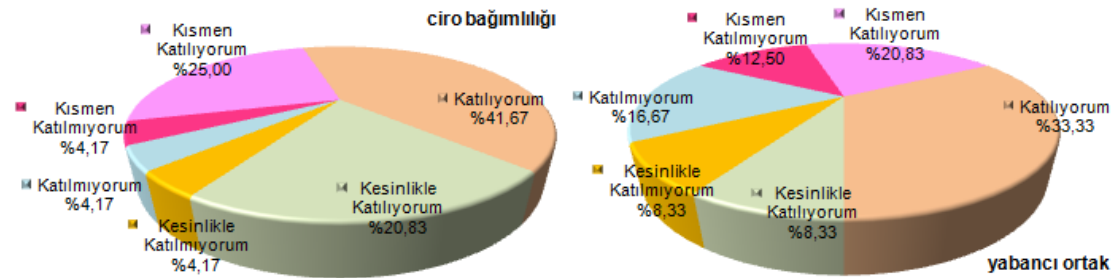
Grafik 35: Denetim Firmasının İlâve Bağımsızlık Kriterlerinin Olmasının ve Rotasyonun Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Hakkında Denetim Firması Yöneticilerinin Görüşleri

Denetimin tamamlanma aşamasında hem denetçi görüşünün hem de denetimin tamamlanması aşamasında çalışma kâğıtlarının denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda anketi yanıtlayan yöneticilerin cevaplarının dağılımı birbirine benzemektedir. Yüzde 4,17'lik grup dışında yöneticiler, meslektaş gözüyle incelemeye önem vermekte olup katılım derecelerinin değişkenlik gösterdiği [Grafik 36](#)'ten görülmektedir.



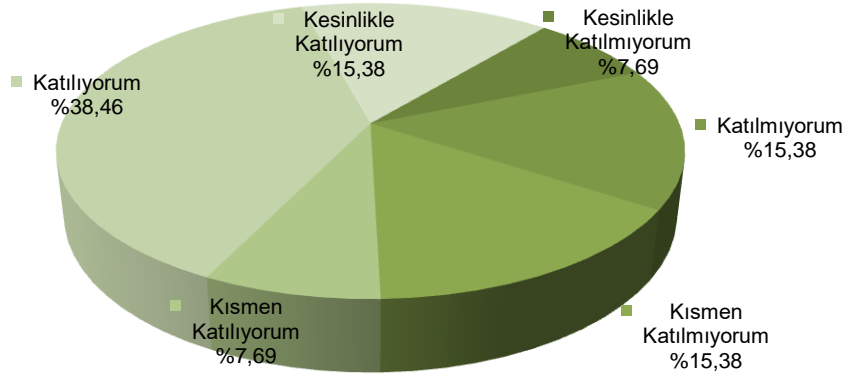
Grafik 36: Denetçi Görüşünün ve Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesinin Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetim firmasının toplam cirosunun önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu yargısı söz konusu olduğunda denetim firmaları yöneticilerinin görüşleri çeşitlenmektedir. Katılmayan grupların oranı toplam yüzde 12,51'i bulurken, çeşitli derecelerde katılanların oranlarının toplamı yüzde 87,5 olmaktadır. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 37: Toplam Cironun Önemli Bölümünün Tek Müşteriden/Şirketler Grubundan Elde Edilmemesinin ve Yabancı Ortağa Sahip Olmanın Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

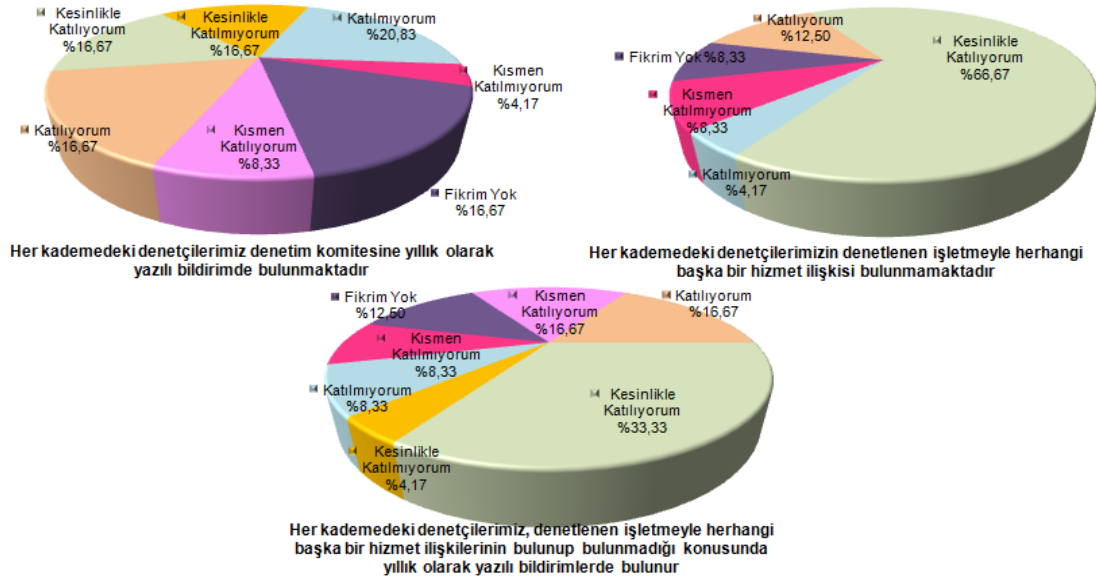
Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapmasının denetimin kalitesini olumlu etkilediği görüşünde olan yöneticilerin oranı toplamda yüzde 62,49 olurken, katılmayanların oranı yüzde 37,51'dir. Katılmayan yöneticilerin yüzde 33,33'ünün çalıştığı denetim firmasının yabancı ortağı bulunmazken, yüzde 55,55'inin yabancı ortağı bulunmaktadır. Bu görüşe katılanların yüzde 53,33'ü yabancı ortaklı bir denetim firmasında çalışmaktadır. E-posta adresine bağlanamayan yanıtlar, doğal olarak bu değerlendirmede kullanılamamış, yanıtları daha önceki değerlendirmenin içinde yer almıştır. Yabancı ortağı bulunan denetim firmalarında yönetici olanların yanıtlarına ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 38: Yabancı Ortağı Olan Denetim Firması Yöneticilerinin Yabancı Ortakla Çalışmanın Denetimin Kalitesi üzerindeki Etkisini Değerlendirmesi

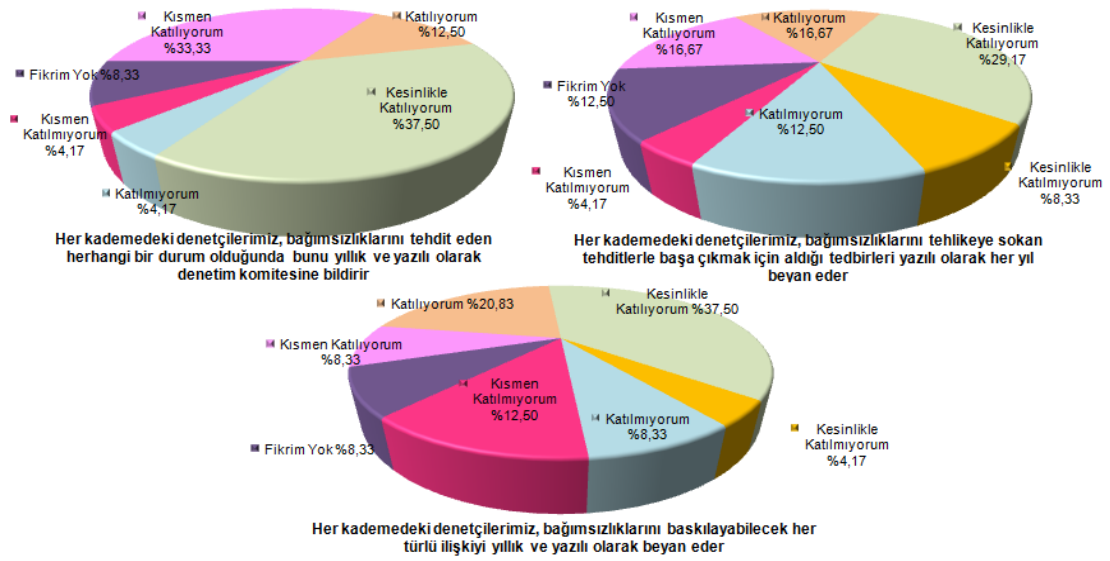
Bu bölümdeki yargılar, denetim firmalarının yöneticileri tarafından, yalnızca şu an çalışmakta oldukları firmayı ve firmanın ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan bağı ve akraba olanlarla, eşlerini veya bağımsız denetim kuruluşun tüzel kişiliğini göz önünde bulundurularak değerlendirdikleri yargılardan oluşmaktadır.

Yöneticilerin yüzde 41,67'si her kademedeki denetçilerinin denetim komitesine yıllık olarak yazılı bildirimde bulunmadığını beyan ederken, yine yüzde 41,67'si yazılı bildirimde bulunulduğunu beyan etmiştir. Bu konuda fikri olmayan yönetici oranı yüzde 16,67'dir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir. Yöneticilerin yüzde 66,67'si çalıştıkları denetim firmasının her kademedeki denetçilerinin, denetlenen işletmeyle kesinlikle herhangi başka bir hizmet ilişkisi bulunmadığını beyan ederken, yüzde 12,50'si kesinlikle olmamakla beraber, başka bir hizmet ilişkisi bulunmadığını beyan etmektedir. Anketin bu sorusunu yanıtlayan yöneticilerin yüzde 8,33'ünün bu konu hakkında fikri bulunmamaktadır. Diğer bir yüzde 12,50'lik grup ise böyle bir ilişkinin varlığına işaret etmiştir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir. Her kademedeki denetçilerinin, denetlenen işletmeyle herhangi başka bir hizmet ilişkilerinin varlığı konusunda, firmalarına yıllık ve yazılı bildirimlerde bulunup bulunmadığı sorusu sonucunda; bir fikre sahip olmayanlarla, böyle bir yazılı bildirim bulunmadığını beyan edenlerin oranı üçte birdir. Yazılı ve yıllık bildirim yapıldığını beyan edenlerin oranı toplamda üçte ikiye ulaşmaktadır. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



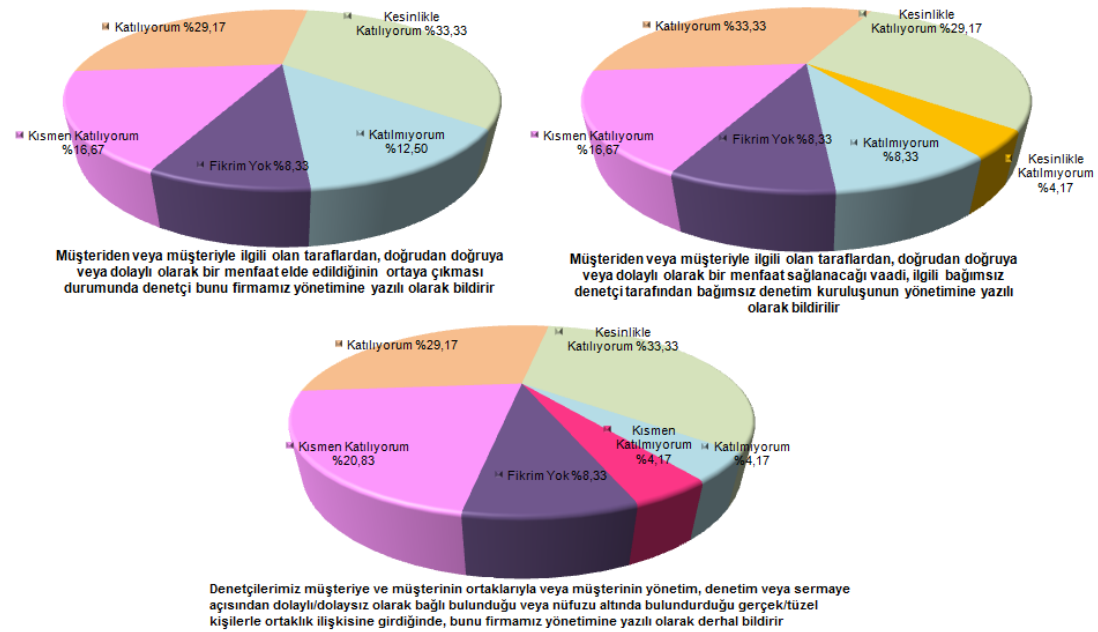
Grafik 39: Yazılı Bildirimler ve Denetlenen İşletmeyle Başka Hizmet İlişkilerinin Varlığı

Her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını tehdit eden herhangi bir durum olduğunda bunu yıllık ve yazılı olarak denetim komitesine bildirdiği yargısına, yöneticilerin yüzde 83,33'ü katılırken, kalan yüzde 8,34'lük kısım yıllık, yazılı bir beyanın yapılmadığını ve yüzde 8,33'lük grup fikri olmadığını beyan etmiştir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir. Her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını tehlikeye sokan tehditlerle başa çıkmak için aldıkları tedbirleri yazılı olarak her yıl beyan ettiklerine katılan yöneticilerin oranı yüzde 62,51 olurken, yıllık yazılı bir beyanın yapılmadığını beyan edenlerin oranı yüzde 25 ve konu hakkında fikri olmayanların oranı yüzde 12,50'dir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir. Denetim firmalarının yöneticilerinin yüzde 8,33'ü fikirleri olmadığını ve yüzde 20,83'ü her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını baskılayabilecek her türlü ilişkiyi yıllık ve yazılı olarak beyan etmediklerini beyan ederlerken, yüzde 66,66'sı yıllık ve yazılı beyanda bulunduğu yargısına katılmaktadır. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 40: Baskılar, Bağımsızlık Tehditleri ve Önlemler ile Bunlara İlişkin Bildirimler

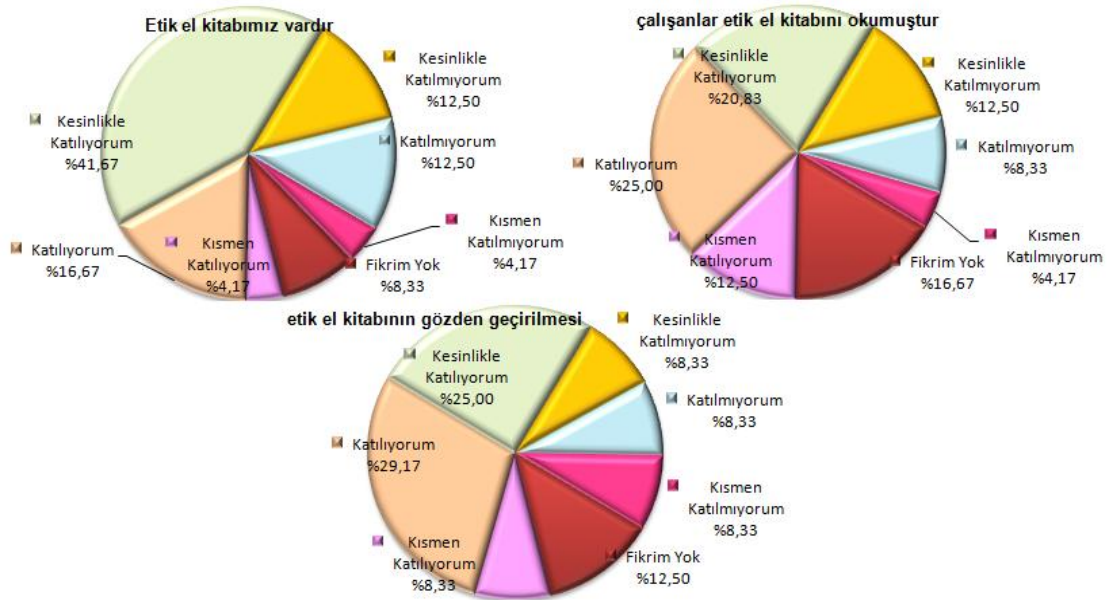
Yöneticilerden, fikri olmadığını belirten yüzde 8,33 ve katılmayan yüzde 12,50'si dışında kalanlar, müşteriden veya müşteriyle ilgili olan taraflardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması durumunda, denetçilerin bunu firma yönetimine yazılı olarak bildirdiğini beyan etmişlerdir.



Grafik 41: Denetçilerin Müşteriden Menfaat Elde Etmesine İlişkin Olasılıklar ve Bunların Firmaya Bildirilmesi

Müşteriden veya müşteriyle ilgili olan taraflardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaatin sağlanacağına vaat edilmesinin, denetçiler tarafından firma yönetimine yazılı olarak bildirildiği görüşüne kesinlikle katılmayan yüzde 4,17'lik bir grup bulunmaktadır. Bu görüşe katılmayan ve fikri olmayanların oranı toplam yüzde 16,66'dır. Yöneticilerin yüzde 83,33'ü, denetçilerinin müşteriyle/müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye açısından dolaylı/dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek/ tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girmeleri durumunda, bunu firmanın yönetimine yazılı olarak derhâl bildirdiği görüşündedir. Dağılımlara ilişkin grafikler yukarıda verilmiştir.

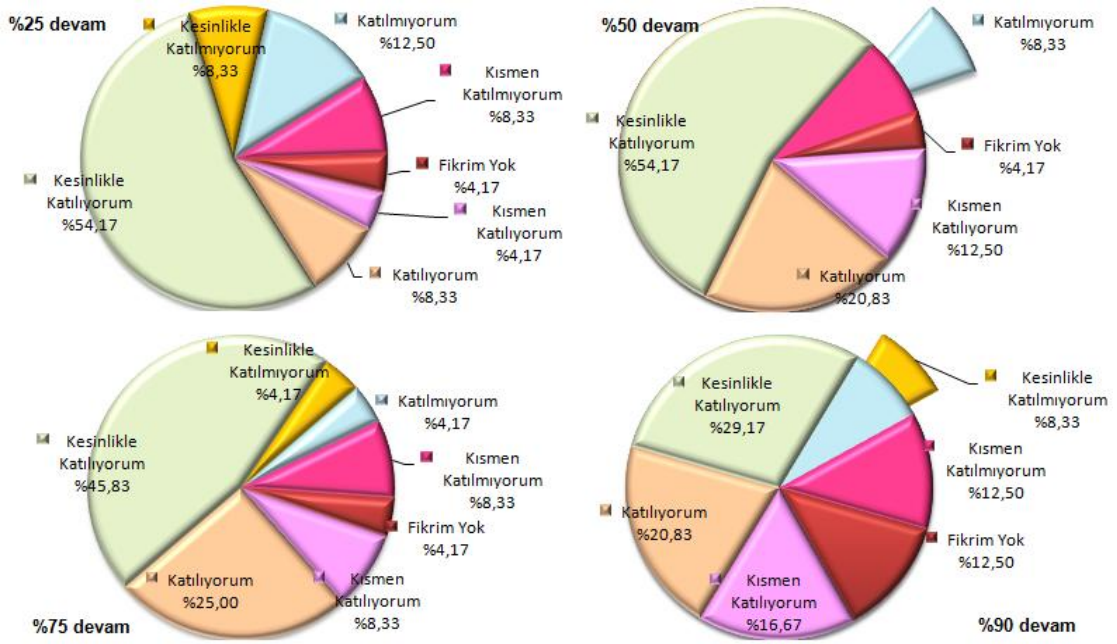
Denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 25'i firmalarında etik el kitabının olmadığını, yüzde 25'i çalışanların el kitabını okumadıklarını ve yüzde 25'i çalışanların el kitabını dönem dönem tekrar gözden geçirmediklerini beyan etmişlerdir. Bu konuda fikri olmayanlar, sırasıyla yüzde 8,33, yüzde 16,67 ve yüzde 12,50'dir. Bunlara ilişkin dağılımlar aşağıda [Grafik 42](#)'de verilmiştir.



Grafik 42: Denetim Firmalarında El Kitabının Varlığı ve Okunma Durumu

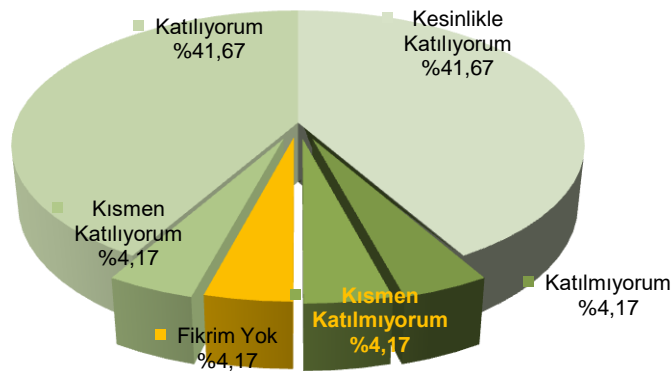
Önceki takvim yılında denetim firmasında göreve başlayan denetçilerin en az yüzde 25'inin cari yılda göreve devam ettiğini beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 62,50'dir. En az yüzde 50'sinin cari yılda göreve devam ettiğini beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 75'tir. Önceki takvim yılında denetim firmasında göreve

başlayan denetçilerin, en az yüzde 75'inin cari yılda göreve devam ettiğini beyan edenlerin oranı yüzde 70,83'tür. Devam etme oranı yüzde doksana çıkarıldığında, buna olumlu yanıt verenlerin oranı yüzde elliye düşmektedir. Cari yıl devam oranlarına ilişkin beyanların dağılımı aşağıdaki grafiklerde gösterilmiştir.



Grafik 43: Önceki Yıl İşe Başlayan Denetçilerin Cari Yılda Devam Oranları

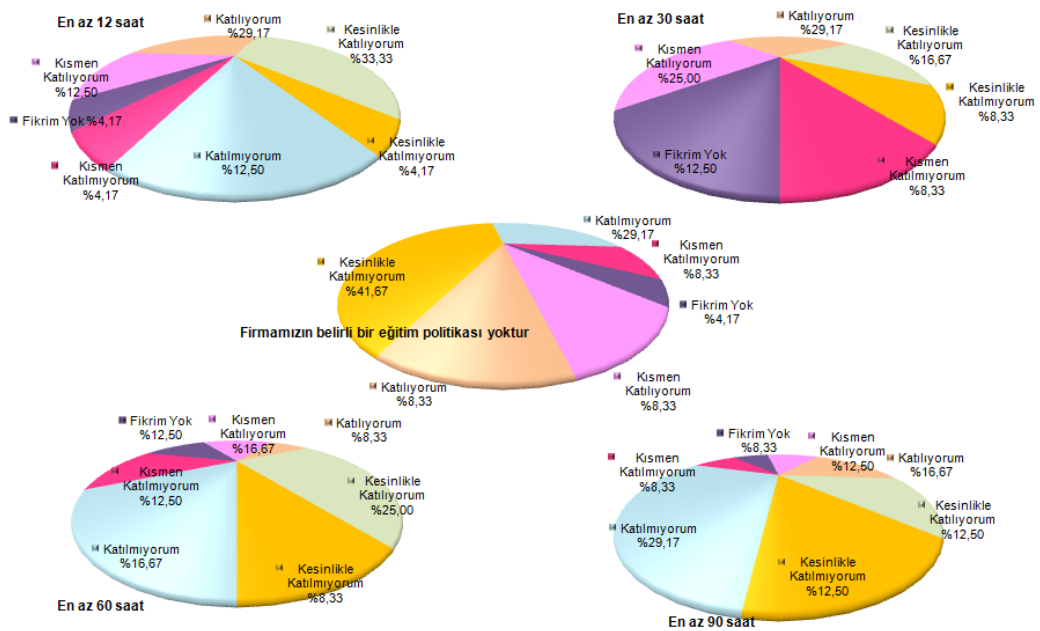
Ankete yanıt veren denetim firması yöneticilerinin yüzde 8,34'ü, firmasının kapasitesinin denetlediği firma sayısını karşılayacak düzeyde olmadığını beyan ederken, diğerleri kapasitelerinin yeterli olduğu görüşündedir. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 44: Kapasitenin Yeterliliğine İlişkin Görüşlerin Dağılımı

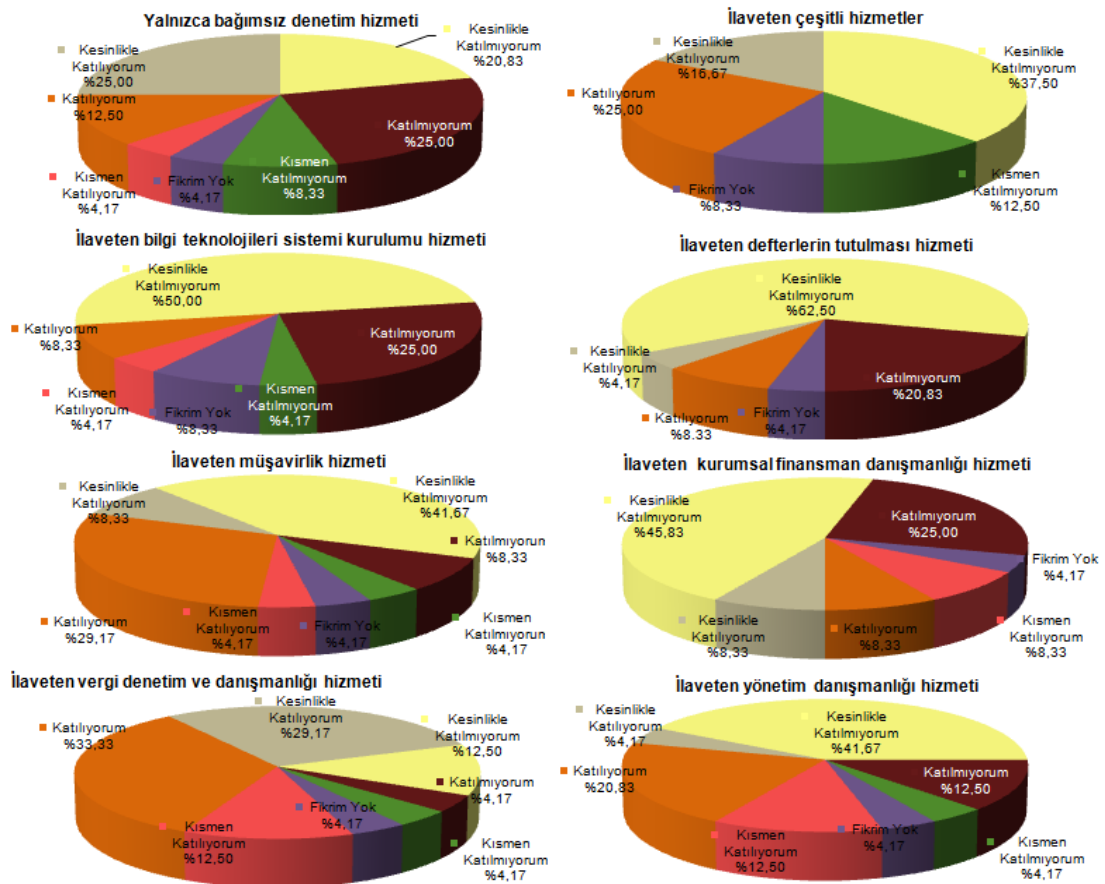
Grafik 45'te de görüldüğü üzere, denetim firmalarının belirli bir eğitim politikalarının varlığına ilişkin soruya yanıt verenlerin yüzde 16,66'sı böyle bir politikanın olmadığı yönünde görüş bildirirken, diğerleri çalıştıkları denetim firmasının belirli bir eğitim politikasının olduğu yönünde beyanda bulunmuştur.

Denetim firmasında ilk defa istihdam edilenler dışında, denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitimin en az 12 saat olduğuna çeşitli derecelerde katılmayanların oranı toplamda yüzde 20,84 ve fikri olmayanların oranı yüzde 4,17'dir. Bunun dışında kalan yöneticiler değişen derecelerde olsa da bu yargıya katılmaktadır. Ortalama eğitimin en az otuz saat olduğu yargısına katılmayanların oranı 16,66 ve fikri olmayan yöneticilerin oranı yüzde 12,50'dir. Söz konusu süre altmış saate çıktığında kesinlikle katılıyorum diyen yöneticilerin oranı yüzde 25, katılıyorum ve kısmen katılıyorum diyenlerin oranı toplam yüzde 25 olmaktadır. Katılmayan grup yüzde 37,5 ile temsil dilmektedir. Denetim firmasında ilk defa istihdam edilenler dışında, denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitimin en az 90 saat olduğu görüşüne yöneticilerin yüzde 50'si katılmamaktadır. Anılan eğitim sürelerine ilişkin beyanların dağılımları **Grafik 45**'te gösterilmiştir.



Grafik 45: Eğitim politikası ve İşe Yeni Başlayanlar Hariç Denetim Profesyoneli Başına Yıllık Ortalama Eğitim Süresi

Denetim firmalarının müşterilerine denetim hizmeti dışında verdikleri hizmetler hakkındaki görüşleri bu bölümde yer almaktadır. Firmasının denetim müşterilerine yalnızca bağımsız denetim hizmeti verdiği görüşüne katılan yöneticilerin oranı yüzde 37,50'dir. Fikri olmayan yüzde 4,17'lik grup dışında kalan yüzde 58,33 denetim hizmeti dışında başka hizmetleri de verdikleri görüşünü paylaşmışlardır. Soru başka biçimde tekrar sorulduğunda gelen yanıtlar bu sorunun yanıtlarıyla tutarlıdır. Bağımsız denetim hizmetine ilâveten çeşitli hizmetleri vermediklerini beyan edenlerin oranı toplam yüzde 37,50'dir. Bu iki sorunun yanıtlarının dağılımına ilişkin grafik yan yana gösterilmiştir.



Grafik 46: Denetim Firmalarının Müşterilerine Denetim Hizmeti Dışında Verdikleri Hizmetler

Bilgi teknolojileri sistemi kurulumu hizmeti söz konusu olduğunda yöneticilerin yüzde ellisi bu hizmeti kesinlikle vermedikleri görüşünde iken, yüzde 25'i vermediklerini beyan etmektedir. Yüzde 8,33'ü bu konuda fikri olmadığını, yüzde 8,33'ü katıldığını beyan etmişlerdir. Kismen katılmayanlar ile kısmen

katılanların oranları eşit olup, yüzde 4,17'dir. Yöneticilerinin beyanına göre anketi yanıtlayan denetim firmalarının yüzde 12,50'si denetim müşterilerine defter tutma hizmeti de vermektedir. Yöneticilerin yüzde 41,67'si denetim müşterilerine denetim hizmeti yanında müşavirlik hizmeti de verdiklerini beyan ederken, diğerleri bu hizmeti sağlamadıklarını beyan etmektedir. Yöneticilerin yüzde 8,33'ü denetim hizmetine ilâveten kurumsal danışmanlık hizmeti verdiklerini kesinlikle ifade ederken, yüzde 8,33'ü görüşe katılmaktadır. Yine yüzde 8,33'ü hizmeti verdikleri görüşüne kısmen katılmış, kalan yüzde 70,83'lük grup ise bu hizmeti denetim müşterilerine sağlamadıklarını beyan etmiştir. Denetim müşterilerine vergi denetim ve danışmanlık hizmetini vermediğini beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 20,84'te kalırken, fikri olmayanlar dışında kalanlar değişen seviyelerde de olsa bu görüşe katılmışlardır. Denetim hizmeti yanı sıra yönetim danışmanlığı hizmeti verdikleri görüşüne yöneticilerin yüzde 37,50'si çeşitli seviyelerde katılırken, kalanlar bu hizmeti vermediklerini beyan etmişlerdir. Bu görüşe ilişkin dağılımlar yukarıda [Grafik 46](#)'da yer almaktadır.

4.3.3. Denetim Müşterisi Firmalara Uygulanan Anket

Denetlenen borsa şirketlerinin yöneticileri tarafından yanıtlanmak üzere hazırlanan anket internet üzerinden belirlenen e-posta adreslerine gönderilmiştir. Anketin denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi göz önünde bulundurarak; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok (5) Kısmen Katılıyorum (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine sahip 14 sorusu bulunmaktadır. Şirketin faaliyet gösterdiği sektörü, yönetim kurulu yapısını, iç kontrol yapısını, bağımsız denetim komitesinin pozisyonunu ve etkinliğini belirlemeyi hedefleyen 44 soruyla birlikte, ankette toplam 58 soru bulunmaktadır. Evren ve örnekleme ilişkin paragrafta ifade edilen yöntemler sonucunda bulunan e-posta adreslerine anket gönderimine ilk olarak 4 Temmuz 2013 tarihinde başlanmış, haftalık ya da on günlük aralarla anket hatırlatılmıştır. Mesajı alanların arasından 25 şirket anketi yanıtlamayacağını e-posta mesajı ve telefon yoluyla bildirmiştir. Bazı şirketler ise telefonla arayarak ve e-posta mesajı göndererek, kendilerinin anketi yanıtlamaktan yana olduklarını ancak denetimden sorumlu ekiplerinin anketi yanıtlamayı reddettiklerini bildirmişlerdir. Uygulanan anket formunun basılı şekli [Ek 9](#)'da verilmiştir. İnternet tasarımında açılır pencereler kullanılması, anketin ergonomisini artırmış ve ortalama 15 dakikada tamamlanabilir hâle getirmiştir.

Anketi yanıtlayan 148 denetim müşterisi şirket; yirmi sekiz ayrı sektörü temsil etmekte ve yirmi dört farklı denetim firması ile çalışmaktadır. Büyüklük itibarıyla bu şirketler Borsa İstanbul'da kote olan 516 şirketin aktif toplamının yüzde 40,41'ini ve özkaynak toplamının yüzde 46,81'ini temsil etmektedir.

4.3.3.1. Denetim Müşterisi İşletmelerin ve Yöneticilerinin Profili

Geri dönmüş olan 148 anketin değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir. Anketi yanıtlayan denetim müşterisi şirket yöneticilerinin yaşları yirmi altı yıl yedi ay ile altmış beş buçuk arasında değişmekte olup, yaş ortalaması 42 yıl iki aydır. Meslekî deneyimleri bir yıl on bir ay ile otuz sekiz yıl on bir ay arasında değişmekte olup, ortalama deneyim on sekiz yıl dokuz aydır. Yöneticilerin hâlihazırda çalışmakta oldukları şirkette geçirdikleri en uzun süre 35 yıl sekiz ay olup, ortalama çalışma süresi dokuz yıl dört aydır. Anılan verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

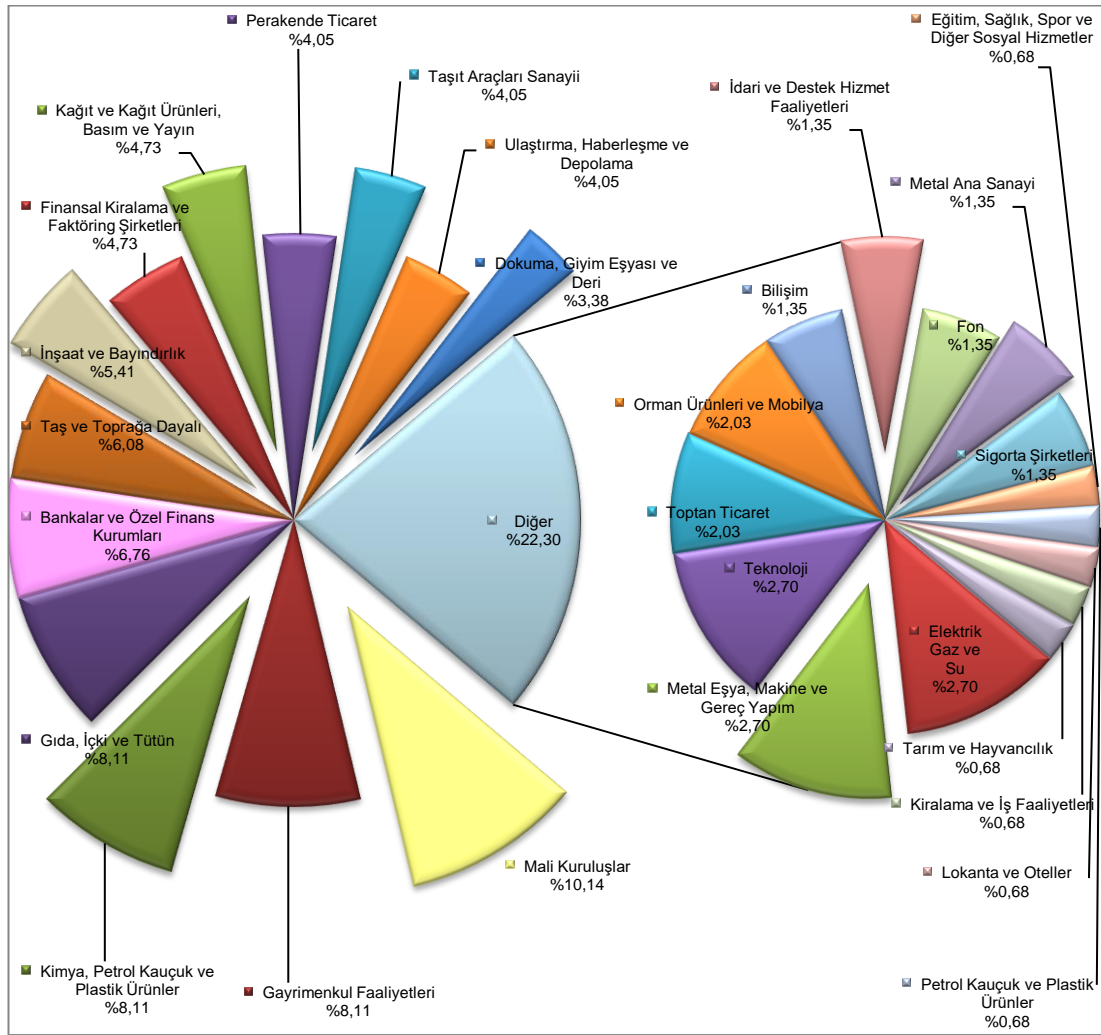
Tablo 32: Denetim Müşterisi Şirket Yöneticilerine İlişkin Veriler

		Ortalama	Minimum	Maksimum
Yaş	(yıl)	42,13	26,62	65,52
Meslekî deneyim	(yıl)	18,78	1,93	38,93
Hâlihazırdaki şirkette çalışma süresi	(yıl)	9,36	0,13	35,67

Not: Veriler yıl cinsinden verilmiştir.

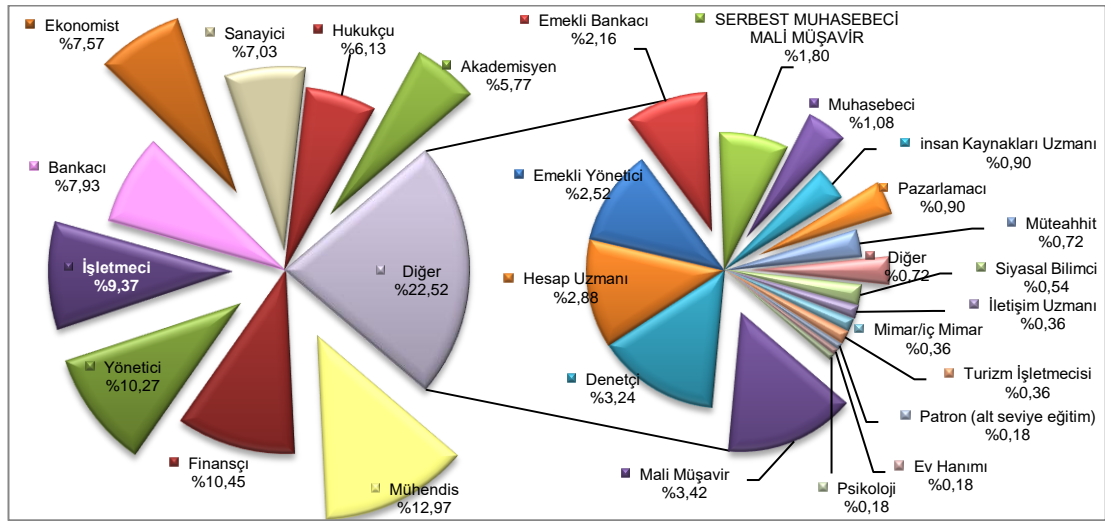
Anketi yanıtlayan denetim müşterisi şirketlerin sektörel dağılımı aşağıdaki grafikte verilmiştir. Grafikte iki pasta gösterilmiştir. İkinci ve daha küçük olan pasta, grafikte yüzde 0,68 ilâ yüzde 2,70 arasında temsil olunan sektörleri derlemektedir. Dolayısıyla küçük grafikte 15 sektör yer almaktadır. Büyük grafik ise 14 sektörü barındırmaktadır. Bilindiği üzere tüm sektörler borsada eşit yüzde ile zaten temsil edilmemektedir. Bu durum anketi yanıtlayan denetim müşterisi şirketlerin sektörel dağılımına doğal olarak yansımıştır. Aşağıda listelenen sektörler, on ve üzeri yanıt gelen sektörlerdir:

1. Malî Kuruluşlar
2. Gayrimenkul Faaliyetleri
3. Kimya, Petrol Kauçuk ve Plâstik Ürünler
4. Gıda, İçki ve Tütün
5. Bankalar ve Özel Finans Kurumları



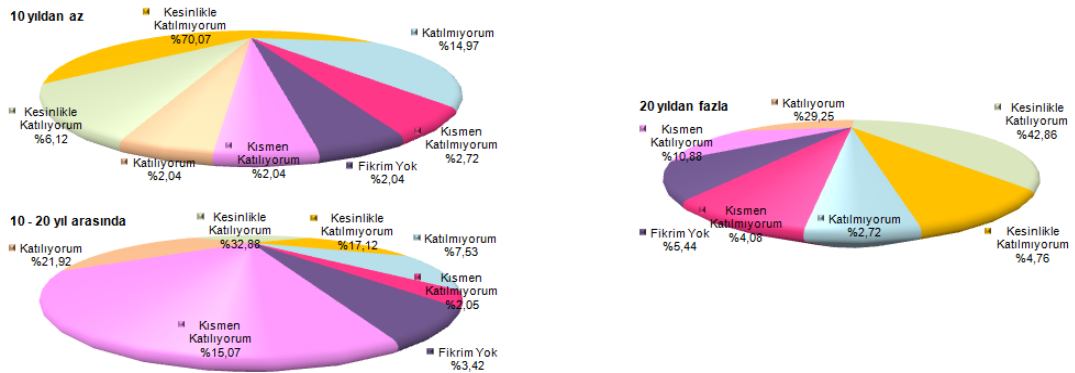
Grafik 47: Denetim Müşterisi Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Anketi yanıtlayan denetim müşterisi şirketlerin yönetim kurullarında yer alan üyelerin meslek dağılımı aşağıdaki grafikte verilmiştir. Grafikte iki pasta gösterilmiştir. İkinci ve daha küçük olan pasta, grafikte yüzde 0,18 ilâ yüzde 3,42 arasında temsil olunan meslekleri derlemektedir. Dolayısıyla küçük grafikte 18 meslek yer almaktadır. Büyük grafik ise dokuz mesleği barındırmaktadır. Sayısal veriler yönetim kurulunda yer alan kişi sayısını değil, meslek çeşitliliğini göstermektedir. Anketi yanıtlayan yöneticilerin en az bir mesleği, en çok 12 mesleği ve ortalamada dörde yakın mesleği işaretlediği saptanmıştır. En çok işaretlenen meslekler arasında ilk sırada mühendislik, ikinci sırada finansçı ve üçüncü sırada yöneticilik ve dördüncü sırada işletmecilik bulunmaktadır.



Grafik 48: Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Meslek Dağılımı

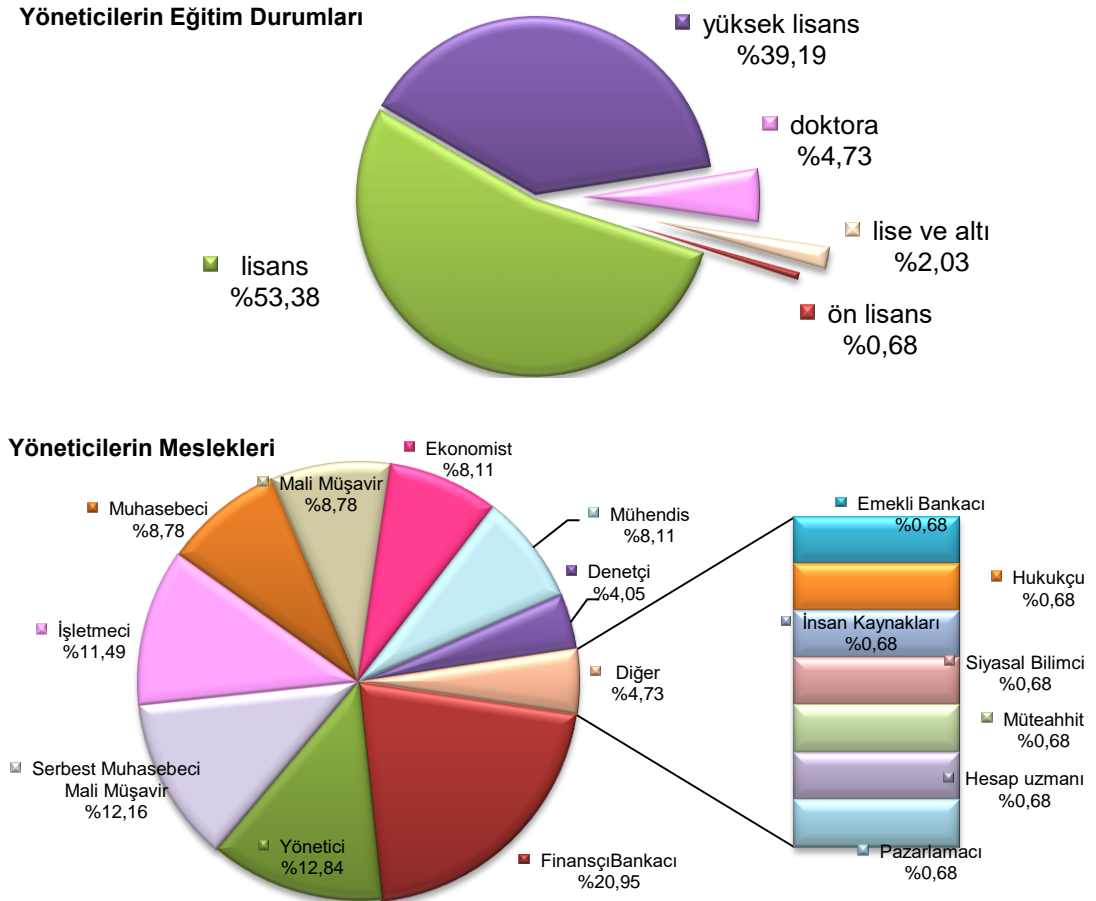
Anketi yanıtlayan denetim müşterisi şirketlerin yönetim kurullarında yer alan üyelerin arasında meslekî tecrübesi on yıldan az olan üye oranı yüze 8,16'dır. Şirketlerin yüzde 71,93'ünde yönetim kurulu üyelerinin arasında meslekî tecrübesi 10–20 yıl arasında olan üye bulunmaktadır. Benzer şekilde şirketlerin yüzde 87,08'inde üyeler arasında meslekî tecrübesi yirmi yıldan fazla olan üye bulunmaktadır. Dağılıma ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 49: Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Meslekî Tecrübesi

Yöneticilerinin yüzde 18,24'ü kadın, yüzde 81,76'sı erkektir. Denetim müşterisi şirketlerin anketi yanıtlayan yöneticilerinin yüzde 53,38'i lisans mezunu, yüzde 43,92'si lisansüstü eğitim almış kişilerdir. Eğitim ve meslek dağılımlarını gösteren grafikler aşağıda verilmiştir. Meslek dağılımı iki pasta grafikte gösterilmiştir.

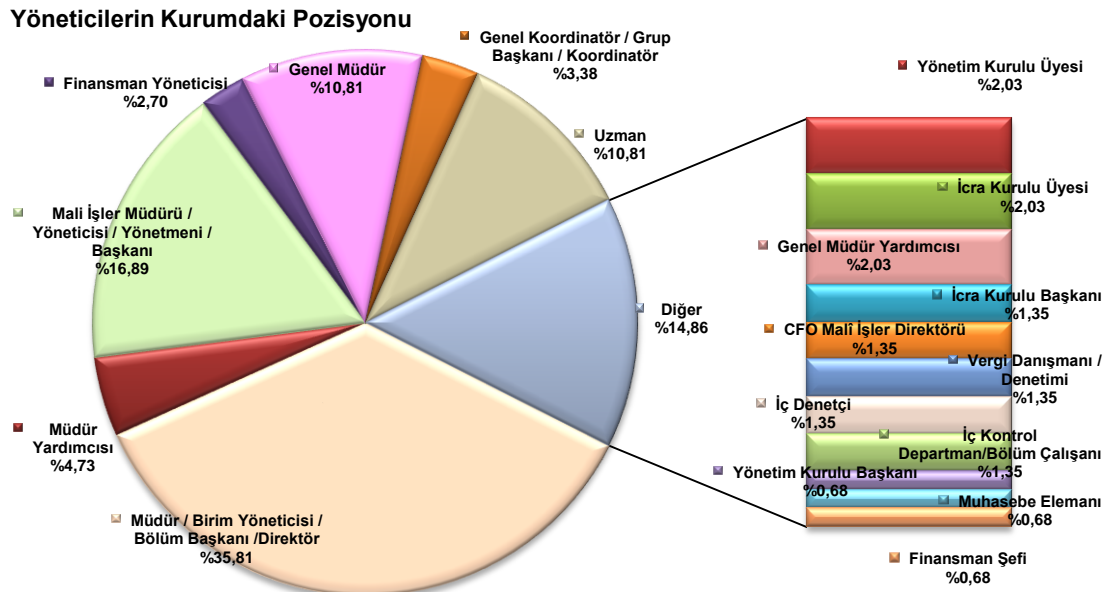
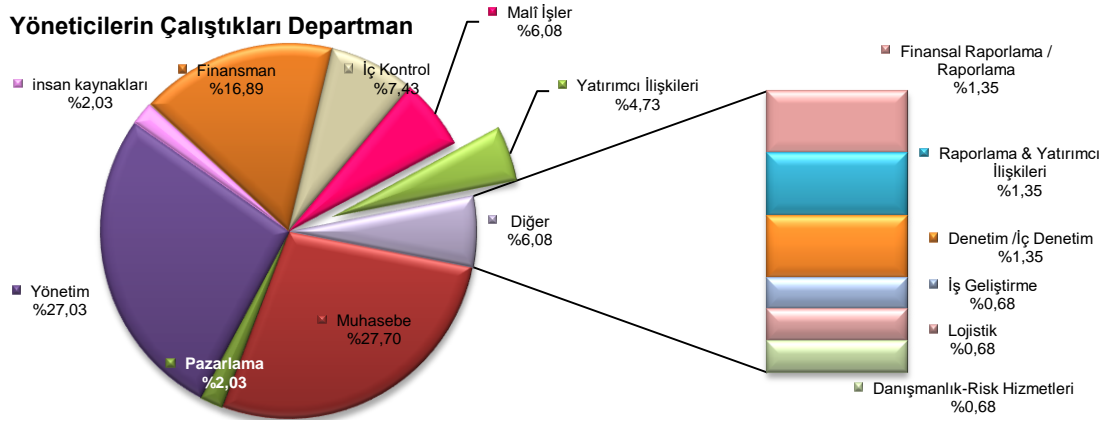
Her birinin ağırlığı yüzde 0,68 olan meslek grupları, küçük pastada gösterilmiştir. Mesleğinin finansçı-bankacı olarak tanımlayanlar yüzde 20,95'lik bir grubu oluştururken, unvan sahibi olan ve olmayan muhasebe meslek mensupları toplamda yüzde 29,73'tür.



Grafik 50: Şirket Yöneticilerinin Eğitim Durumları ve Meslekleri

Şirketlerin yöneticilerinin çalıştıkları departman ve kurumdaki pozisyonları itibarıyla dağılımı aşağıda **Grafik 51**'de gösterilmiştir. Anketi yanıtlayan yöneticilerin yaklaşık olarak yüzde 27,70'i muhasebe, yüzde 27,03'ü ise yönetim biriminde çalışmaktadır. Bu iki grubu yüzde 16,89 ile finansman departmanı takip etmektedir. Yüzde 1,35'i geçmeyen kalemler yan dilim grubunda gösterilmiştir. Yöneticilerin kurumdaki pozisyonları incelendiğinde, yüzde 35,81'i bulunduğu pozisyonu müdür, birim yöneticisi, direktör vb. tanımlarla ifade ettiği görülmektedir. Daha belirleyici olarak pozisyonunu finansal işler yöneticisi olarak tanımlayanların oranı

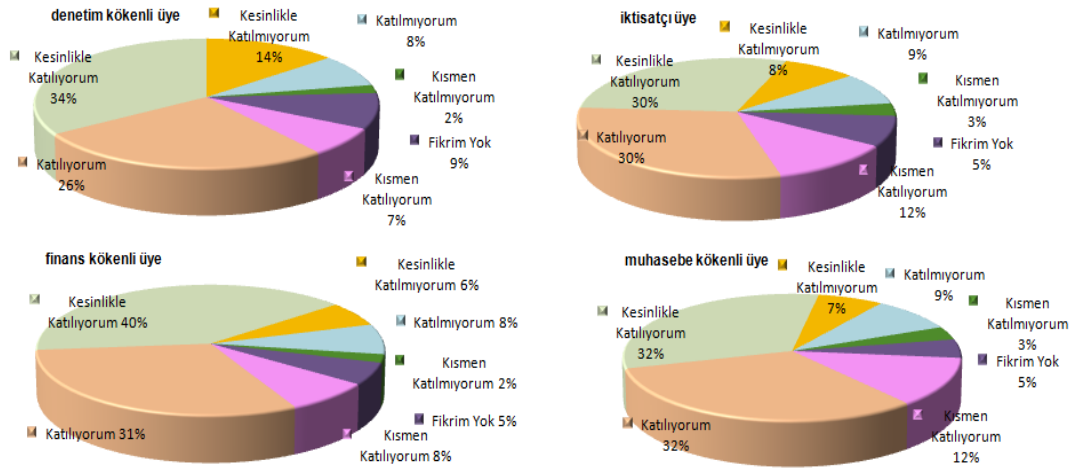
yüzde 16,89'dur. Yüzde ikiden fazla orana sahip olmayan kalemler, yan dilim grubuna aktarılmıştır. Dağılımlara ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir;



Grafik 51: Şirketlerin Yöneticilerinin Çalıştıkları Departman ve Kurumdaki Pozisyonları

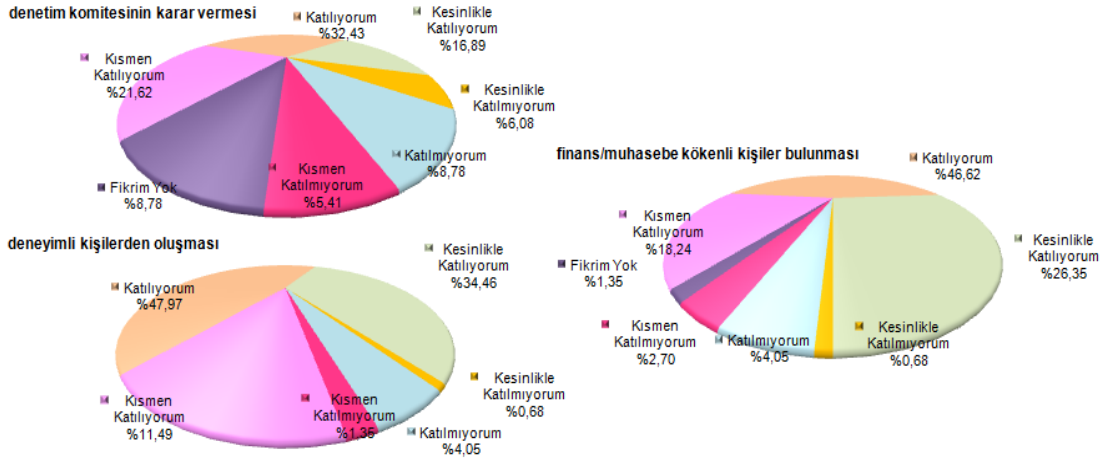
Anketi yanıtlayan yöneticilerin şirketlerinin yüzde 15,76'sında denetim kurulu bulunmazken, yüzde 84,24'ünde denetim kurulu bulunmaktadır. Anketi yanıtlayan yöneticilerin şirketlerinin denetim kurullarının yüzde 69'unda denetim kökenli üye, yüzde 81'inde finans kökenli üye, yüzde 78'inde iktisatçı üye ve yüzde 79'unda muhasebe kökenli üye bulunmaktadır. Denetim kurulu üyelerinin mesleklerinin müşteri şirketten kaynaklanan ve denetimin kalitesini belirleyen unsurlar arasında yer aldığı öngörülmüş ve anket sorularında bu unsura yer

verilmiştir. Denetim kurulu üyelerinin meslek dağılımına ilişkin grafik aşağıda verilmiştir;



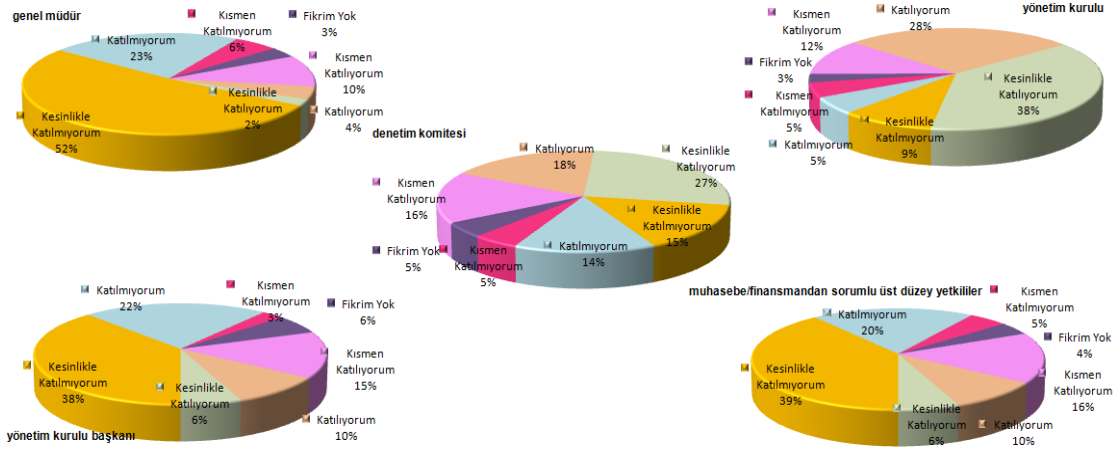
Grafik 52: Denetim Kurulu Üyelerinin Meslek Dağılımı

Değişen seviyelerde de olsa, anketi yanıtlayan yöneticilerin yüzde 70,95'i, hangi bağımsız denetim firması ile çalışılacağına denetim komitesinin karar vermesinin bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkilediği görüşündedir. Yüzde 29,05'i ise bunun aksi görüştedir. Denetlenen şirketlerin denetim komitelerinin deneyimli kişilerden oluşmasının, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğuna, değişen seviyelerde olsa da yöneticilerin yüzde 95,27'si katılmaktadır. Benzer şekilde; yöneticilerin yüzde 91,22'si işletmenin denetim komitesi üyelerinin arasında finans ve/veya muhasebe kökenli kişilerin bulunmasının, bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkilediği görüşündedir. Bu durumu olumlu bulmayanların oranı yüzde 7,43'tür. Dağılımlara ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 53: Denetim Komitesi Hakkında Yöneticilerin Görüşleri

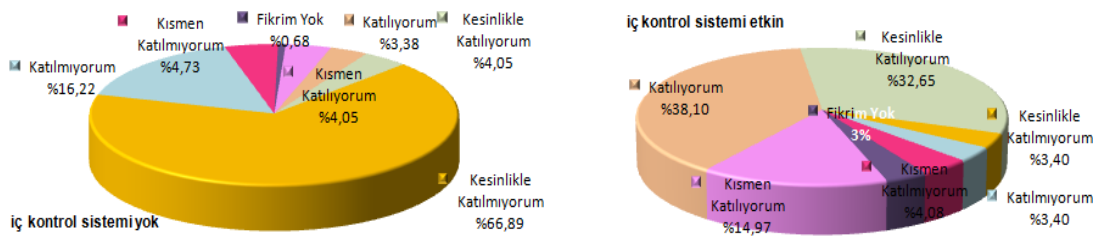
Anketi yanıtlayan yöneticilerin yüzde 70,95'inin hangi bağımsız denetim firması ile çalışılacağına denetim komitesinin karar vermesinin bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkilediği görüşünde olduğuna yukarıda yer verilmişti. Şirketin hangi bağımsız denetim firmasınınca denetleneceğine denetim komitesinin karar verdiği şirketlerin oranı yüzde altmış bir olurken, yüzde otuz dördlük bir grup buna katılmamıştır. Yönetim kurulu başkanının denetim firması seçiminde mutlak karar alıcı olduğu şirketlerin oranı yüzde 16'dır. Kararın tamamen yönetim kurulunda olduğu şirketlerin oranı yüzde 66'dır. Denetim firması seçiminde şirketin genel müdürünün etken olduğu görüşünde olanların oranı yüzde 6'yı geçmezken, muhasebe ve/veya finansmandan sorumlu üst düzey yöneticilerin bu konuda karar alıcı olduğu düşüncesinde olanların oranı yüzde 16 olmaktadır. Dağılımlara ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 54: Şirketin Hangi Bağımsız Denetim Firmasına Denetleneceğine Karar Veren Merciler

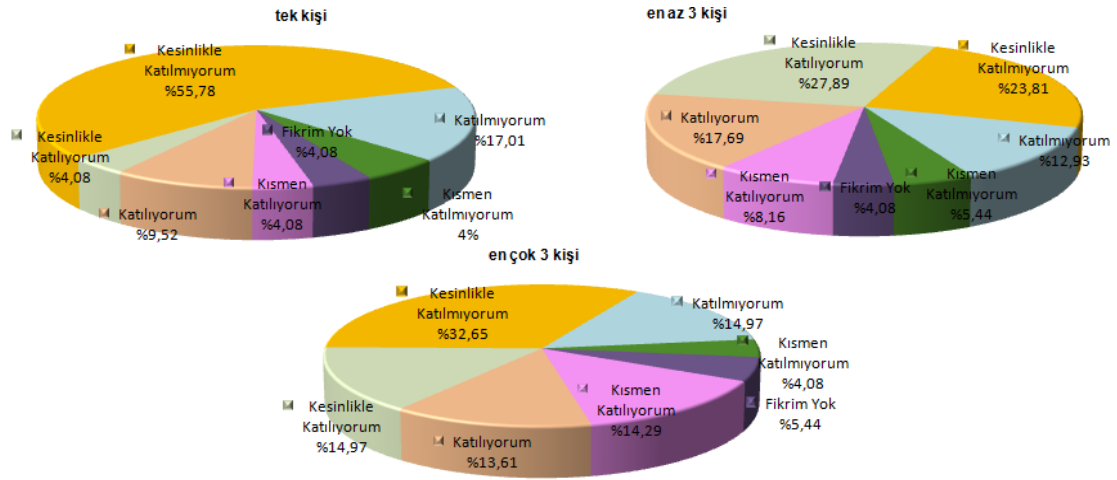
Grafikten anlaşıldığı üzere, anketi yanıtlayan şirket yöneticilerinin görüşü tek bir merci üzerinde odaklanmamaktadır. Birden fazla seçenek için olumlu yanıt verilmesinden yola çıkılarak; çalışılacak denetim firmasının seçimine bu mercilerden bir kaçının ortak kararı ile ulaşıldığı ya da uzmanların sunduğu alternatifler arasından nihaî mercinin seçim yaptığı sonucuna varılabilir.

Denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemine sahip olmalarının ve iç kontrol sisteminin etkin çalışmasının denetimin kalitesini belirleyen unsurlar arasında yer aldığı öngörülmüş ve anket sorularında bu unsura yer verilmiştir. Her iki unsur için gelen yanıtların dağılımına ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



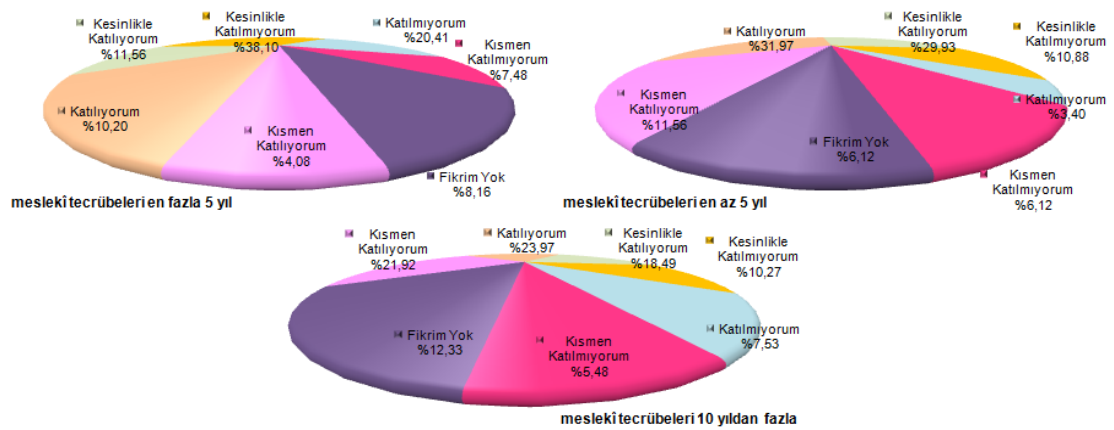
Grafik 55: İç Kontrol Sisteminin Varlığı ve Etkinliği

Grafikten görüldüğü üzere iç kontrol sistemine sahip olan işletme oranı yüzde 83,11'dir. İç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde yöneticilerin yüzde 70,75'i sistemlerinin etkin olduğu görüşündedir. Grafik 56'da, gelen yanıtlara göre iç kontrol ekibinin kaç kişiden oluştuğu gösterilmiştir.



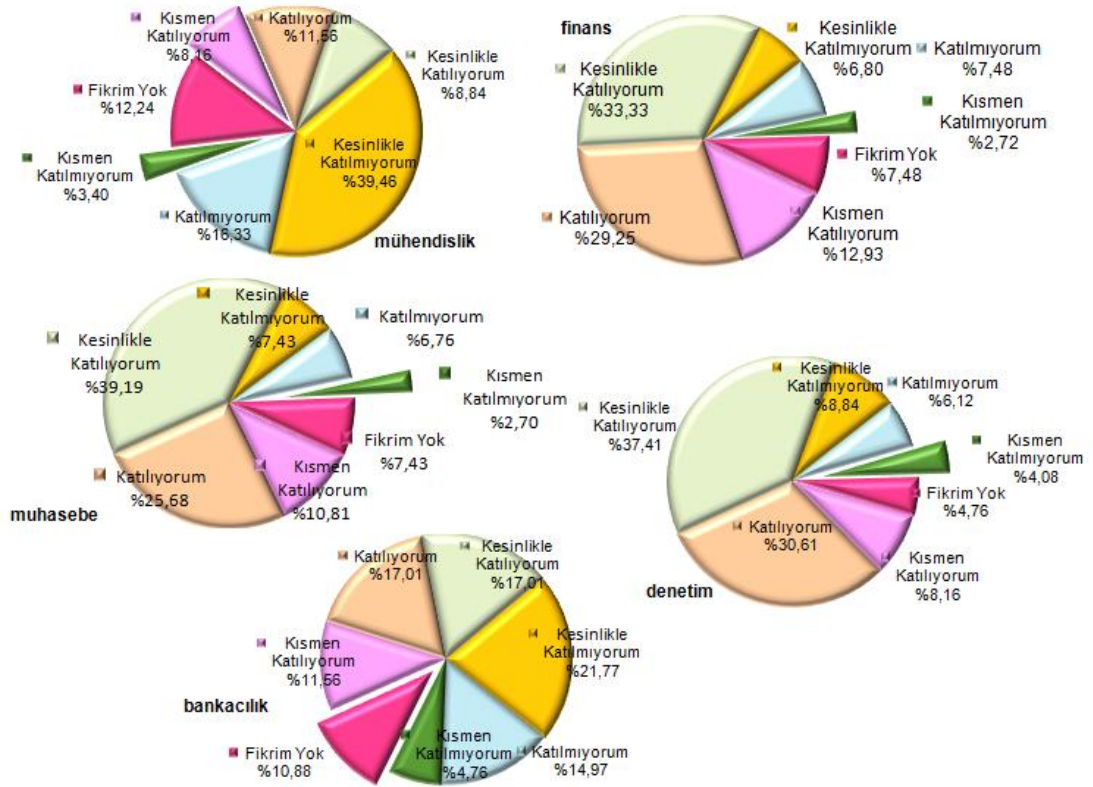
Grafik 56: İç Kontrol Ekibi Üye Sayısı

Grafiğe görüldüğü üzere, işletme olarak yalnızca bir kişiden oluşan iç kontrol ekibine sahip olduğunu beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 13,6'dır. Ekibin en fazla üç kişiden oluştuğunu beyan edenlerin oranı yüzde 28,58'dir. İç kontrol ekibinin en az üç kişiden oluştuğunu beyan edenlerin oranı ise yüzde 45,58'dir. İşletmelerin iç kontrol ekibinde yer alan kişilerin sayısı kadar, meslekî tecrübeleri de verilen denetim hizmetinin kalitesi üzerinde etken olabilir. Yöneticilerin yüzde 25,94'ü iç kontrol ekip üyelerinin arasında tecrübesi en fazla beş yıl olan kişilerin var olduğunu beyan etmektedir. Yüzde 64,38'i, iç kontrol ekip üyelerinin en az beş yıl deneyim sahibi olduğu görüşündedir. On yıllık deneyim söz konusu olduğunda yöneticilerin yüzde 73,46'sı, ekip üyelerinin tecrübelerinin on yıldan fazla olduğu görüşünü paylaşmıştır. Dağılımlara ilişkin grafikler aşağıda verilmiştir.



Grafik 57: İç Kontrol Ekibindeki Üyelerin Yıl Cinsinden Tecrübesi

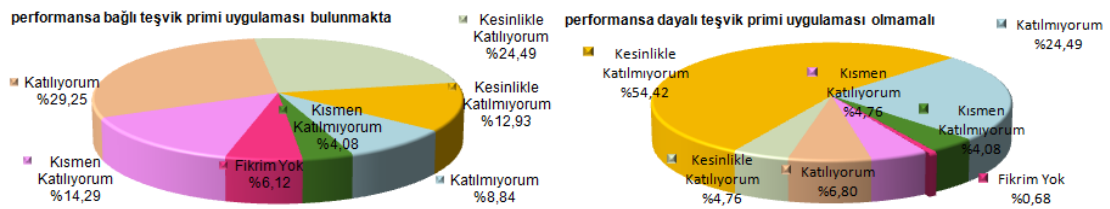
Bazı meslek mensuplarının deneyimlerinin iç kontrol ekibine göreceli olarak daha faydalı olacağı aşikârdır. Bu çerçevede, ankette iç kontrol ekiplerinde yer alan kişilerin uzmanlık alanlarına yönelik sorular da hazırlanmıştır.



Grafik 58: İç Kontrol Ekibindekilerin Uzmanlık Alanları

Yukarıda yer alan grafikten görüldüğü üzere, ankete yanıt veren işletmelerin yöneticileri, yüzde 45,58 oranında ekipte uzmanlık alanı bankacılık olan üye olduğu görüşündedir. Alanı bankacılık olan üyenin ekipte yer almadığı görüşünde olanların oranı yüzde 41,5'tir. Soruyu yanıtlamayan yöneticilerin yanıtları değerlendirme dışı kaldığından toplamı yüzde yüzü bulmayan grafik dağılımları bulunmaktadır. Ekipte finans uzmanı olduğu görüşünde olan yönetici oranı yüzde 75,51'dir. Yöneticilerin yüzde 75,68'i, iç kontrol ekibinde muhasebe alanından kişiler olduğu görüşündedir. Ekipte mühendislerin olduğu görüşünde olanların oranı yüzde 28,56'dır. Yöneticilerin yüzde 76,18'i denetim alanından uzman kişilerin ekipte yer aldığı görüşündedir.

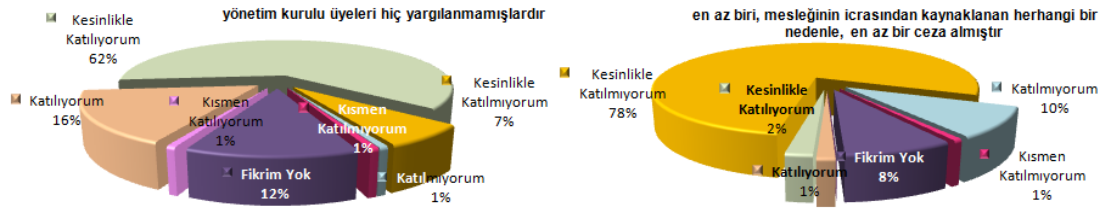
Denetim müşterisi işletmelerin denetimin kalitesini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyeceği düşünülen özelliklerinin ortaya çıkarılmasının amaçlandığı sorulardan bir başkası; işletme/kurumun kurumsal yönetim ilkelerine uyup uymadığını anlamaya yöneliktir. Yöneticilerin yüzde 59,86'sı kurumsal yönetim ilkelerine uyulduğu görüşüne kesinlikle katılırken, yüzde 29,25'lik diğer grup buna katılmaktadır. Diğer tüm yanıtların toplamı yüzde 10,89'dur. Tüm yanıtların içinde kurumsal yönetim ilkelerine uyulmadığı görüşünde olan iki yönetici bulunmaktadır. Aynı amaca yönelik; işletmede/kurumda performansa bağlı teşvik primi uygulamasına yönelik soruda, yöneticilerin yüzde 21,77'si işletmelerinde prim uygulamasının olmadığını beyan ederken, yüzde 72,11'i değişen seviyelerde olmak üzere teşvik primi uygulamasının varlığına katılmışlardır.



Grafik 59: Performansa Dayalı Teşvik Primi

Çalışmanın çeşitli bölümlerinde teşvik primlerin olmasının denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği; iyi bir performans olmadığında bile, yöneticilerin kendilerini başarılı göstermek uğruna yaratıcı muhasebe faaliyetlerine girebildiklerine değinilmişti. Bu doğrultuda konu hakkında yöneticilerin şahsî düşünceleri sorulduğunda, yalnızca yüzde 11,56'sı performansa dayalı teşvik primi olmaması gerektiği görüşüne katılırken, yüzde 87,76'sı değişen seviyelerde olmak üzere primin olması gerektiğini ifade etmiştir.

Denetim kalitesi üzerinde etken olabilecek unsurlardan biri yönetim kurulu üyelerinin mesleğin icrasından kaynaklanan bir nedenle yargılanmaları ve böyle bir nedenle ceza almış olmalarıdır. Ankete yanıt veren yöneticilerin görüşleri aşağıdaki grafikte özetlenmiştir.



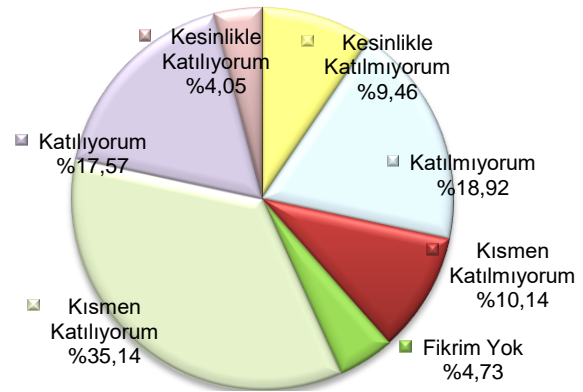
Grafik 60: Yönetim Kurulu Üyelerinin Mesleğin İcrası Kaynaklı Yargılanması ve Ceza Alması

Grafikte görüldüğü üzere; yönetim kurulu üyelerinin böyle bir nedenle yargılanmaları konusunda yöneticilerin yüzde 12'si fikrinin olmadığını beyan etmiş, yüzde dokuzu ise böyle bir yargılanmanın söz konusu olduğunu beyan etmiştir. Mesleğin icrasından kaynaklanan herhangi bir nedenle yönetim kurulu üyelerinin ceza almaları konusunda ise, yüzde sekizlik bir grubun fikri olmadığı, yüzde üçünün yöneticilerin ceza aldığı yönünde görüş bildirdiği ve kalanların böyle bir cezanın kesinlikle olmadığı görüşünü ifade ettikleri görülmektedir.

4.3.3.2. Yöneticilerin Denetçinin Nitelikleri Hakkında Görüşleri

Denetim firmalarının yöneticilerine sorulduğu gibi, denetçilerin denetim kalitesi üzerinden etken olan vasıfları, denetlenen işletmelerin yöneticilerine de sorulmuştur. Bu bölüm anılan sorulara gelen yanıtların analizlerini kapsamaktadır.

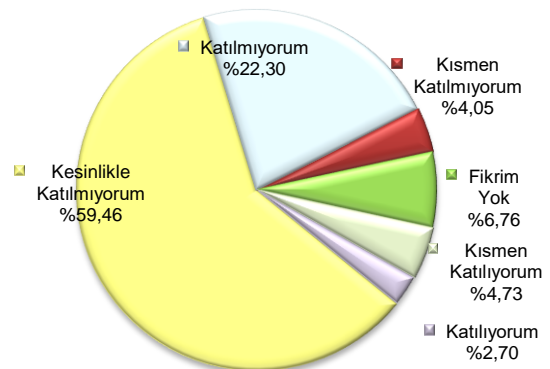
Denetçinin yaşının denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşünde olan yöneticilerin oranı, kısmen katılanlarla beraber yüzde 56,76 olmaktadır. Her ne kadar hangi yaştaki denetçinin kaliteli denetim yapacağı konusu, üzerinde



Grafik 61: Denetçinin Yaşına İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

anlaşılmalı bir konu değilse de, burada yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunduğu görülmektedir.

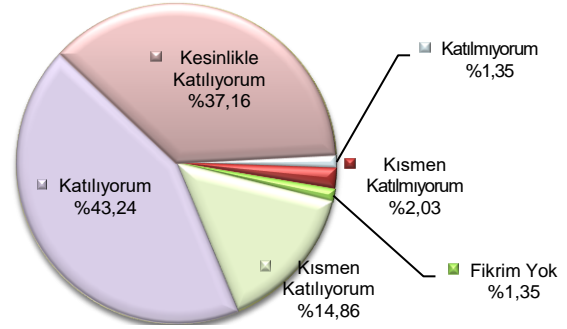
Denetçinin cinsiyetinin denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne kısmen katılan yöneticilerin oranı yüzde 4,73 ve katılanların oranı yüzde 2,79'dur. Yöneticilerin büyük çoğunluğu cinsiyet faktörünün denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığı görüşündedir.



Grafik 62: Denetçinin Cinsiyetine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

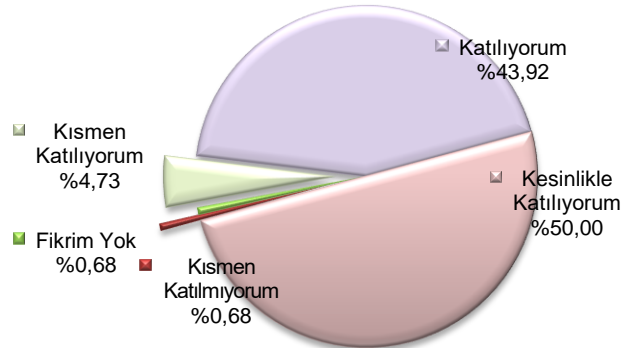
Denetçinin öğrenim durumunun denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne kısmen katılmayan yöneticilerin oranı yüzde 14,86 ve katılmayanların oranı yüzde 1,35'tir.

Yöneticilerin büyük kısmı, öğrenim durumunun denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşündedir.



Grafik 63: Denetçinin Öğrenim Durumuna İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

Denetçinin deneyiminin denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne kısmen katılanların ve fikri olmayanların oranları yüzde 0,68'dir. Böylelikle, görüşü destekleyen yöneticilerin oranı yüzde 98,64 olmaktadır. Denetçinin belirli bir düzeyde meslekî yeterliliğe sahip olmasının, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne kesinlikle katılan yöneticilerin oranı yüzde 98,65'tir. Görüşe katılmayan yönetici bulunmadığından, grafiğe yer verilmemiştir.



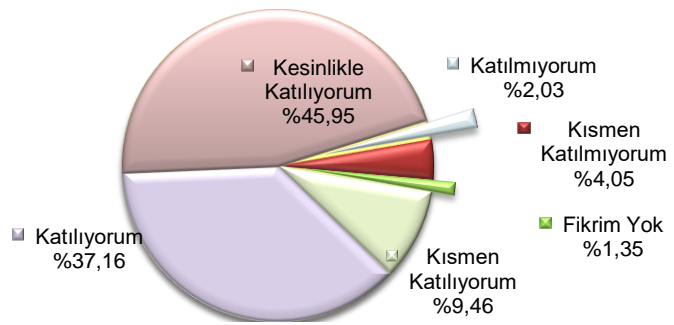
Grafik 64: Denetçinin Deneyimine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

Yapılan denetimin kalitesi üzerinde denetçinin bağımsızlığının önemli bir etkiye sahip olduğu görüşüne katılmayan ve bu konuda fikri olmayan yöneticilerin oranı yüzde 0,68'er olmuştur. Bunun dışında kalan yüzde 98,64 denetçi bağımsızlığının önemli etkisi olduğu görüşüne katılmaktadır. Denetçinin dürüstlüğü söz konusu olduğunda, yöneticilerin yüzde 33,11'i katıldığını, yüzde 59,46'sı buna kesinlikle katıldığını, yüzde 5,41'lik grup ise kısmen katıldığını beyan etmektedir. Böylelikle, dürüstlük kriterine ilişkin yargıya kısmen katılmadığını ifade eden yüzde 0,68'lik ve fikri olmayan yüzde 1,35'lik grup dışında, yöneticilerin neredeyse tamamı dürüstlüğün denetimin kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olacağını kabul etmektedir.

Denetçinin profesyonelliği göz önünde bulundurulduğunda, yöneticilerin yüzde 1,35'i dışında kalan tamamı bu yargıya katıldığını ifade etmektedir. Fikri olmayan yüzde 0,68'lik grup dışında, yöneticilerin tamamı denetçinin etik anlayışının denetim kalitesini önemli ölçüde etkileyeceği görüşüne katılmaktadır. Aynı sonuç denetçinin denetimi yaparken gösterdiği özen ve titizlik için de geçerlidir.

Çalışmada ortaya çıkan sonuçlardan biri, denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesi halinde bunun, gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde önemli bir

etkiye sahip olacaktır. Yöneticilerin yüzde 4,05'i bu görüşe kısmen katılmamakta, yüzde 2,03'ü katılmamakta. Fikri olma-



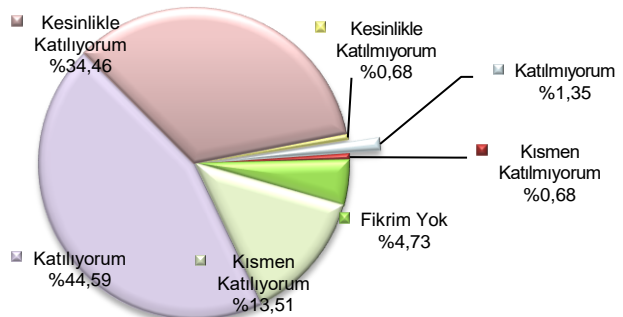
yan yüzde 1,35'lik grup dışında kalanlar, bu görüşe değişen seviyelerde

Grafik 65: Denetçinin Sektörel Uzmanlığına İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

katılmaktadır. Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme hakkında bilgi birikimine sahip olması, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bu görüşe yöneticilerin, katılmayan, kısmen katılmayan ve fikri olmayan toplam yüzde üçlük kısmı dışında kalanların hepsi, bu görüşe değişen seviyelerde katılmaktadır.

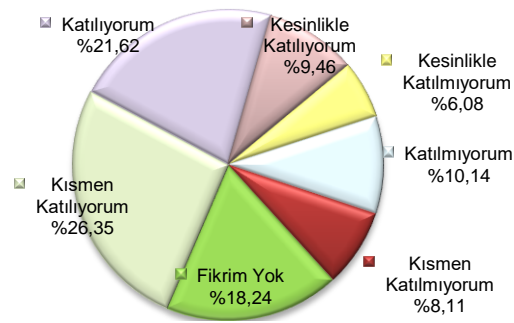
Denetçinin algıladığı denetim kalitesi, gerçekleştirdiği denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu görüşe, kısmen ve kesinlikle katılmayan

yöneticilerin oranı yüzde 0,68'er ve katılmayanların oranı da yüzde 1,35 olurken katılmazken, kısmen katılanların oranı yüzde 13,51, kesinlikle katılanların oranı yüzde 34,46 ve katılanların oranı da yüzde 44,59 olmuştur. Fikri olmayanların oranı ise yüzde 4,73'tür.



Grafik 66: Denetçinin Algıladığı Denetim Kalitesine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

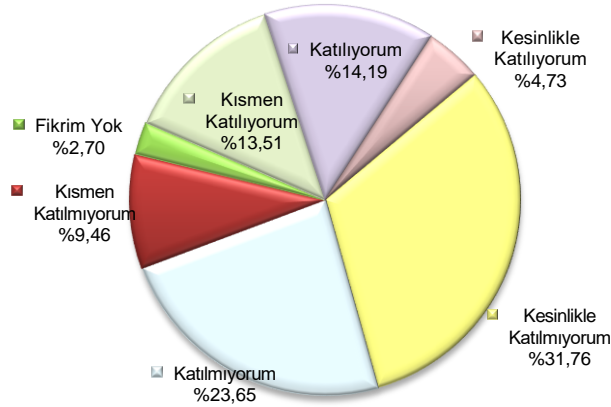
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmaları denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Ancak bu yargı üzerine denetlenen işletmelerin ankete yanıt veren yöneticilerinin arasında bir görüş birliği bulunmamaktadır. Yöneticilerin yüzde 57,43'ü bu görüşe değişen seviyelerde katılmakta, yüzde 18,24'ünün fikri bulunmamakta ve yüzde 24,33'ü bu görüşe değişen seviyelerde katılmamaktadır. Dağılım aşağıdaki grafikte verilmiştir;



Grafik 67: Denetçilerin Düzenli Mal Bildirimine İlişkin İşletme Yöneticisi Görüşü

4.3.3.3. Yöneticilerin Denetim ve Süreç Hakkında Görüşleri

İşletmenin danışmanlık, muhasebe, bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı hizmetlerini tek bir muhasebe firmasından almasının bağımsız denetimin kalitesi açısından sakıncası olmadığı görüşüne kesinlikle katılan yöneticilerin oranı yüzde 4,73 iken katılanların oranı yüzde 14,19'dur. Kısmen katılan yüzde 13,51'lik grup ta eklenince, anılan hizmetlerin tek bir firmadan alınmasında sakınca görmeyenlerin oranı yüzde 32,43'ü bulmaktadır. Böyle bir ilişkiyi sakıncalı bulan yöneticilerin oranı ise yüzde 64,87'dir.



Grafik 68: Yöneticilerin Danışmanlık, Muhasebe, Bağımsız Denetim ve Vergi Danışmanlığı Hizmetlerini Tek Bir Muhasebe Firmasından Alınmasına İlişkin Görüşleri

İşletmenin, bağımsız denetim hizmetini sağlayan denetim firmasından danışmanlık, muhasebe sisteminin kurulması vb. başkaca hizmetleri almasının sakıncalı olduğu görüşünde olan yöneticilerin oranı yüzde 73,65 olurken, böyle bir ilişkide sakınca görmeyen yöneticilerin oranı yüzde 23,65 olmaktadır. Bu sonucun önceki yargıya kısmen de olsa paralel olduğu görülmektedir.

Denetim firmalarının yasal ve meslekî düzenlemeler dışında, kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olması, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir. Anketi yanıtlayan işletme yöneticilerinin katılmayan yüzde 2,70'i, kısmen katılmayan yüzde 2,03'ü ile fikri olmadığını beyan eden yüzde 6,08'i hariç, kalan yöneticiler değişen seviyelerde olsa da bu görüşe katılmaktadır.

Denetim ekibini oluşturan denetçilerden her birinin, belirli zaman dilimlerinde rotasyona tabi tutularak, farklı müşterilerle yapılan denetim anlaşmalarında görevlendirilmeleri, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir. Bu görüşe kesinlikle katılan yöneticilerin oranı yüzde 26,35, katılanların oranı yüzde 47,35 ve kısmen katılanların oranı yüzde 18,92'dir.

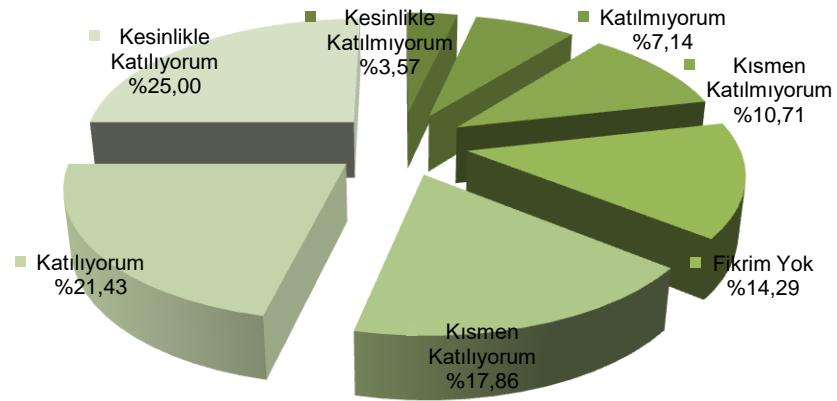
Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir. Bu görüşe kesinlikle katılmayanlar yüzde 2,03'lük dilimi oluştururken, kesinlikle katılanlar yüzde 26,35'i

oluşturmaktadır. Yöneticilerin yüzde 38,51'i katılmakta, yüzde 24,32'si de kısmen katılmaktadır.

Denetimin tamamlanma aşamasında çalışma kâğıtlarının, denetim ekibinde yer almayan bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir. Yöneticilerin yüzde 3,38'inin konu hakkında fikri yokken, bu görüşe katılmayan yönetici oranı yüzde 3,38, kesinlikle katılmayanların oranı da 0,68'dir. Önemli bir çoğunluk olan yüzde 90,53 görüşe değişik seviyelerde olsa da katılmaktadır.

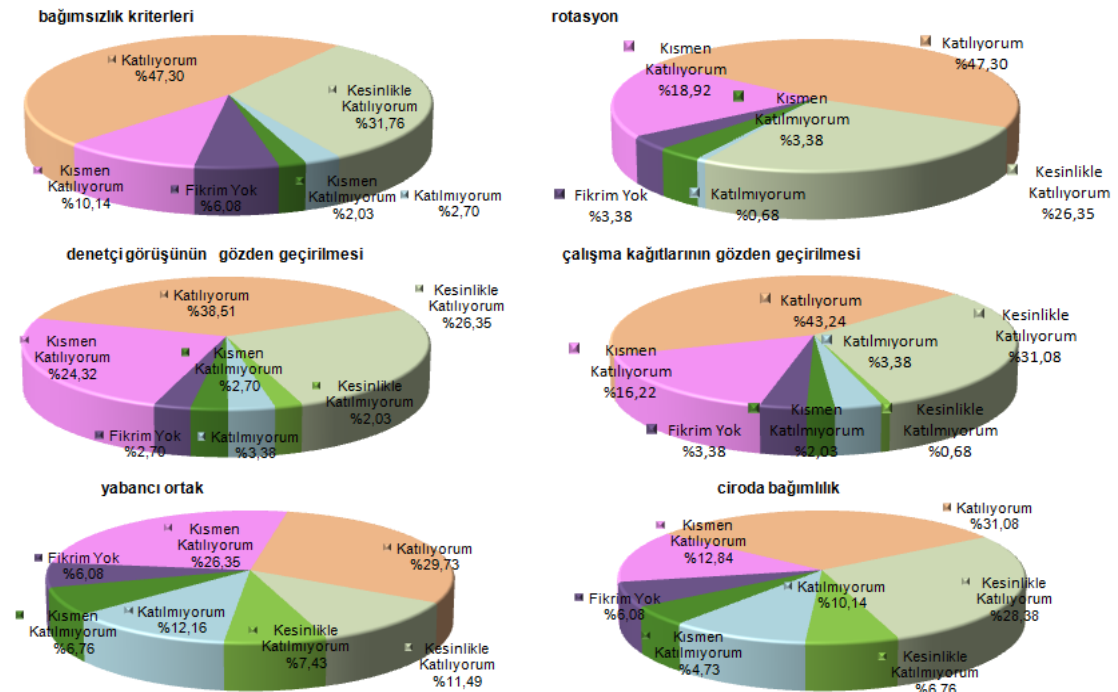
Denetim firmalarının toplam cirolarının önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir. Ancak bu görüşü desteklemeyen yöneticilerin oranı toplamda yüzde 21,63, fikri olmayanların oranı da yüzde 6,08'dir. Sonuç bölümde tartışılacak olmasında karşın, ciroda bağımlılık anlamına gelen bu ifadeye karşı çıkma oranı, denetimin kalitesinin tartışılmaya açılmasının ne derece anlamlı olduğunun göstergesidir.

Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkileyip etkilemediği sorusuna yöneticilerin yüzde 67,57'si olumlu yanıt verirken, yüzde 26,43'ü yabancı ortağın denetimin kalitesini artıran bir unsur olduğu görüşüne katılmamıştır. Bu soruya verilen yanıtlar, ikincil verilerden elde edilen, işletmenin yabancı ortağa sahip bir denetim firması ile çalışıp çalışmadığı verisiyle eşleştirildiğinde, hâlihazırda yabancı ortağı olan bir denetim firmasıyla çalışan şirket yöneticilerinin yüzde 64,29'unun bu soruya da olumlu yanıt verdiği görülmüştür. Yabancı ortaklı firma ile çalışmasına rağmen, bunun olumlu bir katkısı olmadığını düşünenlerin oranı yüzde 21,42'dir.



Grafik 69: Yabancı Ortaklı Denetim Firması ile Çalışan Şirket Yöneticilerinin, Yabancı Ortaklı Çalışmayı Değerlendirmesi

Denetlenen işletmelerin yöneticilerinin ankete yanıt vermiş olanlarının denetime bakışını ortaya çıkarmaya yönelik olan yukarıda ele alınan görüşlerinin dağılımlarına ilişkin grafikler aşağıda derlenmiştir.



Grafik 70: İşletmelerin Yöneticilerinin Denetimle Bağlantılı Konular Hakkında Görüşleri

4.3.4. Araştırma Verilerinin İstatistikî Analizi

Denetim firmaları yöneticilerine, denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerine ve denetçilere uygulanan anketlerin ortak soruları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, denetçinin niteliklerine yönelik sorulardan oluşan gruptur. Bu grup 14 değişkenden oluşmaktadır. Bunlar denetçinin sahip olduğu özelliklerin, denetim kalitesi üzerinde herhangi bir etkisi olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik sorulardır. Anket örnekleri Eklerde yer aldığından burada tekrar edilmemiştir. Anketleri yanıtlayan üç grubun, denetçinin niteliğine yönelik bu yargılara katılma oranları aşağıda [Tablo 33](#)'te verilmiş; [Tablo 34](#)'te ise katılma oranlarının ortalamaları ve standart sapmaları gösterilmiştir. Sorular tablolarda anketlerdeki detaylı halleriyle değil, özetlenerek gösterilmiştir. Yargılar tabloda yalnızca birden yediye olmak üzere rakamla ifade edilmiştir. Tekrar etmek gerekirse ifadeler (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok (5) Kısmen Katılıyorum (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir.

Üç grubun her biri için ayrı ayrı içsel tutarlılığa sahip olup olmadıkları Cronbach Alfa katsayısı yöntemi ile test edilmiştir. Her ne kadar denetim firmaları yöneticilerinin yanıt sayısının 30'un altında olması, geçerliliğin sorgulanmasında yol açsa da, veriler karşılaştırılabilirliğin sağlanması adına, yine de değerlendirilmiştir. Denetim firmaları yöneticilerinin, denetçinin nitelikleri grubuna verdikleri yanıtların içsel tutarlılığı 0,900'dür. Denetim müşterisi şirketlerin yöneticilerinin denetçinin nitelikleri grubuna verdikleri yanıtların içsel tutarlılığı 0,811'dir. Aynı grup sorular için denetçilerin verdikleri yanıtların içsel tutarlılığı 0,757 olmuştur. Buradan yola çıkılarak, bu değişkenlerin ortalaması alınarak, *Denetçinin Niteliği Değişkeni* oluşturulmuştur.

Tablo 33: Denetçinin Niteliklerine Yönelik Anket Yargılarına Katılma Oranlarının Yüzdelerle İfade İle Karşılaştırıldığı Tablo

Yargılar	Denetim Firmaları Yöneticileri %							Müşteri Şirket Yöneticileri %							Denetçiler %						
	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
Denetçinin yaşı	12,5	4,17	29,17	0	20,83	16,66	16,66	9,46	18,92	10,17	4,73	35,14	17,57	4,05	7,53	10,75	10,75	3,23	45,16	16,13	6,45
Denetçinin cinsiyeti	50,00	29,17	4,17	8,33	8,33	0	0	59,46	22,30	4,05	6,76	4,73	2,70	0	41,94	29,03	6,45	4,30	8,60	5,38	4,30
Denetçinin öğrenim durumu	4,17	4,17	8,33	4,17	16,67	41,67	20,83	0	1,35	2,03	1,35	14,86	43,24	37,16	2,15	0	1,08	0	22,58	47,31	26,88
Denetçinin deneyimi	4,17	0	0	0	8,33	41,67	45,83	0	0	0,68	0,68	4,73	43,92	50,00	1,08	0	0	0	3,23	34,41	61,29
Denetçinin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olması	4,17	0	0	0	0	32,50	62,50	0	0	0	1,35	4,73	38,51	55,41	1,08	0	1,08	1,08	5,38	27,96	63,44
Denetçinin bağımsızlığı	4,17	0	0	0	4,17	33,33	58,33	0	0	0,68	0,68	3,38	28,38	66,89	1,08	0	1,08	1,08	7,53	31,18	58,06
Denetçinin dürüstlüğü	4,17	0	0	0	8,33	33,33	54,17	0	0	0,68	1,35	5,41	33,11	59,46	1,08	0	0	2,15	10,75	36,56	49,46
Denetçinin profesyonelliği	4,17	0	0	0	0	50,00	45,83	0	0	0	1,35	4,73	40,54	53,38	1,08	0	1,08	0	8,60	36,56	52,69
Denetçinin etik anlayışı	4,17	0	0	0	4,17	41,67	50,00	0	0	0	0,68	6,08	39,19	54,05	1,08	0	1,08	0	8,60	40,86	48,39
Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesi	4,17	0	4,17	0	16,67	37,50	37,50	0	2,03	4,05	1,35	9,46	37,16	45,95	1,08	0	3,23	1,08	18,28	45,16	31,18
Denetçinin, denetime gösterdiği özen ve titizliği	4,17	0	0	0	8,33	29,17	58,33	0	0	0	0,68	2,70	35,81	60,81	1,08	0	1,08	0	2,15	34,41	61,29
Denetçinin algıladığı denetim kalitesi	0	0	0	4,17	16,67	37,50	41,67	0,68	1,35	0,68	4,73	13,51	44,59	34,46	1,08	1,08	1,08	4,30	12,90	53,76	25,81
Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme hakkında bilgi birikimine sahip olması	4,17	0	0	0	4,17	50,00	41,67	0	1,35	0,68	0,68	10,81	41,89	44,59	1,08	0	2,15	2,15	6,45	37,63	50,54
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmaları	16,67	41,67	4,17	8,33	8,33	12,50	8,33	6,08	10,14	8,11	18,24	26,35	21,62	9,46	21,51	0	11,83	15,05	17,20	15,05	0

Tablo 34: Denetçi Niteliklerine İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Yargılar	Denetim firmaları yöneticileri n=24		Şirket yöneticileri n=148		Denetçiler n=93	
	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St
Denetçinin yaşı	3,75	1,57	3,30	1,53	3,61	1,42
Denetçinin cinsiyeti	1,54	1,02	1,49	1,04	2,06	1,48
Denetçinin öğrenim durumu	4,38	1,58	5,07	1,03	4,94	0,94
Denetçinin deneyimi	5,21	1,10	5,41	0,76	5,54	0,73
Denetçinin belirli bir düzeyde meslekî yeterliliğe sahip olması	5,46	1,06	5,44	0,87	5,46	0,98
Denetçinin bağımsızlığı	5,38	1,10	5,59	0,75	5,39	1,00
Denetçinin dürüstlüğü	5,29	1,12	5,46	0,90	5,24	1,13
Denetçinin profesyonelliği	5,29	1,04	5,42	0,87	5,38	0,83
Denetçinin etik anlayışı	5,29	1,08	5,45	0,76	5,33	0,83
Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesi	4,96	1,20	5,16	1,10	4,97	1,04
Denetçinin, denetime gösterdiği özen ve titizliği	5,33	1,13	5,55	0,71	5,53	0,76
Denetçinin algıladığı denetim kalitesi	5,04	1,30	4,89	1,39	4,82	1,33
Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme hakkında bilgi birikimine sahip olması	5,21	1,06	5,25	0,90	5,25	1,15
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmaları	2,58	1,77	3,21	1,99	2,42	1,68

Denetçinin niteliklerine ilişkin görüşlerinin karşılaştırıldığı yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere; denetçinin yaşının denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi olacağına en çok denetim firmalarının yöneticileri $3,75 \pm 1,57$ ortalamayla önem vermektedir. Denetçinin cinsiyetinin bir etkisi olduğuna anketi yanıtlayan her üç grubun mensupları katılmamaktadır. Denetçinin öğrenim durumunun kalite üzerinde olumlu bir etkisi olduğuna en çok $5,07 \pm 1,03$ ortalamayla denetim müşterisi şirketlerin yöneticileri önem vermektedir. Denetçinin deneyimi $5,54 \pm 0,73$ ortalamayla denetçiler açısından önemli görünmektedir. Denetçinin belirli bir düzeyde meslekî yeterliliğe sahip olması her üç grup için de önemli gözükmektedir. Denetçinin bağımsızlığı $5,59 \pm 0,75$ ortalamayla müşterisi şirketlerin yöneticileri tarafından önemli addedilmektedir. Yine aynı grup için denetçinin dürüstlüğü $5,46 \pm 0,90$ ortalamayla, denetçinin profesyonelliği $5,42 \pm 0,87$ ortalamayla ve denetçinin etik anlayışı $5,45 \pm 0,76$ ortalamayla önemli görülmektedir. Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirmesi $5,16 \pm 1,10$ ortalamayla denetim müşterisi şirketlerin yöneticileri tarafından önemli bulunmaktadır. Denetçinin denetime gösterdiği özen ve titizlik yine bu grup tarafından $5,55 \pm 0,71$ ortalamayla önemlidir. Denetçinin algıladığı denetim kalitesi ise $5,04 \pm 1,30$ ortalamayla denetim firmaları yöneticileri tarafından önemli bulunmaktadır. Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme hakkında bilgi birikimine sahip olması, denetçiler ve denetim müşterisi şirketlerin yöneticileri tarafından sırasıyla $5,25 \pm 1,15$ ve $5,25 \pm 0,90$ ortalamayla önemli görülmektedir. Denetçinin niteliklerine yönelik bu grupta yer alan son yargı olan, denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmaları yargısı; anketi yanıtlayan üç grup tarafından da denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratan bir faktör olarak görülmemiştir.

Denetçinin Niteliği Değişkeni anketi yanıtlayanların yaşlarıyla, meslekî tecrübeleriyle ve hâlihazırda çalıştıkları işyerindeki kıdemleriyle karşılaştırılmıştır. Normal dağılım söz konusu olmadığından, karşılaştırma için Spearman korelasyon analizinden faydalanılmış, sonuçlara ilişkin tablolardan ilki aşağıda verilmiştir.

Tablo 35: Denetçilere Uygulanan Anket - Korelasyonlar ($n=93$)

	Denetçi Nitelikleri	Yaş	Meslekteki Tecrübe	Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-
2. Yaş	,373	-	-	-
3. Meslekteki Tecrübe	,297	,000	-	-
4. Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi	,118	,000	,000	-

Denetçilerden gelen yanıtlara uygulan analiz sonucunda denetçinin niteliği değişkeniyle, denetçilerin yaşları, deneyimleri ve çalıştıkları işyerindeki kıdemleri arasında bir ilişki bulunmadığı belirlenmiştir. Spearman korelasyon analizinden ikinci olarak denetim firmaları yöneticilerinin yanıtlarında faydalanılmıştır. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 36: Denetim Firmaları Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar ($n=24$)

	Denetçi Nitelikleri	Yaş	Meslekteki Tecrübe	Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-
2. Yaş	,952	-	-	-
3. Meslekteki Tecrübe	,890	,001	-	-
4. Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi	,331	,008	,000	-

Yapılan analiz $p<0,05$ önemlilik derecesinde, denetçinin niteliği değişkeninin denetim firmaları yöneticilerini yaşları, meslekî tecrübeleri ve kıdemleri ile herhangi bir şekilde ilişkili olmadığını ortaya koymuştur. Spearman korelasyon analizinden son olarak müşteri firma yöneticilerinin yanıtlarında faydalanılmıştır.

Tablo 37: Müşteri Firma Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar I ($n=148$)

	Denetçi Nitelikleri	Yaş	Meslekteki Tecrübe	Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-
2. Yaş	,006	-	-	-
3. Meslekteki Tecrübe	,003	,000	-	-
4. Çalıştığı İşyerindeki Kıdemi	,052	,000	,000	-

Yapılan analiz sonucunda denetçi nitelikleri ile müşteri firma yöneticilerinin yaşı arasında ($r: 0,006$; $p: 0,05$) yüksek korelasyon saptanmıştır. Buradan hareketle yaş arttıkça niteliklere verilen önemin arttığını söylemek yerinde olacaktır. Diğer bir

deyişle, eski jenerasyonun denetçinin niteliklerini daha çok önemseydiği anlaşılmaktadır. Benzer biçimde, nitelik ile meslekî tecrübe arasında da pozitif yönlü ve kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir ($r: 0,003; p: 0,05$). Buradan hareketle meslekî tecrübe arttıkça niteliklere verilen önemin arttığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak çalışmakta olunan işyerindeki kıdem ile nitelik değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Benzer analizler her üç grup için olmak üzere, Denetçinin Niteliği Değişkeni ile unvan, kurumdaki pozisyon, denetçi ise denetimlere katılma durumu, yönetim kurulu üyeleri meslek çeşitliliği, sektör, departman ve cinsiyet gibi unsurlarla eşleştirilmiştir. Denetçilere uygulanan anketin yanıtları analiz edildiğinde, yukarıda sayılanlardan cinsiyet ile denetçi niteliği arasında anlamlı ancak zayıf bir ilişki olduğu, ancak denetçinin denetim firmasında sorumlu ortak başdenetçi, denetim kadrosunda yer almayan ortak, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı şeklinde ortaya çıkan pozisyonu arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Cinsiyetle denetçi niteliği arasında da oldukça zayıf bir ilişki olduğu söylenebilir.

Tablo 38: Denetçilere Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=93$)

	1	2	3	4
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-
2. Cinsiyet	,051	-	-	-
3. Unvan	,769	,151	-	-
4. Pozisyon	,647	,046	,000	-

Denetim firma yöneticilerine uygulanan anketlerin yanıtlarının analizinde; denetçi niteliği değişkeni ile cinsiyet, unvan, pozisyon ve denetimlere katılma durumu arasında herhangi bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 39: Denetim Firmaları Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=24$)

	1	2	3	4	5
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-	-
2. Cinsiyet	,523	-	-	-	-
3. Unvan	,910	,228	-	-	-
4. Pozisyon	,775	,693	,050	-	-
5. Denetimlere Katılma Durumu	,495	1,000	,165	,092	-

Müşteri firma yöneticilerine uygulanan anketlerin yanıtları üzerinde yapılan analiz neticesinde, yalnızca cinsiyet ile denetçi niteliği arasında anlamlı ancak zayıf bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Tablo 40: Müşteri Firma Yöneticilerine Uygulanan Anket - Korelasyonlar II ($n=148$)

	1	2	3	4	5	6
1. Denetçi Nitelikleri	-	-	-	-	-	-
2. Sektör	,504	-	-	-	-	-
3. Yönetim Kurulu Üyeleri Meslek Çeşitliliği	,981	,289	-	-	-	-
4. Çalıştığı Kurumdaki Pozisyonu	,581	,315	,385	-	-	-
5. Çalıştığı Kurumdaki Departman	,805	,573	,674	,010	-	-
6. Cinsiyet	,043	,966	,043	,796	,267	-

Yukarıdaki analizlere ilâve olarak denetim sürecine ilişkin görüşlerin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda derlenmiştir. [Tablo 41](#)'den görüldüğü üzere kendine has bağımsızlık kriterlerinin olmasına en çok denetim müşterisi olan şirketlerin yöneticileri $4,79 \pm 1,49$ ortalamayla önem vermektedir. Denetçi rotasyonuna da yine aynı grup $4,82 \pm 1,21$ ortalamayla önem vermektedir. Denetçi görüşünün ekipte yer almayan başka bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesine en büyük değeri atfeden grup, $5,08 \pm 1,10$ ortalamayla denetim firmalarının yöneticileri olmuştur. Çalışma kâğıtlarının benzer yaklaşımla gözden geçirilmesi de $5,17 \pm 1,05$ ortalamayla aynı grup tarafından daha önemli sayılmıştır.

Denetim firmasının toplam cirosunun önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesinin denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkide bulunacağına $4,58 \pm 1,25$ ortalamayla denetim firmaları yöneticileri inanırlarken; denetim firmasının yabancı ortakla çalışmasının böyle bir etkiye sahip olacağını düşünen grup $4,27 \pm 1,53$ ortalamayla denetçiler olmaktadır. Gelecekte denetim sektörüne ilişkin kapsamlı veri setlerinin oluşması halinde; denetim sürecine, işleyişe ve denetimin kalitesine etki edebilecek daha çok sayıda unsura ilişkin analizler gerçekleştirilebilir. Ancak içinde bulunulan dönem için bu durum söz konusu olmamaktadır. Çalışmanın sonuç bölümü doğal olarak bu sınırlılıkları yansıtmaktadır.

Tablo 41: Denetim Sürecine İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Anketlerin Sürece İlişkin Soruları	Denetim firmaları yöneticileri n=24		Şirket yöneticileri n=148		Denetçiler n=93	
	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Standart Sapma St
Yasal ve meslekî düzenlemeler dışında denetim firmasının kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olması, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	4,58	1,72	4,79	1,49	4,92	1,16
Denetim ekibini oluşturan denetçilerden her birinin, belirli zaman dilimlerinde rotasyona tabi tutularak, farklı müşterilerle yapılan denetim anlaşmalarında görevlendirilmeleri; denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	4,38	1,58	4,82	1,21	4,68	1,18
Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi , denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	5,08	1,10	4,65	1,34	4,52	1,50
Denetimin tamamlanma aşamasında çalışma kâğıtlarının , denetim ekibinde yer almayan bir sorumlu ortak başdenetçi tarafından gözden geçirilmesi , denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	5,17	1,05	4,81	1,34	4,76	1,36
Denetim firmasının toplam cirosunun önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	4,58	1,25	4,18	1,86	4,01	1,85
Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkiler.	3,79	1,50	3,75	1,71	4,27	1,53

Denetim firmaları yöneticilerine ve denetçilere uygulanan anketlerin, çalışmanın özünü oluşturan kalite kontrol konusuna değinen soruları bulunmaktadır. Sorular ve alınan yanıtların dağılımları aşağıda [Tablo 42](#)'de verilmiştir. Bu sorulardan ilki, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin (KKPP) varlığı ile bunların denetçilere bildirilme şekli ve düzeyi ile ilgilidir. Denetçilerden gelen yanıt sayısı 92 olup, yüzde 7,61'i KKPP olmadığını beyan etmektedir. Denetim firmalarının yöneticilerinden gelen yanıt sayısı 24'tür. Denetim firmalarının yöneticileri arasından

KKPP olmadığını beyan edenlerin oranı ise 4,17'dir. Denetçilerin yüzde 3,26'sı KKPP'nin olduğunu ancak denetçilerin bunlar hakkında bilgilendirilmediklerini beyan ederken, yöneticilerin hiçbiri bu görüşte değildir. Denetçilerin yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendirildiklerini beyan eden denetçilerin oranı yüzde 13,04 iken, yöneticilerin yüzde 20,83'ü bu görüştedir.

KKPP'nin olduğunu ancak denetçilerin politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendirildiğini beyan eden denetçilerin oranı yüzde 6,52, yöneticilerin oranı ise 4,17'dir. KKPP'nin olduğunu ancak denetçilerin politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendirildiğini beyan eden denetçilerin oranı yüzde 15,22, yöneticilerin oranı ise 8,33'tür. Denetçilerin yüzde 54,35'i KKPP'nin olduğunu ve denetçilerin politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirildiğini beyan etmekteyken, yöneticilerin yüzde 62,50'si buna katılmaktadır.

Denetim firmalarının kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmaları ve bünyelerinde görev alan denetçileri bu konuda hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirmeleri denetimin kalitesini iyileştiriciye etkiye sahiptir. Ortaya çıkan sonuç ise yöneticilere göre yüzde 37,50 ve denetçilere göre yüzde 45,65 oranında, bu bilgilendirmenin istenilen biçimde yapılmadığı yönündedir.

Kalite kontrol konusuna değinen sorulardan ikincisi, kalite kontrolünü yapan departmanın varlığı ile departmanın etkin olarak çalışıp çalışmadığı ile ilgilidir. Denetçilerden gelen yanıt sayısı 93 olup, yüzde 24,73'ü çalıştığı denetim firmasında kalite kontrolünü yapan bir departmanın olmadığını beyan etmektedir. Denetim firmalarının yöneticilerinden gelen yanıt sayısı 24'tür. Denetim firmalarının yöneticileri arasında, çalıştığı denetim firmasında kalite kontrolünü yapan departmanın olmadığını beyan edenlerin oranı ise 16,67'dir. Çalıştığı denetim firmasında kalite kontrol departmanı olduğunu, ancak etkili çalışmadığını beyan eden denetçilerin oranı yüzde 11,83 iken, yöneticiler arasında bu oran yüzde 8,33'te kalmaktadır.

Denetçiler ve yöneticilerin birbirleriyle görel olarak uyumlu olduğu hemen hemen tek görüş, çalıştıkları denetim firmasında kalite kontrol departmanının olduğu ve etkili çalıştığıdır. Denetçiler bu görüşe yüzde 37,63 oranında, yöneticiler de 33,33 oranında katılmaktadır. Çalıştığı denetim firmasında kalite kontrol departmanının var olduğu, ancak daha etkili çalışabileceği görüşünde olan denetçilerin oranı

yüzde 25,81, yöneticilerin oranı ise 41,67'dir. Anketi yanıtlayan denetçiler ve yöneticiler arasında, kalite kontrol departmanını gerekli bulmayan bulunmamaktadır.

Çalışma ağırlıklı olarak halka açık şirketleri denetleyebilecek kapasiteye sahip denetim firmalarını hedefleyecek şekilde tasarlanmıştır. Küçük denetim firmalarının az sayıdaki personelini departmanlar şeklinde görevlendirmesi mümkün olmayabilir, ancak büyük firmaların kalite kontrol departmanını kurmaları ve etkin çalışır durumda tutmaları, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

Tablo 42: Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine ve Kalite Kontrol Departmanına İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Anketlerin, KKPP ve Kalite Kontrol Departmanına İlişkin Soruları				
Firmanız bünyesinde kalite kontrolü yapan departmanın çalışmalarının, denetimin kalitesi üzerindeki etki düzeyini seçenekler arasından seçiniz!	Denetim firmaları yöneticileri n=24	%	Denetçiler n=92	%
KKPP yok.	1	% 4,17	7	% 7,61
KKPP var. Denetçiler bunlar hakkında bilgilendirilmiyorlar.	0	% 0,00	3	% 3,26
KKPP var. Denetçiler yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendiriliyorlar.	5	% 20,83	12	% 13,04
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.	1	% 4,17	6	% 6,52
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendiriliyorlar.	2	% 8,33	14	% 15,22
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.	15	% 62,50	50	% 54,35
Firmanız bünyesinde kalite kontrolü yapan departmanın çalışmalarının, denetimin kalitesi üzerindeki etki düzeyini seçenekler arasından seçiniz!	Denetim firmaları yöneticileri n=24	%	Denetçiler n=93	%
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı yoktur.	4	% 16,67	23	% 24,73
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır, ancak etkili çalışmamaktadır.	2	% 8,33	11	% 11,83
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır ve etkili çalışmaktadır.	8	% 33,33	35	% 37,63
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır, daha etkili çalışabilir.	10	% 41,67	24	% 25,81
Kalite kontrol departmanı gerekli değildir.	0	% 0,00	0	% 0,00

SONUÇ

Bu bölümde çalışmanın nihaî sonuçları değerlendirilmiş, takip eden bölümde ise denetim piyasasının etkinliğini artırmaya ve Kalite Kontrol Standardına uyumluluğun artırılmasına yönelik öneriler ele alınmıştır.

ABD’de kalite kontrol çalışmaları, hem Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission* - SEC) hem de kendine bağlı olan, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) tarafından ayrı ayrı gerçekleştirilmekte, her iki kurum da gözetim sonuçlarını kamuya en şeffaf biçimde paylaşmaktadır. Yapılan her denetimin kalitesinin tek tek sorgulanamayacağı açıktır. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları doğrultusunda hazırlanan Türk Denetim Standartlarının kullanışlı ve uygun olduğu var sayıldığında, standartların uygulanması da etkin gözetim gerektirmektedir.

Gerçekleştirilen denetimler periyodik olarak örnekleme yoluyla kalite kontrol çalışmasına tabi tutulmalıdır. Hâlihazırda KGK tarafından kamuya paylaşılmış bir kalite gözetim çalışması bulunmamaktadır. Ancak, SPK kalite kontrol çalışmalarına önceden olduğu gibi devam etmekte, sonuçları haftalık bültenleri vasıtasıyla kamuya paylaşmaktadır. BİST şirketlerinin 2013–14 dönemindeki toplam varlık büyüklüğü açısından yüzde 99,10’u; 604 olan BİST şirketleri sayısı göz önünde bulundurulduğunda ise 419 adedi, yani yüzde 81,20’si 15 denetim firması tarafından denetlenmektedir. Kalite kontrol çalışmalarının yalnızca bu 15 denetim firmasına odaklanması; pazar payı çok küçük olan diğer denetim firmalarını ise, mevzuatın öngördüğü azamî süreler içinde denetlemesi yeterlidir.

Özünde, denetim firmalarının ve denetçilerin kendi firmalarının çıkarlarını öncelikle gözetmek, ardından müşteri firmaları hoşnut etmek yerine; verdikleri hizmetin kamu yararına olduğu bilinciyle hareket etmeleri ve kamu otoritelerinin ön ayak olmalarını beklemeksizin proaktif yaklaşım sergileyerek, denetimin kalitesini nasıl daha iyileştirebilecekleri konusunda efor harcamaları esas olmalıdır. Denetçiler ve denetim firmaları standartların gerekliliklerini içselleştirmedeği sürece, gözetimleri cezaî yaptırımlar takip etmelidir. Cezaî yaptırımlar birey olarak denetçinin belirli bir süre lisansının askıya alınması, bağlı olarak çalıştığı denetim firmasının da belirli bir süre bağımsız denetim yapmaktan alıkonması nihaî çözüm olabilir. Kamu

otoritelerinin gerekli mevzuat düzenlemelerini gerçekleştirmesi, sürekli, düzenli ve etkin gözetim yapılması ve yaptırımlar önemlidir.

KGK tarafından 2 Ekim 2013 tarih ve 28783 sayılı Resmî Gazete yayınlanan, kısa adıyla Kalite Kontrol Standardı 1'in altında sayılan başlıklar temelinde tüm bağımsız denetim firmaları şeffaflık raporlarında Tebliğ'de yer alan başlıkları zikretmekte ve her biri için neler yaptıklarını özetlemektedirler. Şeffaflık raporlarının incelenmesi sonucunda yapılan gözlemler aşağıdaki gibidir:

Tablo 43: Kalite Kontrol Standardı 1 Çerçevesinde Denetim Firmaları Faaliyetleri

Başlık	Yapılan
<i>Bağımsız denetim firması içinde, kalite için liderlik sorumlulukları</i>	Kalite Kontrol Sistemiyle ilgili gerekli liderlik rollerinin belirlenmesi, uzmanlıkları doğrultusunda sorumlu ortakların belirlenen roller için görevlendirilmesi.
<i>Bağımsızlık dâhil etik gereklilikler</i>	<ul style="list-style-type: none"> Bağımsızlık ilkelerine uygunluk kontrol sistemi kurulması, bağımsızlığa önem veren kurum kültürü oluşturulması, bağımsızlık ilke ve prosedürlerinin yazılı hâle getirilmesi, bağımsızlık ilkelerine ilişkin eğitimlerin sürekli hâle getirilmesi iş ilişkileri ve ortaklıklarda bağımsızlığa ilişkin kontroller denetim hizmeti verilen şirketlere verilecek diğer hizmetlere ilişkin kontroller finansal ilişki ve bağımsızlık kurallarına tâbi denetim müşterilerine ilişkin kontrol sistemlerinin oluşturulması kuruluş ve denetçi rotasyonuna dair kontroller bağımsızlık ilkelerinin uygulanmasına ilişkin kontrol sistemlerinin oluşturulması personel ve ilişkili kuruluşlar tarafından yapılması muhtemel bağımsızlık ihlallerine ilişkin raporlama süreçlerinin belirlenmesi bağımsızlık ilkelerinin ihlâlinde uygulanacak disiplin politikalarının belirlenmesi çalışanlar tarafından yıllık bağımsızlık beyanları verilmesinin sağlanması iş etiği ile ilgili sorunların çalışanlarca algılanmasını, tanınmasını sağlayıcı ve bunlarla başa çıkma yollarını öğretici eğitimler verilmesi
<i>Müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı ile özel anlaşmalar ve taahhütler</i>	İşin kabulü ve sürekliliği ile ilgili uygulamaların saptanması
<i>Denetim ekiplerinin atanması dâhil insan kaynakları</i>	<ul style="list-style-type: none"> işe alım uygulamalarının belirlenmesi performans değerlendirme uygulamalarının belirlenmesi yeteneklerin geliştirilmesine, yeterliliklerin artırılmasına ve eğitime ilişkin politikaların saptanması kariyer plânlaması yapılması terfi uygulamaları ile politikaların belirlenmesi ücret politikalarının belirlenmesi personel sayısının saptanması
<i>Sözleşme kalite kontrol gözden geçirme, görüş farklılıklarının giderilmesi ve danışmanlık dâhil sözleşme performansı</i>	<ul style="list-style-type: none"> denetim dosyalarının seçilerek test edilmesi denetim metodolojisinin uygunluğunun incelenmesine yönelik politikaların belirlenmesi
<i>Şikâyetler ve iddialarla ilgili konular dâhil izleme ve Belgelendirme</i>	<ul style="list-style-type: none"> şikâyet ve iddiaların iletimine veya bildirimine yönelik politikaların belirlenmesi

Yukarıdaki tabloda sayılan faaliyetlerin birebir tüm denetim firmalarında aynı olduğu iddia edilemez. Denetim firmasının kurumsallaşma boyutuna, varsa çalıştığı yabancı denetim kuruluşunun prensipleri ve iş görme usullerine bağlı olarak, Kalite Kontrol Sistemi değişkenlik gösterebilmektedir. Denetim firmasının büyüklük ölçütü de belirleyici olmaktadır. Çalışmanın uzun bir sürece yayılması, birtakım gözlemlerin yapılmasına olana sağlamıştır. Denetim firmalarının kendileri hakkında bilgi vermede isteksiz oluşları en önemli gözlemlerden biridir. KGK'nin işlerliğinin arttığı 2014–15 yılları içerisinde, bazı denetim firmalarının isteksizlikleri devam etmektedir. İlgili bölümde bahsedildiği gibi, Şeffaflık Raporları KGK'nin internet sitesinde yayınlanmaktadır. Ancak bazı denetim firmalarının dosyaları yüklenmiş görünmekle beraber, işleyen bir bağa sahip değildir, dolayısıyla yüklü bir Şeffaflık Raporu dosyası bulunmamaktadır. Amerikan muadili olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) bu gibi durumlarda uyardığı, idarî para cezası uygulamayı ve internet sitesinde uyguladığı cezaî yaptırımları denetim firmasının açık adı ile duyurmayı tercih etmektedir. Bu tutuma karşı, KGK'nin uygulaması gereken yaptırımların bulunduğu açıktır.

Anket uygulamasında denetim firması yöneticilerine ve denetçilere, firmalarında Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin varlığına ve paylaşılmasına yönelik sorular sorulmuştur. Denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 62,50'si ve denetçilerin yüzde 53,76'sı firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürlerinin var olduğunu ve bunların denetçilere hem yazılı hem sözlü olarak bildirildiğini beyan etmişlerdir. Buradan, hâlihazırda Türkiye'deki denetim firmalarının kalite kontrol ve prosedürlerini tam olarak oturtmadıkları, bunları yazılı hâle getirmedikleri, denetçilerle paylaşımın tam ve yeterli olmadığı sonucuna varılabilir.

Benzer şekilde aynı gruplara firmalarında Kalite Kontrol Departmanı olup olmadığı ve işlerliği de sorulmuştur. Denetçilerin yüzde 37,63'ü ve denetim firmaları yöneticilerinin yüzde 33,33'ü firmalarında kalite kontrol departmanının var olduğunu ve etkin biçimde çalıştığını beyan etmiştir. Buradan yola çıkılarak Türkiye'de denetim firmalarının genelinde bu konuya daha fazla önem verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Çalışanlar tarafından yıllık bağımsızlık beyanları verilmesinin sağlanması, bağımsızlık dâhil etik gereklikler başlığı altında ele alınan bir konudur. Yöneticilerin

yüzde 33,34'ü her kademedeki denetçinin denetim komitesine yıllık olarak yazılı bildirimde bulunduğunu beyan etmiştir. Her kademedeki denetçilerinin, denetlenen işletmeyle olası başka hizmet ilişkilerinin varlığı konusunda, firmalarına yıllık ve yazılı bildirimlerde bulunduğunu belirten yöneticilerin oranı yüzde 50'dir. Her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını tehdit eden herhangi bir durum olduğunda bunu yıllık ve yazılı olarak denetim komitesine bildirdiği kanaatinde olan yöneticilerin oranı yine yüzde 50'dir. Her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını tehlikeye sokan tehditlerle başa çıkmak için aldıkları tedbirleri yazılı olarak her yıl beyan ettiklerine katılan yöneticilerin oranı yüzde 62,51 olurken, yıllık yazılı bir beyanın yapılmadığını beyan edenlerin oranı yüzde 45,84'tür. Her kademedeki denetçilerinin, bağımsızlıklarını baskılayabilecek her türlü ilişkiyi yıllık ve yazılı olarak beyan ettiğini ifade eden yöneticilerin oranı yüzde 58,33'tür.

Müşteriden veya müşteriyle ilgili olan taraflardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması durumunda, denetçilerin bunu firma yönetimine yazılı olarak bildirdiğini beyan eden yöneticilerin oranı yüzde 62,50'dir. Aynı oranda yönetici, yukarıda tanımlanan şekilde bir menfaatin sağlanacağı vaat edilmesi durumunda, bildirim yazılı olarak yapıldığını ifade etmektedir. Yöneticilerin yüzde 62,50'si, denetçilerinin müşteriyle/müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye açısından dolaylı/dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek/tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girmeleri durumunda, bunu firmanın yönetimine yazılı olarak derhâl bildirdiği görüşündedir. Yukarıda oranlar verilirken yalnızca kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum seçeneklerini seçen yöneticilerin değerlendirmelerine ait oranlar verilmiş, 'kısmen' içeren ifadelere yer verilmemiştir.

- Yazılı bildirimler ve denetlenen işletmeyle başka hizmet ilişkilerinin varlığı
- Baskılar, bağımsızlık tehditleri ve önlemler ile bunlara ilişkin bildirimler
- Denetçilerin müşteriden menfaat elde etmesine ilişkin olasılıklar ve bunların firmaya bildirilmesi

Yukarıda başlıklar halinde listelenen bu üç unsur, çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin yarısının bildirilmediği, bağımsızlığı baskılayabilecek ilişkilerin yaklaşık yüzde 42'sinin bildirilmediği, müşteriden elde edilmesi olası menfaatlere yönelik bildirimlerin denetçilerin

yüzde 37,50'si tarafından yapılmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Bağımsızlığın öneminin yeterince anlaşılmadığı bir denetim piyasası etkili olmaktan uzak olacaktır. Bu nedenle doğrudan bağımsızlıkla ilgili olan bu alana yönelik eğitimlerin yapılması, yapılmakta ise eğitim süre ve kalitesinin artırılması önem arz etmektedir. Doğal olarak şeffaflık raporlarında bu konu ele alınmalı ve kamu otoriteleri tarafından etkili şekilde gözetilmelidir.

Denetlenen borsa şirketlerinin yöneticileri tarafından yanıtlanmak üzere hazırlanan anketin bağımsızlığı zedeleyebilecek olan hizmetlere yönelik sorularının yanıtları düşündürücüdür. Danışmanlık, muhasebe, bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı hizmetlerini tek bir muhasebe firmasından almasının bağımsız denetimin kalitesi açısından sakıncası olmadığı görüşüne çeşitli oranlarda katılan yöneticilerin toplam oranı yüzde 32,43 olup azımsanamayacak düzeydedir. İşletmenin, bağımsız denetim hizmetini sağlayan denetim firmasından danışmanlık, muhasebe sisteminin kurulması vb. başkaca hizmetleri almasının sakıncalı olduğu görüşüne katılmayan yöneticilerin oranı ise yüzde 23,65 olmaktadır. Etik kurallar gözetilerek hazırlanan diğer bir soru; denetim firmalarının toplam cirolarının önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesinin, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu yargısıdır. Ancak bu görüşü desteklemeyen yöneticilerin oranı toplamda yüzde 21,63'tür. Yukarıda sayılan hizmetleri almaya hevesli müşteriler olduğu sürece, bu hizmetleri vermeye hazır denetim firmaları da olabilir. Bağımsızlık konusuyla doğrudan ilişkili olan, ciro bağımlılığı konusunda daha çok yol alınması, etkili gözetim ve denetleme mekanizmaları oluşturulması, oluşturulanların etkinliğinin artırılması şarttır.

Her ne kadar hâlihazırdaki mevzuat, denetim müşterisine bağımsız denetim hizmetinin yanı sıra tasdik hizmetinin de verilmesini yasaklamıyorsa da; esasında iki hizmetin bir arada verilmesi, bağımsızlığı zedelemekte, bu durum bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkilemektedir (Yılancı ve Yıldız 2001; Uzun 2004). Bu nedenle, tasdik hizmetinin bağımsız denetimden ayrılması konusunda mevzuat düzenlenmelidir.

Denetimin kalitesi tanımlanmaya çalışılırken, kaliteyi belirleyen unsurlardan birinin müşteri firmalar olduğu belirtilmişti. Denetçiler ve denetim firmaları için önerilen proaktif yaklaşım, halka açık şirketler için de geçerlidir. Nihayetinde

vatandaşı bulunduğumuz ülkenin gelişme kaydetmesi, refaha kavuşması basiretli iş insanları sayesinde mümkün olacaktır.

Yaşanan krizler, batan yatırımlar, kapanan şirketler hem dünyada hem de Türkiye’de, ekonominin dengesini bozmanın yanı sıra önemli kayıplara yol açmaktadır. Her kriz birçok ülkenin ilerlemesini sekteye uğratmakta, ülkeyi gelinen refah seviyesinin beş-on yıl gerisine götürmektedir. Kamu otoriteleri, halka açık şirketler ve denetim meslek erbabı kadar, yatırımcıların da üstlerine düşenleri yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu amaca yönelik olarak muhasebe okur-yazarlığı listenin başına yerleştirilebilir. Yalnızca yatırımcıların değil aynı zamanda sade vatandaşın da asgarî bir ekonomi bilgisine sahip olması ve muhasebe okur-yazarı olması, ilgili derslerin okul müfredatlarına konulması ve/veya kamu spotları yoluyla sağlanabilir. Meslek etiği, etik davranışlar, etik olmayan davranışların neler olduğu konusu toplumda çok küçük yaşlardan, anaokulu çağından itibaren işlenmesi gereken bir konudur. Denetçiler tarafından hazırlanan, yakın gelecekte daha anlam yüklü hâle gelmesi beklenen denetim raporlarını okumak, yatırım yapılacak şirketlerin geçmiş bilgilerini incelemek, geleceklerine dair haberlere duyarlı olmak özelde yatırımcının, genelde kamunun sorumluluğundadır.

Denetim firmalarının Kalite Kontrol Standardı’na uyum açısından yolun daha başlarında oldukları söylenebilir. Çalışmada; borsa şirketlerini denetleyen, muadil denetim firmalarına göreli olarak nispeten daha kurumsallaşmış denetim firmaları üzerinde araştırmalar gerçekleştirilmiştir. KGK’nın yaptırım gücünün yardımı olmaksızın, Standardın gerekliliklerinin tam anlamıyla yerine getirilemeyeceği aşikârdır ancak; denetçilerin kuralları içselleştirmeleri ve denetim firmalarının gerekli yapılanmaları, cebri tedbirler olmaksızın gönüllü olarak yapmaları, denetimin kalitesinin iyileştirilmesine katkıda bulunacaktır.

KGK ile Birleşik Devletler Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) arasındaki farklılıkların denetimin kalitesi üzerinde olası etkileri gelecek dönemlerde görülecektir. Türkiye’de KGK üyeleri Bakanlar Kurulu kararıyla atanırken, Birleşik Devletlerde üyeler Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) tarafından atanmaktadır. Türkiye’de SPK üyeleri de Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Bu durum hem KGK, hem de SPK’nin siyasî erkten bağımsız olamayacağını göstergesidir. Ayrıca, Birleşik Devletlerde Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and*

Exchange Commission - SEC) üyelerini; politik bağımsızlığın korunması amacıyla, üçten fazlası aynı partiye mensup olmama koşulu gözetilerek ABD başkanı tayin etmektedir. Türkiye'deki uygulamanın, politik bağımsızlığı gözetip gözetmeyeceği sonraki dönemlerde anlaşılacaktır.

ÖNERİLER

Öneriler başlığı altında ilk olarak denetim firmalarının derecelendirilmesinde kullanılmak amacıyla, denetim firmaları müşteri şirketler tarafından tercih edilirlerken başvurulacak olan bir endeks önerisi getirilmektedir. Denetçi bağımsızlığını artırmaya ve bu yolla denetimin kalitesini artırmaya yönelik ödeme havuzu önerisi tartışmaya açılmıştır.

Denetim firmaları için oluşturulacak olan kalite endeksine, mevzuatın öngördüğü gereklilikler birer parametre olarak alınmamıştır. Bu parametrelere yönelik kalite denetimlerin, düzenleyici kurumlar tarafından yapılması, mevzuatta zaten öngörülmüştür. Özellikle Türkiye'nin bağımsız denetim açısından içinde bulunduğu geçiş dönemi, hâlihazırda denetim firmalarına ve denetçilere çeşitli yükümlülükler getirmektedir. Denetim firmaları, yeni düzenlemelerin gereklerini yerine getirdiğinde, denetim sektörünün birçok açıdan durulacağı düşünülmelidir. Çalışmanın önerisi olan endeksin aktive edilebileceği dönem, geçiş dönemini takip edecek olan sonraki dönemlerdir.

Denetim Firmaları Kalite Endeksi

Çalışmanın sonuç bölümünde ilk olarak **Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE)** önerilmektedir. Denetim firmaları için bir kalite endeksi oluşturulmalı, kalite endeksi denetim firmalarının derecelendirilmesinde kullanılmalıdır. Bu sağlandığı takdirde, denetim firmalarının içinde buldukları oligopolistik yapının kırılması sağlanabilir. Objektif değerlendirmeler sonucunda ortaya konulacak olan endeks kriterleri, denetim müşterilerinin tercihleri üzerinde belirleyici olmalıdır. Sonraki aşamalarda, denetim müşterisi firmaların derecelendirilmelerinde, çalıştıkları denetim firmasının derecesi de bir komponent olarak yer alabilir. Bu durum daha bağlayıcı ve belirleyici rol oynayabilir. İşin özünde yatırımcıların tercihleri üzerinde etkili olan bir derecelendirme, denetim müşterileri tarafından göz ardı edilemeyecektir. Oluşturulan endeks sürekli olarak güncellenmelidir.

Amerikan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) denetimin kalitesine yeni bir bakış açısı getirecek olan kantitatif ölçütler portföyünü geliştirmeyi ve anılan ölçütlerin kaliteyi en iyi hangi şekilde kullanılabileceğini araştırmayı hedefleyen, *Denetim Kalitesi Göstergeleri Projesi* ile çalışmada önerilen denetim firmaları kalite endeksi önerisini destekleyici bir yaklaşım göstermektedir. Ölçütler; denetçilerin şirketlerin potansiyel performanslarını değerlendirmeye yönelik hizmetlerine ihtiyaç duyan denetim komitelerine, yatırımcılara ve diğer paydaşlara faydalı olacak şekilde tasarlanacaktır ([Harris](#), 20.03.2014).

Tablo 29 denetimin kalite unsurlarına yer vermektedir. Kalite unsurları dört grupta derlenmiş olup, ilki denetim firmaları tarafından kontrol edilebilen ya da yapılarından kaynaklanan unsurlardır. İkinci grup unsur, denetçilerin kendilerinden kaynaklanan unsurlardır. Bir ölçüde, denetim firmaları tarafından kontrol edilebilecekleri düşünülebilir. Üçüncü grup unsur denetim müşterilerinden, onların organizasyon yapılarından, yönetim biçimlerinden, yöneticilerinin karakterinden, içinde buldukları yakın ve uzak çevrelerinden kaynaklanan unsurlardır. Bunların raporlanması, denetlenmesi, kontrol edilmesi olası gözükmemektedir. Bu nedenle endekste yer almaları bu aşamada düşünülmemiştir. Ancak bu etken göz önünde bulundurulmak istenirse, yasalara uyma dereceleri ve kurumsal yönetim değerlendirmeleri kullanılarak endeks içinde yer almaları düşünülebilir. Son grup unsur ise kanun koyucu, piyasa düzenleyici kurumlardan kaynaklanmaktadır. Doğal olarak, denetimin müşterilerinde olduğu gibi, kontrol edilemez unsurlardan oluşmaktadır.

Endeks oluşumunda, tabloda yer alan unsurlara yer verilmesi düşünülebilir. Ancak endekste yer alacak unsurların hem somut, gözlemlenebilir, ölçülebilir, raporlanabilir olmak gibi özellikleri taşıması, hem de derecelendirilecek denetim firmalarının hepsi için geçerli olması gereklidir. Bu nedenle çalışmanın öneriler kısmında yer alan endeks tabloda yer alan tüm unsurları kapsamamaktadır. Endeks aşağıdaki değerlerin hesaplanması yoluyla oluşturulmalıdır. Anılan değerlere ulaşılması, düzenleyici otorite tarafından temin edilmelidir. Ticarî kuruluşların neredeyse tamamı için getirilmeye çalışılan şeffaflık kuralları, denetim firmaları için de geçerli olmalıdır.

Gelecekte Denetim Firmaları Kalite Endeksinin işlerliğinin olması, piyasanın oyuncularına bağlıdır. Kamu otoritelerinin yaptırım gücü, kamunun talepleri, yatırımcıların şeffaflığa olan gereksinimleri bir araya gelmeli, bunun yanına denetim firmaları açısından maliyetler eklenmeli ortak bir paydaya ulaşılmalıdır. Ancak oluşturulacak olan kalite endeksi her ne şekilde oluşturulursa oluşturulsun, denetim firmalarının kendileri hakkında şeffaf, tam ve zamanında gereken ve istenen belge ve bilgiyi belirlenecek olan kurum ve kişilere vermesi gereklidir.

Yukarıda bahsedildiği üzere çalışmanın sonuç bölümünde ilk olarak **Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE)** önerilmektedir. Önerilen Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE) birbirine alternatif olan aşağıdaki denklemlerde verilmiştir. Endeksi oluşturan her faktör **çarpan** olarak isimlendirilmiş ve aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır. İlk denklemden, belirlenen faktörler için elde edilen puanlarının çarpımı söz konusudur. Puanların hesaplama yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

Denklemler

Denklemler

$$DFKE = (i) \times (ii) \times (iii) \times (iv) \times (v) \times (vi) \times (vii)$$

İkinci denklemden, belirlenen faktörlere yapılacak araştırmalar sonucunda belirlenecek olan ağırlıklar atanarak, toplamın alınması söz konusudur.

Denklemler

$$DFKE = w_1(i) + w_2(ii) + w_3(iii) + w_4(iv) + w_5(v) + w_6(vi) + w_7(vii)$$

w = ağırlık

Yukarıdaki ilk formül kullanıldığında, ideal firmanın endeks değeri 100 olurken, örneğin, yedi çarpanı da yüzde 99 olan bir denetim firmasının endeksi 93,207 olacaktır. Tüm çarpanları yüzde 50'de kalan bir denetim firmasının endeksi ise 0,781 olacaktır. Formülde tüm çarpanların ağırlığının eşit alınması eleştiri konusu yapılabilir. Bu durumda her çarpana, denetimin kalitesi üzerindeki etkisi yeni

araştırmalarla belirlendikten sonra bir ağırlık atanması dūřunūlebilir. Bařka bir öneri de çarpanların toplanması olabilir. İdeal firmanın çarpanlarının toplamı tam puan kabul edilip, denetim firmalarının çarpanlarının toplamları ile bir oran kurulabilir.

Piyasada faaliyet gösteren tüm denetim firmalarının deđerlerinden oluřan genel bir endeks de dūřunūlebilir. Ancak bu endeksin ne řekilde kullanılacađı, denetim hizmeti alacak olan denetim mūřterisinin kararı üzerinde etki edip etmeyeceđi açık deđildir. Gerçi çalıřmanın sonuç önerilerinden ikincisi bir havuz oluřturulmasından ve mūřteri firmalara tesadūfi denetçi atanmasıdır. Bu durumda endeks bu tesadūfi atamayı gerçekleřtirecek olan kamu kurum ya da kuruluřunun kararını etkileyecektir. Bir endeks oluřturulması denetim firmalarına geri bildirim gōrevi gōreceđinden, denetim firmaları verdikleri hizmetin kalitesini artırmada gōnūllū olmaları arzu edilen bir tutum olacaktır.

Çarpanların bazıları ilk bakışta [sayfa 174](#)'te yer alan denetimin kalitesi piramidi şeklinde yer alan denetim firması temel faaliyet girdi ölçūtlerine benziyorsa da, esasında bu girdi ölçūtlerinin birbirleriyle ilişkilerini ve etkileşimlerini de göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca tez çalışması, doğal olarak denetimin kalitesi yazınıni yansıtmaktadır. Aşağıdaki kısımda her iki denklemde kullanılacak olan çarpanların hesaplanma yöntemleri ve gerekçeleri anlatılmıştır. Madde numaraları, denklemde kullanılan arpanları ifade etmektedir.

- (i) Deneyim Yılı arpanı** Denetim firmasında her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin hesaplanacak olan ağırlıklı deneyim yılı.

Denetçi deneyim yılı çarpanının hesaplanması için varsayımsal bir denetim firması kurgulanmıştır. Firmanın; üç denetçi yardımcısı ve üç denetçi ile dōrder kiři olmak üzere kıdemli denetçi, başdenetçi ve sorumlu ortak başdenetiden oluşan 18 kişilik bir denetçi kadrosuna sahip olduğu varsayılmıştır. Bōylelikle, anılan her kadronun toplam denetçi kadrosu içindeki önerilen dengeli payları elde edilmiştir. Buna göre kaliteli denetim için öngōrūlen denetçi kadrosunun yüzde 22,22'sinin sorumlu ortak başdenetçi, yüzde 22,22'sinin başdenetçi, yüzde 22,22'sinin kıdemli denetçi olması öngōrūlürken, kadronun kalan yüzde 33,34'ünün eřit biçimde denetçi ve denetçi yardımcıları arasında paylaştırılması dūřünūlmüřtür.

Eleştiri ve önerilere açık olmakla birlikte, her kadro için deneyim yılı öngörülmüştür. Buna göre sorumlu ortak başdenetçilerin otuz yıllık, başdenetçilerin yirmi beş yıllık bir deneyime sahip olmaları düşünülürken, kıdemli denetçilerin yirmi üç, denetçilerin on altı, denetçi yardımcılarının ise on yıla yakın bir deneyime sahip olmaları öngörülmüştür.

Denetçi kadrosu içinde yer alan denetçi unvanlarının her birine, yine eleştiri ve önerilere açık olarak, ağırlık atanmıştır. Atanan ağırlıklar tamamen subjektiftir. Sorumlu ortak başdenetçi için atanan ağırlık 29, başdenetçi için 25, kıdemli denetçi için 23, denetçi için 13 ve denetçi yardımcısı için ondur. Unvanlara atanan ağırlıklar sonraki aşamalarda formül içerisinde kullanılmıştır.

Tablo 44: Deneyim Yılı Çarpanı Hesaplama Tablosu

	Sorumlu Ortak Başdenetçi	Başdenetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	
100,00	29,00	25,00	23,00	13,00	10,00	Ağırlık
18	4	4	4	3	3	Denetçi kadrosu
%100,00	%22,22	%22,22	%22,22	%16,67	%16,67	Kadro içinde payı
	30	25	23	16	9,35	Deneyim yılı
5,000	1,933	1,389	1,176	0,347	0,156	Puan

$$\text{Puan} = \sum_u^n \left[\frac{\text{ağırlık}}{100} \times \text{kadro içindeki pay} \times \text{deneyim yılı} \right]$$

u = unvan

Yukarıdaki formül uyarınca, örnek teşkil edecek yapıya sahip olan varsayımsal denetim firmasının puanı 5,000 olmaktadır. Elde edilen puan örnek puan olarak kabul edilecek ve herhangi bir denetim firmasının hesaplanan puanı 5,000'a bölünerek deneyim yılı çarpanı bulunacaktır. Doğal olarak örnek firmanın çarpanı yüzde 100'dür.

$$\text{Puan} = \left[\frac{29}{100} \times \%22,22 \times 30 \right] + \left[\frac{25}{100} \times \%22,22 \times 25 \right] + \left[\frac{23}{100} \times \%22,22 \times 23 \right]$$

$$+ \left[\frac{13}{100} \times \%16,67 \times 16 \right] + \left[\frac{10}{100} \times \%16,67 \times 9,35 \right]$$

$$\text{Puan} = 5,000$$

$$\text{Deneyim Yılı Çarpanı} = \frac{\text{Denetim Firmasının Deneyim Yılı Puanı}}{5000}$$

(ii) **Kaldıraç:** Denetim firmasında çalışan denetim profesyonellerinin ortak başdenetçilere oranı.

Kaldıraçın hesaplanması için aşağıdaki formül kullanılacaktır. Sağlıklı hesaplama yapılabilmesi açısından, denetim firmalarının ilgili kurum ve/veya kuruluşa şeffaf, tam ve zamanında bilgi aktarımında bulunması esastır. Herhangi bir denetim firması için hesaplanan kaldıraç, ideal kabul edilecek olan kaldıraçla orantılanacak ve kaldıraç çarpanı elde edilecektir.

$$\text{Kaldıraç} = \frac{\text{denetim profesyonellerinin sayısı}}{\text{ortak denetçilerin sayısı}}$$

$$\text{Kaldıraç Çarpanı} = \frac{\text{Kaldıraç Ideal Denetim Firması}}{\text{Kaldıraç Denetim Firması}}$$

(iii) **Çalışma Saati Çarpanı:** Her kademe ve unvan altındaki denetim profesyoneli için faturalandırabilen çalışma saatleri ortalaması.

Çalışma saati çarpanının hesaplanması amacıyla, ilk olarak ideal bir çalışma programı çerçevesinde her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin, kaliteli bir denetim gerçekleştirebilmeleri için gereken yıllık çalışma saatleri belirlenecektir. Ardından değerlendirilecek olan her bir denetim firması için toplam yıllık saat kişi başına olacak şekilde hesaplanacaktır. Sonuç, ideal firmanınki ile karşılaştırılacak ve sapma bulunacaktır.

$$\text{Ortalama Çalışma Saati} = \frac{\sum_u^n \text{denetçinin bir yılda yaptığı denetim çalışması saati}}{\text{denetçi sayısı}}$$

$$\text{Çalışma Saati Çarpanı} = \frac{\text{Ortalama Çalışma Saati}_{\text{ideal Denetim Firması}}}{\text{Ortalama Çalışma Saati}_{\text{Denetim Firması}}}$$

- (iv) **İş Yüğü Çarpanı:** Her ortak başdenetçinin yönettiği faturalandırılabilen denetim profesyoneli çalışma saati.

Önceki aşamada hesaplamada kullanılan denetim profesyonellerinin yıllık faturalandırılabilen çalışma saatlerinin toplamı, ortak başdenetçi sayısına bölünecek ve iş yükü hesaplanacaktır. Aynı hesaplama ideal olduğu kabul edilen bir denetim firması için de hesaplanacak ve bu firmanın iş yükü esas kabul edilecektir. Sonraki aşamada ideal firmanın iş yükü üzerinde çalışılan firma için bulunan iş yüküne bölünerek çarpan elde edilecektir.

$$\text{İş Yüğü} = \frac{\text{Faturalandırılabilen Denetim Profesyoneli Çalışma Saati}}{\text{Ortak Baş Denetçi Sayısı}}$$

$$\text{İş Yüğü Çarpanı} = \frac{\text{İş Yüğü}_{\text{ideal Denetim Firması}}}{\text{İş Yüğü}_{\text{Denetim Firması}}}$$

Bu hesaplama yöntemi sayesinde, iş yükü olması gerekenden fazla olan denetim firmalarının çarpanının nihaî endeksi küçültücü etkisi olacaktır.

- (v) **Elde Tutma Oranı:** Önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin oranı

$$\text{Oran} = \frac{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin sayısı}}{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyoneli sayısı}}$$

Oran muhtemelen çoğunlukla yüzde 100'ün altında kalacak, oranı yüksek çıkan denetim firması için bu durum lehte yorumlanacak ve endeksi olumlu yönde etkileyecektir.

- (vi) **Eğitim Saati Çarpanı:** Denetim firmasında plânlanıp gerçekleştirilen eğitimin toplamının her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin sayısına bölünerek hesaplanacak olan ağırlıklı süre.

Öncelikle her kademe ve unvandaki denetçinin aldığı eğitim, saat cinsinden hesaplanacak ve tüm kadro için toplamı alınacaktır. Ardından elde edilen toplam, denetim profesyoneli sayısına bölünecek ve ortalama elde edilecektir. Hesaplanan ortalama ideal bir denetim firmasının ortalama eğitim süresi ile orantılandığında Eğitim Saati Çarpanı elde edilecektir.

$$\text{Toplam Eğitim Saati} = \text{Puan} = \sum_u^n [\text{Denetçinin aldığı eğitim süresi}]$$

$u = \text{unvan}$

$$\text{Oran} = \frac{\text{Denetim Firmasında Bir Yılda gerçekleştirilen Toplam Eğitim Saati}}{\text{Firmanın Denetim Profesyoneli Sayısı}}$$

$$\text{Eğitim Saati Çarpanı} = \frac{\text{Eğitim Saati Ortalaması}_{\text{ideal Denetim Firması}}}{\text{Eğitim Saati Ortalaması}_{\text{Denetim Firması}}}$$

Oran muhtemelen çoğunlukla yüzde 100'ün altında kalacak, oranı yüksek çıkan denetim firması için bu durum lehte yorumlanacak ve endeksi olumlu yönde etkileyecektir.

- (vii) **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı:** Denetim firmasının her bir sözleşmede görevlendirdiği her kademe ve unvan altında çalışan denetçiler ve denetim firması için hesaplanacak olan bağımsızlık katsayılarının ağırlıklı ortalaması.

Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı iki komponentten oluşacaktır. Bunlardan ilki, denetim firmasının kendisi ile ilgili olan **Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı**dır. Bu katsayı, denetim firmasının farklı isim ve unvanlar altında ya da ilişkide olduğu başka bir SMMM ve/veya YMM firması tarafından, denetim müşterisi firmaya/firmanın iştiraki, bağlı ortaklığı ve benzerlerine verdiği hizmetler incelenerek hesaplanacaktır. Mevzuatın yasakladığı hizmetlerin verilmesi durumunda katsayı sıfır (0) olmalıdır. Yasaklı hiçbir hizmetin verilmediği bir denetim sözleşmesinde, katsayı bir (1) olacaktır. Katsayının sıfır olması, kalite endeksinin çarpım yöntemiyle hesaplandığı ilk denklemde sorun yaratacak; ancak toplamaların alındığı 2. Denklem anlamlı olacaktır.

Denetim kuruluğu ve denetçilerin, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremeyeceği, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluğu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamayacağı hükmü BDY’de yer almaktadır (BDY [22](5), http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeliği.html, 01.01.2015). Yönetmeliğe göre yasak olan hizmetlerin denetim firması tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak verilmesi durumunda, puanı (0) sıfır, serbest olanların puanı ise (1) olacaktır. Denetim firmalarının beyanlarına göre verdikleri hizmetler ve puanları ağağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 45: Bağımsız Denetim Firmalarının Verebilecekleri Hizmetler ve Katsayıya Etki Edecek Olan Puanları

Hizmet	Mevzuat	Puan
Bağımsız Denetim	Serbest	1
Vergi Danışmanlığı	Serbest	1
Tasdik ve Yeminli Malî Müşavirlik	Serbest	1
Vergi Denetimi	Serbest	1
Finans Danışmanlığı	Yasak	0
Hukuk Danışmanlığı	Yasak	0
Eğitim	Yasak	0
Yönetim Danışmanlığı	Yasak	0
Muhasebe Hizmetleri	Yasak	0
İç denetim	Yasak	0
Outsourcing	Yasak	0
Değişim Yönetimi	Yasak	0
Yatırım Danışmanlığı	Yasak	0
İnsan Kaynakları	Yasak	0
Turizm Danışmanlığı	Yasak	0
Bilişim Teknolojileri Danışmanlığı	Yasak	0
Gümrük Danışmanlığı	Yasak	0

Tabloda yer alan bilgiler ışığında Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı ağağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\sum_{i=1}^n [\text{Verilen hizmetin puanı}]}{\text{Verilen hizmet sayısı}}$$

Komponentlerden ikincisi, **Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı**dır. Öncelikle, her kademe ve unvandaki denetçinin her üç ayda (önerilen) bir

Bağımsızlık Bildiriminde bulunması önerilmektedir. Bunun dayanağı, sözleşmelerde yer alan tüm personelin, gerçekte ve görünüşte bağımsızlığını koruduğu, meslekî sorumluluklarını dürüstlikle yerine getirdiği, meslekî sorumluluklarını icra ederken tarafsızlığını koruduğunu teminat altına alma gereğidir. Bağımsızlık bildirimini, düzenleyici kurumun—Türkiye’de KGK— oluşturacağı bir veri tabanına, denetçinin kendisinin veri girişi yapmasıyla sağlanabilir. Böylelikle, herhangi bir denetim ekibi oluşturulduğunda, ekip üyelerinin isimleri denetim firması tarafından, düzenleyici kuruma bildirildiğinde kurum, veri tabanındaki bilgilerden, ekibin bağımsızlık katsayısını otomatik olarak hesaplayabilir. Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı, denetim ekibi üyeleri arasında unvan farkı gözetmeksizin hesaplanmalıdır. Ekip üyelerinin bağımsızlık puanları toplanarak, denetim ekibinde yer alan üye sayısına bölünecektir. Ekip üyelerinin, denetim firmasının farklı isim ve unvanlar altında ya da ilişkide olduğu başka bir SMMM ve/veya YMM firmasının ortağı veya çalışanı olduğu ya da denetim müşterisi firmayla/firmanın iştirakiyle, bağlı ortaklığıyla ve benzerleriyle olan ilişkileri incelenerek hesaplanacaktır. Bu ilişkiler yönetim kurulu üyeliği ve/veya hisse sahipliği benzerleridir. İlişki saptanması durumunda katsayı sıfır (0) olmalıdır. İlgili etik şartlara yüzde yüz uyan bir denetim ekibinde, katsayı bir (1) olacaktır.

$$\text{Denetim Ekibi Bağımsızlık Puanı} = \sum_{i=1}^n [\text{Denetçilerin bağımsızlık puanı}]$$

i = ekip üyeleri

$$\text{Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\sum_{i=1}^n [\text{Denetçilerin bağımsızlık puanı}]}{\text{Sözleşme ekibindeki denetçi sayısı}}$$

Sözleşme ve denetim ekibi bazında hesaplanan katsayıların birbirleriyle çarpılması sonucunda **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı** elde edilecektir. Denetim firmasının bir yıl boyunca yaptığı tüm denetimler için hesaplanan Denetim Firması Bağımsızlık Katsayılarının ortalaması alındığında **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı** elde edilecektir.

$$\text{Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\text{Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı}}{\text{Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı}}$$

Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı =

$$\frac{\sum_{i=1}^n [\text{Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı}]}{\text{Sözleşme sayısı}}$$

Bunun daha anlamlı hâle getirilmesi için, her sözleşmede elde edilen gelir, bir ağırlık olarak atanırsa, bağımsızlığın önem derecesi de elde edilmiş olur.

Çalışma çerçevesinde gerçekleştirilen anket uygulamasının sonuçlarından önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin oranı olarak tanımlanan *Elde Tutma Oranı* göz önünde bulundurularak, denetim firmaları yöneticilerinin yanıtları değerlendirildiğinde, aşağıdaki tablo oluşturulmuştur:

Elde Tutma Oranı	%25	%50	%75	%90
Kesinlikle katılıyorum ve Katılıyorum görüşü	% 62,50	% 75,00	% 70,83	% 50,53
Katılmıyorum ve Kesinlikle katılmıyorum görüşü	% 20,83	% 8,33	% 8,34	% 8,33
Diğer görüşler - fikrim yok, kısmen katılıyorum/katılmıyorum	% 16,67	% 16,67	% 20,83	% 41,14

Endeksin oluşturulması aşamasında, denetim firmaları bildirimlerine dayanılarak, Elde Tutma Oranı kolaylıkla hesaplanabilir.

Endekste yer alan her bir unsurun niceliği kadar niteliği de önemlidir. Örneğin, Eğitim Saati Çarpanı ele alındığında, denetçilere verilen eğitimin kaç saat olduğunun yanı sıra, eğitimin; mevzuattaki gelişmeleri, pratik uygulamaları, UDS'lerdeki gelişmelerin uygulamalı anlatımını, denetimde etik ve haksız rekabet konularını içerip içermediği de son derece önemlidir. Nitel ve nicel eğitim gerekliliklerini yerine getirmeyen, aldığı eğitimi belgeleyemeyen denetçilerin unvanlarını kademeli olarak yitirmeleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

Ödeme Havuzu

Bağımsız denetim hizmetinin bedelinin ödenmesi konusunda yapılacak düzenlemeler, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik önlemler arasındadır. Denetçinin ücretinin, denetlediği müşteri şirket tarafından ödeniyor olmasının, daha işin başında bağımsızlık olgusuna darbe vurmakta olduğu görüşü (Turner 2008; Blay ve Geiger 2013; Duflo et al. 2013; Tanç ve Uzay 2013), düzenleyici kurum mensuplarından, akademisyenlere geniş bir yelpazede taraftar bulmaktadır. Bağımsız denetim ücreti ve denetim kalitesi alanındaki çalışmalardan biri olan, Tanç ve Uzay'ın 92 denetim firmasında uyguladığı ve 37'sinden yanıt alabildiği araştırmadan elde ettiği bulgular da, denetçi ücretinin doğrudan müşteri işletmeden alınmasının denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyebileceği görüşünü desteklemektedir (Tanç ve Uzay, 2013: 22).

Çalışma, denetçinin bağımsızlığını artırmaya yönelik olarak **Ödeme Havuzunu** tartışmaya açmaktadır. Denetçilerin denetim ücretlerinin, oluşturulacak olan bir havuz vasıtasıyla ödenmesi denetçi bağımsızlığını kuvvetlendirecektir. Bağımsız denetim, finansal tabloların denetimi olduğuna ve denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları çeşitli paydaşlar olduğuna göre; oluşturulacak ödeme havuzuna, denetim hizmetinden doğrudan fayda sağlayan taraflar ödeme yapmalıdır. Tamamen kamu tarafından bir ödeme önerilemez. Her ne kadar toplumun tüm fertleri kaliteli denetimden dolayı olarak faydalanıyor olsalar da, vergi ya da fon oluşturulacak bir ödeme havuzu önerilmemektedir. Anılan paydaşların havuza katılım oranları elde edecekleri fayda ile doğru orantılı olmalıdır. Örnek bir havuzun katılımcıları aşağıdaki verilmiştir:

- 1) Borsalarda hisse senedi, bono ve tahvil benzeri yatırım araçlarını alıp satan yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişi olan yatırımcılar
- 2) Her türlü finansal yatırım aracına yatırım yapan yatırım fonlarının yönetimleri
- 3) Çeşitli finansal yatırım araçlarına yatırım yapan bireysel emeklilik fonları
- 4) Kredi veren yerel ve uluslararası kuruluşlar
- 5) BDDK, EPDK, Borsa İstanbul, KGK benzeri düzenleyici otoriteler
- 6) Denetlenen şirketler.

Öneri bağlamında hesaplamalar aşağıdaki gibi olabilir:

$$\text{Havuzda Toplanacak Tutar (HTT)} = (\text{Belirlenecek Olan Denetim Ücreti} \times \text{Denetlenecek Şirket Kat Sayısı})$$

Denetlenecek Şirket Kat Sayısı şirketlerin büyüklüklerine ve denetimin kapsam ve zorluk derecesinin bir kombinasyonu olabilir. Katılımcılar aşağıdaki gibi belirlenebilir.

Havuzda Toplanacak Tutar	=	Borsalarda hisse senedi, bono ve tahvil benzeri yatırım araçlarını alıp satan yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişi olan yatırımcılar
		Her türlü finansal yatırım aracına yatırım yapan yatırım fonlarının yönetimleri
		Çeşitli finansal yatırım araçlarına yatırım yapan bireysel emeklilik fonları
		Kredi veren yerel ve uluslararası kuruluşlar
		(1) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, (2) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, (3) Borsa İstanbul, (4) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu benzeri düzenleyici otoriteler *bu gruptaki kurumlardan hangisi ilgili ise yalnızca o kurum/kurumlar
		Denetlenen şirketler

Yapılacak bağımsız denetim ücretlerinin ödenmesine yönelik ağırlıklar belirlendikten sonra, bunların tahsilâtına yönelik düzenlemelerin de yapılması gereklidir. Bireysel yatırımcılardan alınacak ücretin alım-satım tutarlarıyla ne şekilde ilişkilendirileceği, hangi periyottaki işlem tutarının esas olacağı ve hangi kanallardan tahsil edileceği de ayrıca belirlenmelidir. Havuz esasıyla ödemenin ikinci ve çok önemli unsuru ise bağımsız denetçilerin uzman oldukları sektör, deneyim süresi ve gerekli diğer etken unsurlar da göz önünde bulundurularak tesadüfi olarak denetlenecek şirkete atanmasıdır. Önceki bölümlerde ortaya konulmaya çalışıldığı üzere, tesadüfi atama ve denetim ücretinin doğrudan denetlenen müşteri tarafından ödenmemesi, bağımsız denetim ekiplerinin performanslarına bağlanacak olan ücret baskısından kurtulmalarını sağlayacak, bu durum da denetçi bağımsızlığını artıracaktır.

Denetimin iş dünyası üzerinde çok açık ve net etkisi bulunmaktadır. Geçmişte yaşanan tecrübeler göz önünde bulundurulduğunda, kaliteli denetimin

zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır. Açıkça görüldüğü üzere çalışmada Türkiye’de yaşanan herhangi bir muhasebe skandalı yer almamaktadır. Bu konuda toplumun etik algısını zayıflığı, etik dışı vakaların toplum olarak hemen hissedilmesindeki sağırlık, muhasebe okur-yazarı sayısının azlığı ve toplumda *kol kırılır yen içinde kalır* yaklaşımının benimsenmesi, muhasebe skandallarının adının konulmasını neredeyse imkânsızlaştırmaktadır. Bu nedenle çalışmada önce finansal tabloların ve buna bağlantılı olarak raporlamanın önemine dikkat çekilmiş, dünyada yaşanan muhasebe skandallarına yer verilmiştir. Skandalların, çoklukla yaşandığı ya da ihbar mekanizması, basın ve yetkili kurumlar tarafından ortaya çıkarılabildiği ülkelerde vuku bulan örnekler çalışmada yer almıştır.

Dünyada yaşananlardan yola çıkılarak Türkiye’de denetim piyasası çözümlenmiş, saptamalarda bulunulmuş, öneriler getirilmiştir. Anketler yoluyla yapılan araştırmalar yoluyla, denetimde kalitenin ortaya konulmaya çalışılması tatminkâr sonuçlar vermemektedir. Bunda denetim firmalarının müşteri sırrı gerekçesinin ardına sığınmaları da etkindir. Bu durumda, örneğin Türkiye’de, denetimin kalitesinin saptanmaya çalışılması, denetim firmalarının farklı yöntemlerle değerlendirilmeleri ile desteklenebilir.

Çalışmada, denetim kalitesinin unsurları ortaya konulmuş, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının profili ortaya konulmuş, yapılan değerlendirmeler sonucunda öneriler sunulmuştur. Denetim firmaları için bir kalite endeksi oluşturulması çalışmanın önerisidir. Denetim firmaları endeks üzerinden derecelendirilmeli, böylelikle kaliteli hizmet sağlayan denetim firmalarının, sağlamayanlara göre tercih edilir duruma gelmesi sağlanmalıdır. Çalışmada denetimde bağımsızlığa vurgu yapmakta, bağımsızlığı koruma altına almak amacıyla tesadüfi müşteri-denetim firması eşleşmesinin yapılması, bunu müteakip denetim firmalarının ücretinin oluşturulacak ortak havuz kanalıyla gerçekleştirilmesi tartışmaya açılmaktadır. Endeksin işlerlik kazanması, sonrasında sebatla sürdürülmesi zaman içerisinde muhtemelen olumlu sonuçlar doğuracak ve denetim firmaları kendilerini kaliteli denetim hizmeti verme yönünde geliştireceklerdir. Denetimde kalitenin ne olduğu, kısmen oluşturulmuş bulunan kalite standartları ile ortaya konulmuşsa da, kalitenin soyut bir kavram olması nedeniyle konu, üzerinde çalışılmaya değer bir araştırma alanı olma özelliğini korumaktadır.

KAYNAKÇA

A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
http://www.a1ymm.com/dosya/A1_2013_SEFFAFLIK_RAPORU.pdf, 03.05.2014.

Abma, Rients (10.12.2009). Eumedion Corporate Governance Forum. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 3.
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://acistanbul.com/seffaflikraporu.pdf>, 03.05.2014.

ACFE. Association of Certified Fraud Examiners. Fraud Resources.

1996 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

2002 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

2004 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

2006 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

2008 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

2010 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

<http://www.acfe.com/rtnn-archive.aspx>, 12.11.2012.

2012 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf, 12.11.2012.

2014 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

<http://www.acfe.com/rtnn-download-2014.aspx>, 25.05.2014.

Adalya Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

https://belgex.s3.amazonaws.com/uploads/file_name/121/acc4a19093ece3d9e55d0b82de04d749.pdf, 04.05.2014.

Adamson, Gary (2011). "Making Money in CPA Firms in These Turbulent Economic Times". Adamson Advisory Practice Management Consultants.
<http://www.adamsonadvisory.com/397/making-money-in-cpa-firms-in-these-turbulent-economic-times/>, 31.01.2015.

Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1396252006ceea-sEFFAFLIK_RAPORU.pdf, 04.05.2014.

Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.kpmg.com/TR/tr/hakkimizda/About/Documents/Seffaflik-Raporu-2013.pdf>, 04.05.2014.

Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Anonim Şirketi.

Şeffaflık Raporu. <http://www.aktanyymm.com/dyruu.aspx?DyrlIdFln=3682>, 04.05.2014.

Alternatif Bağımsız Denetim Anonim Şirketi.

Şeffaflık Raporu.

<http://www.alternatifymm.com/2013%20y%C4%B1l%C4%B1%20%C5%9Eeffafl%C4%B1k%20Raporu1.pdf>, 04.05.2014.

Altıntaş, Taylan (2007) "Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma" (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi). İstanbul.

American Institute of Certified Public Accountants. AICPA. Home. Research. Standards. Audit & Attest Standards. Statements on Quality Control Standards. SQCS No. 8. A Firm's System of Quality Control (Redrafted).

<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SQCS.aspx>, 13.06.2015.

American Institute of Certified Public Accountants. AICPA.

Research. Standards. Audit & Attest Standards. AU Section 329, Analytical Procedures.

<http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx#SAS43>, 10.05.2012.

<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/History%20of%20the%20AICPA.aspx>, 04.11.2012.

[About](http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx). <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>,

<http://www.aicpa.org/about/governance/aicpacouncil/pages/aicpa%20council.aspx> 08.02.2013.

Become a CPA. <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/Licensure/Pages/default.aspx>, 16.01.2015.

[State](https://www.thiswaytocpa.com/exam-licensure/state-requirements/NY/) & Territory Requirements. <https://www.thiswaytocpa.com/exam-licensure/state-requirements/NY/>, 16.01.2015.

Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Faaliyet Raporu. <http://www.anilymm.com/tr/HaberDetay.asp?id=484>. Şeffaflık Raporu. http://www.anilymm.com/tr/dokuman/anil_yymm_seffaflik_raporu_2013.pdf, 05.05.2014.

[Arens](#), Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2012). *Auditing and Assurance Services*. 14. Basım. Boston, Prentice Hall.

Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <https://googledrive.com/host/0Bx6vYP52TcC8ZGxVWGN0aks5ckk/%C5%9Eeffafli%C4%B1k%20Raporu%202013.pdf>, 12.05.2014.

Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.jpatr.com/about/Seffaflik_Raporu_2013.pdf, 12.05.2014.

Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.jpatr.com/about/Seffaflik_Raporu_2013.pdf, 12.05.2014.

As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.nexiatrkey.com.tr/sites/default/files/2013%20seffafli%C4%B1k%20raporu.pdf>, 12.05.2014.

Ashbaugh, Hollis (2001). "Non-US firms' accounting standard choices". *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, 129–153.

Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.atadenetim.com/seffaflikRaporu.pdf>, 12.05.2014.

Australian Institute of Criminology. Publications. Auditors and the Reporting of Illegality and Financial Fraud.

<http://www.aic.gov.au/publications/previous%20series/proceedings/1-27/~media/publications/proceedings/10/tomasic.ashx>, 10.03.2012.

AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.aykdenetim.com.tr/uploads/yuklemeler/Bagimsiz-seffalik-raporu-31.03.2014.pdf>, 12.05.2014.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. 26.12.2012 Tarih, 28509 sayılı Resmî Gazete.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm>, 15.01.2013.

Bailey, Rose L., Denise Dickins, John T. Reisch (2010). "A discussion of public identification of US audit engagement partners: Who benefits? Who pays?". *International Journal of Disclosure & Governance*, 7(4), 334–343. doi:10.1057/jdg.2010.13, 12.12.2011.

Baillet, Vincent (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*.

<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

Ball, Ray, Ashok Robin, Joanna Shuang Wu (2003). "Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries". *Journal of Accounting and Economics*, 36, s. 235–270.

Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.banden.com.tr/wp-content/uploads/2014/04/BANDEN-2013-YILI-SEFFAFLIK-RAPORU.pdf>, 12.05.2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK). Kuruluşlar, Bağımsız Denetim kuruluşları.

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Finansal_Denetim/Finansal_Denetim.aspx, 03.05.2012.

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddk_kitapcik_14_07_2014_tur.pdf, 09.11.2014.

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/DenetciDenetlenen/125242013_yili_bagimsiz_denetim_sozlesmeleri.pdf, 23.02.2015.

Banker, Rajiv D., Hsihui Chang, Reba Cunningham (Haziran 2003). "The public accounting industry production function". *Journal of Accounting and Economics*, Volume 35, Issue 2, s. 255-281, ISSN 0165-4101, doi: 10.1016/S0165-4101(03)00021-1

Barth, Mary E., Wayne R. Landsman, Mark Lang, Christopher Williams (Mart 2006). "Accounting Quality: International Accounting Standards and US GAAP". *Working paper series*. http://public.kenan-flagler.unc.edu/faculty/langm/blw_0302.pdf, 15.02.2014.

Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm-seffalik-raporu-2012.pdf>, 12.05.2014.
<https://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm-seffalik-raporu-2013.pdf>, 25.05.2014.

Başoğlu, Ufuk, Ali Ceylan, İlker Parasız (2009). *Finans, Teori - Kurum - Uygulama*, 2. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Beck, Paul J., Martin G. H. Wu (2006). "Learning by Doing and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 1–30.

BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://bddenetim.com/images/rapor/rapor2013.pdf>, 12.05.2014.

BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.bdd.com.tr/images/pdfler/bdd2013_seffalik_raporu.pdf, 12.05.2014.

BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Hakkımızda. <http://www.bdo.com.tr/hakkimizda-tr.php>. Şeffaflık Raporu. <http://www.bdo.com.tr/2013seffalik.pdf>, 12.05.2014.

Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.bilgidenetim.com.tr/yetkiler/%C5%9ER.pdf>, 12.05.2014.

Bilgili Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. www.bilgildenetim.com, 13.05.2014.

Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.birlesikuzmanlar.com.tr/doc/2942014-2013_Seffaflik_Raporu.pdf, 12.05.2014.

Blay, Allen D., Marshall A. Geiger (2013). "Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting." *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 579–606. doi:10.1111/j.1911-3846.2012.01166.x

Block, Carson C. (Haziran 2011). Report on Sino-Forest Corporation. "Muddy Waters Initiating Coverage on TRE.TO, OTC:SNOFF – Strong Sell". *Muddy Waters Research*. <http://www.muddywatersresearch.com/research/tre/initiating-coverage-treto>, 05.04.2013.

Bouton, Daniel (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

Bozkurt, Nejat (2006). *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım.

Brazel, Joseph F., Christopher P. Agoglia (2004). "The Effects of Computer Assurance Specialist Competence and Auditor AIS Expertise on Auditor Planning Judgments." Working Paper, *North Carolina State University*. <http://ssrn.com/abstract=497287>, 04.04.2015 veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.497287>

Brazel, Joseph F., James L. Bierstaker, Jong-Hag Choi, Steven M. Glover, Linda A. Myers (Auditing Standards Committee üyeleri), (2011). Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on the European Commission Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. *Current Issues in Auditing*, 5(1), C1-C7. doi:102308/cia.2011.5.1.C1

Brown, Andrew (15.01.2010). European Group of International Accounting Networks and Associations - EGIAN'ın IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 5. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Brown, Gene R. (1962). "Changing Audit Objectives and Techniques". *Accounting Review*, 37(4), 696.

BusinessDictionary. Definition.

full time equivalent FTE. <http://www.businessdictionary.com/definition/full-time-equivalent-FTE.html>, 03.02.2013.

compliance audit. <http://www.businessdictionary.com/definition/compliance-audit.html>, 26.03.2013.

[California Corporations Code](#). Corporation Code. Section 100–195. Item: 171.5. <http://www.leginfo.ca.gov/cgi-bin/displaycode?section=corp&group=00001-01000&file=100-195>, 17.01.2015.

Cambridge University Press. <http://www.cambridge.org/>. Professional English Online.

clawback option.

http://peo.cambridge.org/index.php?view=article&id=140%3Aclawback&option=com_content&Itemid=4, 06.01.2015.

Cameran, Mara, Annalisa Prencipe, Marco Trombetta (2013). "Mandatory audit firm rotation and audit quality: Evidence from the Italian setting." *European Accounting Review* *Forthcoming*. <http://ssrn.com/abstract=2420370>
<http://www.uam.es/otros/catedracc/docs/prencipe.pdf>, 31.01.2015.

Cameran, Mara, Domenico Campa, Angela Pettinicchio (2014). "IFRS Adoption among Private Companies: Impact on Earnings Quality". *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 29(3), 278–305, 06.01.2015.

Cazes, Claude (27.01.2010). Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes CNCC. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 3. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Thought Leadership, Reports and Research by Topic, Sustainability and Ethics. http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Sustainability%20and%20Climate%20Change/sustainability_report_v7_web.pdf, 25.02.2012.

Chiquita Brands International Inc. Investor Relations. Annual Report of 2004. <http://investors.chiquita.com/phoenix.zhtml?c=119836&p=irol-reportsannual>, 11.03.2012.

Choy, Amy K., Thomas Fields, Ronald R. King (2008). "Social Responsibility of the Auditor as Independent Gatekeeper: An Experimental Investigation" (August 8, 2008). <http://ssrn.com/abstract=1248342>, 04.08.2014 veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1248342>

Christensen, Hans B., Edward Lee, Martin Walker (6 Mart 2008). "Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?". *AAA 2008 Financial Accounting and Reporting Section (FARS)*. <http://ssrn.com/abstract=1013054>, 08.11.2012 veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1013054>

Clikeman, Paul M. (May 2003). "The Greatest Frauds of the (Last) Century," monograph, http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagement/Clikeman_Greatest_Frauds.pdf, 15.03.2008.

Coffee, John (13.05.2004). "Gatekeeper Failure and Reform: The Challenge of Fashioning Relevant Reforms". *Law and Economics Workshop UC Berkeley*. <http://www.escholarship.org/uc/item/8xr2120q>, 09.01.2015.

Cohen, Jeffrey R., Ganesh Krishnamoorthy, Arnold Wright (2009). "Waste is Our Business, Inc.: The Importance of Non-Financial Information in the Audit Planning Process". <http://ssrn.com/abstract=1088444>, 05.06.2015 veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1088444>

Colby, Everett E. (23.03.2004) "Financial statement fraud, Part 1". *Chartered Professional Accountants. PD Net*. <http://www.cga->

pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/FinStatFraud/FinStatFraud_p1.pdf, 07.01.2015.

Committee on Basic Auditing Concepts, 1969–71. (1972). *Accounting Review*, 47(4), 14–74.

Company Corporation. Professional Corporations & Professional Limited Liability Companies. https://www.incorporate.com/professional_corporation.html, 16.01.2015.

Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi.
http://www.consulta.com.tr/documents/company_brochure.pdf. Şeffaflık Raporu.
http://www.consulta.com.tr/consulta_seffaflik_raporu.pdf, 13.05.2014.

Conway, Robert (25.11.2009). IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 11.
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Cook, Michael (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. 1. Panel: “Audit Quality: Evaluating External Audits in Today’s Environment”.
<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

Cook Thomas, M., Robert A. Russell (1981). *Introduction to Management Science*, 2. Baskı, New Jersey, Prentice Hall, Inc.

Cox, James (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. 3. Panel: “Audit Firm Concentration: Potential Effects on Audit Quality”. <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
[http://www.cpadenetim.com/upload/files/CPA%202013%20%C5%9EEFFAALIK%20RAPORU\(1\).pdf](http://www.cpadenetim.com/upload/files/CPA%202013%20%C5%9EEFFAALIK%20RAPORU(1).pdf), 13.05.2014.

Croft, Jane (23.01.2012). Law Courts Correspondent. "Nadir stole millions from Polly Peck, court told." *Financial Times*. <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/ab1e8684-45cb-11e1-acc9-00144feabdc0.html#axzz1opmd6wkr>, 11.03.2012.

Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://213.142.137.169:8080/OlguDenetim/usercontent/images/28032014.pdf>,
13.05.2014.

Damme, van, Hans (13.01.2010). Fédération des Experts comptables Européens (FEE). IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 14. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Dang, Li (2004). "Assessing Actual Audit Quality". (*Doktora Tezi*, Drexel Üniversitesi). Philadelphia.

DeAngelo, Linda Elizabeth (1981). "Auditor independence, 'low balling,' and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics*. Volume 3, Issue 2: 113–127.

DeAngelo, Linda Elizabeth (1981). "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*. Volume 3, Issue 3: 183–199. North-Holland Publishing Company.

DeFond Mark L., Mingyi Hung, Emre Carr ve Jieying Zhang (2011). "Was the Sarbanes-Oxley Act Good News for Corporate Bondholders?". *Accounting Horizons* (0888–7993). Vol. 25, Iss.3; p.465. (<http://search.ebscohost.com/login.aspx?authtype=ip,uid&profile=ehost&defaultdb=bth>) <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&site=ehost-live&AN=65823368>, 01.01.2011.

Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.degerymm.com.tr/images/pdf/2013_KGK_Seffaflik_Raporu.pdf,
13.05.2014.

Dehaan, Ed, Frank Hodge, Terry Shevlin (2013). “Does Voluntary Adoption of a Clawback Provision Improve Financial Reporting Quality?”. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1027–1062. doi:10.1111/j.1911-3846.2012.01183.x

Delespaul Jean-Claude (13 Aralık 2005). “Audit Regulation – Public Oversight”. *Transparency and Audit Regulation*. 5th FCM Conference in Istanbul. DIPAC adına konuşma metni.
<http://www.fcmweb.org/activities.asp?mode=2&IDDocumento=84>, 10.03.2013.

Deloitte. About. Facts and Figures.

http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/facts-figures/index.htm,
 06.05.2012.

<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>, 22.12.2013, 26.01.2015 ve 31.01.2015.

Deloitte Touche Tohmatsu (15.01.2010). IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 2. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>,
 05.05.2012.

Deltas, George, Rajib Doogar (09.01.2005). “[Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms](#)”. *2005 ASSA Conference - Expanding the Frontiers of Economics - Oligopoly Markets and Antitrust*, Philadelphia.

Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=5025>,
 13.05.2014.

Department of Treasury. Government of Western Australia. Economic Audit. <http://www.treasury.wa.gov.au/cms/content.aspx?id=2163>, 26.02.2012.

Detay Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.detaydenetim.com.tr/index_dosyalar/SEFFAFLIK_RAPOR_2013.pdf,
 13.05.2014.

Dictionary.com. *auditor*. <http://dictionary.reference.com/browse/auditor>, 29.06.2015.

Doogar, Rajib, Robert F. Easley (1998). “Concentration without differentiation: A new look at the determinants of audit market concentration”. *Journal of Accounting and Economics*, 25, 235–253.

DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.dmr-tr.com/dmr/wp-content/uploads/Seffaflik_Raporu_2013.pdf 14.05.2014.

DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/kgksoonn.pdf>, 25.05.2014.

Duflo, Esther, Michael Greenstone, Rohini Pande, Nicholas Ryan (2013). “Truth-telling by Third-party Auditors and the Response of Polluting Firms: Experimental Evidence from India”. *Quarterly Journal Of Economics*, 128(4), 1499-1545.

Durukan, Banu M., Aysun K. İkiz (2007). “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”. *Malî Çözüm Dergisi / Financial Analysis*, (82), 35–62.

e-conomic.com. *auditor*. <https://www.e-conomic.com/accountingsoftware/accounting-words/auditor>, 29.06.2015.

Economist, the (08.12.2012). “The Big Four auditors Accountable. Two controversies ensnare the Big Four”. *The Economist*. <http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21567953-two-controversies-ensnare-big-four-accountable>, 09.01.2015.

Ege Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.chiturkey.com/tr/bagimsiz-denetim/>, 14.05.2014.

Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.elitdenetim.com/documents/2013_KGK_seffaflik_raporu.pdf, 14.05.2014.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, T.C. Bağımsız Denetim. Bağımsız Denetim Kuruluşları. <http://www2.epdk.org.tr/denetim/bagimsiz/kurulus/adresbilgisi.asp>, 13.05.2012.

<http://www.epdk.org.tr/index.php/epdk-denetim/bagimsiz-denetim?id=51>,
09.11.2014.

Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi.
Şeffaflık Raporu.
http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/ENGIN_seffaflik_Raporu_2013.pdf, 14.05
.2014.

Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/EREN_seffaflik_Raporu_2013.pdf,
14.05.2014.

Erickson, Merle, Brian W. Mayhew, William L. Felix Jr. (2000). "Why Do Audits Fail?
Evidence from Lincoln Savings and Loan." *Journal Of Accounting Research*,
38(1), 165–194.

Ernst & Young. Newsroom. Facts and Figures.

<http://www.ey.com/GL/en/Newsroom/Facts-and-figures>, 06.05.2012.

<http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-global-approach/Global-review/global-review-2013-facts-and-figures#page1>, 22.12.2013.

<http://www.ey.com/US/en/Newsroom/Facts-and-figures>, 22.12.2013 & 26.01.2015.

<http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-people-and-culture/Our-history/About-EY---Key-Facts-and-Figures---History---Timeline>, 31.01.2015.

ET Bureau. The Economic Times. India Times (30.08.2011). "Auditors should be
paid from a pool of funds". http://articles.economictimes.indiatimes.com/2011-08-30/news/29945171_1_auditors-corporate-governance-companies-bill, 03.11.2013.

Eumedion Corporate Governance Forum. About Eumedion.

<http://www.eumedion.nl/en/abouteumedion>, 14.09.2012.

EUR-Lex. Access to European Union Law.

"**Directive** 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council amending
Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated
accounts 16 April 2014". <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>, 07.02.2015.

“[Directive](#) 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC 17 May 2006”. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043>, 19.09.2012.

“[Eighth](#) Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out statutory audits of accounting documents”. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31984L0253&qid=1423170797029&from=EN>, 05.02.2015.

European Commission (Ekim 2007). the EU Single Market, Internal Market, Auditing, Docs. Oxera Report. “Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market Concentration”. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf, 12.03.2012.

European Commission (Ekim 2010). Green Paper. “Audit Policy: Lessons from the Crisis”. Brüksel.

http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf, 04.02.2015.

http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-104_en.htm, 04.02.2015.

<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20140331IPR41179/html/Reforming-EU-audit-services-to-restore-investors%27-confidence>, 11.05.2015.

Eurostat. Statistics Explained. Glossary. [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Full-time_equivalent_\(FTE\)](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Full-time_equivalent_(FTE)), 12.06.2015.

Federation of American Scientists. Intelligence Resource Program. Intelligence in Congress. 1992 Congressional Reports. Legislation. The BCCI Affair. http://www.fas.org/irp/congress/1992_rpt/bcci/01exec.htm, 11.03.2012.

Financenmoney. <https://financenmoney.wordpress.com/2011/02/17/impact-of-inflation-on-corporate-finance>, 06.01.2015.

Financial Accounting Standards Board. Facts about [FASB](#).

<http://www.fasb.org/facts/index.shtml#structure>, 06.07.2013.

Financial Reporting Council (2006). Audit Inspection Unit 2005/6 Audit Quality Inspections Public Report July 2006.

<http://www.frc.org.uk/pob/publications/index.cfm?mode=list&year=2006>, 25.02.2012.

<http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/AIU%20Annual%20Report%202010-11.pdf>, 25.02.2012.

Financial Reporting Council (2008). Promoting Audit Quality. Audit Quality Framework 2008. [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), 05.05.2012.

Financial Reporting Council (Mayıs 2008). Our Work. Publications. "Choice in the UK and Audit Market: Progress Report and Further Consultation". <https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/First-Progress-Report-on-the-implementation-of-the-File.pdf>, 31.01.2015.

Financial Reporting Council. Our Work. Conduct. Audit Quality Review. <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Audit-Quality-Review.aspx>, 05.05.2013.

[Francis](#), Jere R. (2006). "Researching Audit Quality". American Accounting Association. 2006 Auditing Doctoral Consortium in conjunction with the Auditing Section 2006 Midyear Conference. 12 Ocak 2006. Los Angeles, California.

[Francis](#), Jere R. (2011). "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality". *Auditing*, 30(2), 125–152. doi: 10.2308/ajpt-50006

Fraser, John, Hugh Lindsay (2004). "20 questions directors should ask about internal audit". Toronto. Canadian Institute of Chartered Accountants. National Library of Canada Cataloguing in Publication, s. 7. ISBN 1-55385-092-0.

Fraser, Nicholas P. (2010). "A single set of worldwide auditing standards: The road is long...". *International Journal of Disclosure & Governance*, 7(4), 298–309. doi:10.1057/jdg.2010.20

Free Online Dictionary.

audit. <http://www.thefreedictionary.com/audit>, 23.02.2012.

aufsichtsrat. <http://de.thefreedictionary.com/aufsichtsrat>, 10.08.2012.

Blackout Periods. [http://financial-](http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Blackout+Periods)

[dictionary.thefreedictionary.com/Blackout+Periods](http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Blackout+Periods), 10.03.2012.

Historically Black Colleges.

<http://encyclopedia.thefreedictionary.com/Historically+Black+Colleges>, 13.01.2011.

industry. <http://www.thefreedictionary.com/industry>, 29.10.2013.

strategy. <http://www.thefreedictionary.com/strategy>, 21.11.2014.

vorstand. <http://de.thefreedictionary.com/vorstand>, 10.08.2012.

Gaetano, Chris (18.10.2013). "Study: Audit Quality Rests on Who Pays". *Compliance Week*. <http://www.nysscpa.org/blog/2013/10/18/study-audit-quality-rests-who-pays>, 03.11.2013.

Garside, Juliette (24.08.2014). "Autonomy deals raise questions as HP row escalates". *The Guardian*. <http://www.theguardian.com/business/2014/aug/24/hewlett-packard-questions-autonomy-deals-middlemen>, 09.01.2015.

Gentner, Sven (02.04.2014). Public Company Accounting Oversight Board's April 2, 2014 Public Meeting on the Auditor's Reporting Model. http://pcaobus.org/News/Webcasts/Pages/04022014_PublicMeeting.aspx, 11.05.2015.

Georgiades, George (15.03.2011). "AICPA Statement on Auditing Standards, Quality Control for an Engagement Conducted in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards". *GAAS Update Service*. Vol. 11. Iss. 5., s. 1.

Göğür, Tuğba (2006). "Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma". (*Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi). İstanbul.

Gönen, Seçkin, Şaban Uzay (2009). "Türkiye'de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü". Trakya Üniversitesi İktisâdi ve İdarî Bilimler Fakültesi. 1. *Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*, 11–14

Haziran 2009. Edirne. Bildiri Kitabı. Editör: Doç. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt. ss.143–162.

Grant Thornton International Ltd. About Us. <http://gti.org/About-us/index.asp>, 16.09.2012.

Green, Patrick Brian, Thomas G. Calderon (1994). "Using Real-World Cases to Illustrate the Power of Analytical Procedures". *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, No. 3, s. 245–268.
<http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/2027.42/31473/1/0000395.pdf>, 11.03.2012.

Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
<http://www.gucbirdenetim.com.tr/images/tablolari/91268.pdf>, 14.05.2014.

Gülen, Fikret (1998). *Finansal Denetim*. Birinci Basım. Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı. s. 1, 3. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=39>, 26.02.2012.

Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
http://www.guncelmusavirlik.com.tr/Eklenti/546,kgk-guncel-bagimsiz-denetim-danismanlik-ve-ymm-as-2013-.pdf?0&_tag1=89A2A9FACFE969D7F535FD926D7C9E7730348F0A, 13.05.2014.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/KGK_Seffaflik_Raporu/\\$FILE/G%C3%BCney%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20ve%20SMMM%20A.%C5%9E.%20KGK%20%C5%9Eeffafli%C4%B1k%20Raporu.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/KGK_Seffaflik_Raporu/$FILE/G%C3%BCney%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20ve%20SMMM%20A.%C5%9E.%20KGK%20%C5%9Eeffafli%C4%B1k%20Raporu.pdf), 12.05.2014.

Gürel Yeminli Malî Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.gureli.com.tr/tr-TR/news/gureli-yeminli-mali-musavirlik-ve-bagimsiz-denetim-hizmetleri-as-2013-yili-seffaflik-raporu/86/News.aspx>, 14.05.2014.

- Haddrill, Stephen (22.12.2009). Financial Reporting Council. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 1. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.
- Hanson, Jay D. (24.10.2014). "The PCAOB and Audit Committees – Common Goals". University of California – Irvine Audit Committee Summit. Irvine, CA. Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). News Releases. Event65s & Public Company Accounting Oversight Board Meetings. Speeches & Statements. http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10242014_Audit_Committee_Summit.aspx, 29.10.2014.
- Harris, Steven B. (20.03.2014). "The Importance of Auditing and Audit Regulation to the Capital Markets". American University Kogod School of Business. Washington, DC. Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). News Releases. Events & Public Company Accounting Oversight Board Meetings. Speeches & Statements. http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03202014_American.aspx, 28.03.2014.
- Hayes, Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder ve Philip Wallage (2005). *Principles of Auditing—An Introduction to International Standards on Auditing*. 2. Basım. Essex, Pearson Education Limited.
- Hazine Müsteşarlığı, T.C. Başbakanlık. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Kurumlar. Bağımsız Denetim Kuruluşları. <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://4d00dc5ed3455e78d888a06d22227f9a>, 13.05.2012.
- Hewlett-Packard. Investor Relations News & Events. HP Reports First Quarter 2013 Results. <http://h30261.www3.hp.com/phoenix.zhtml?c=71087&p=irol-newsArticle&id=1787709>, 05.04.2013.
- HLB Saygın Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.hlbsaygin.com.tr/pdf/hssry.pdf>, 13.05.2014.
- Hornby, A. S. (1977). *Oxford Advanced Learners' Dictionary of Current English*. New Edition. Oxford, Oxford University Press. s. 51.

Humphrey, Christopher, Asad Kausar, Anne Loft, and Margaret Woods (2011). "Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper". *European Accounting Review*, 20(3), 431–457. doi:10.1080/09638180.2011.597201

Hunton, James E., Arnold M. Wright, Sally Wright (2004). "Are Financial Auditors Overconfident in their Ability to Assess Risks Associated with Enterprise Resource Planning Systems?". *Journal of Information Systems*, 18(2), 7–28.

IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.ihybagimsiz.com/reshims/IHY%20Seffaflik%20Raporu%202013.pdf>, 15.05.2015.

Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.bkrisik.com/seffaflik-raporlari/SEFFAFLIK%20RAPORU_2013.pdf, 14.05.2014.

Institute of Internal Auditors (IIA). About Us. About the Profession. About Internal Auditing. <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/About-the-Profession.aspx>, 15.01.2015.

Inter-American Development Bank. <http://www.iadb.org/ros/Dau/English/Docs/AF700EnglishV200310.pdf>, 18.02.2012.

International Federation of Accountants (IFAC). Auditing & Assurance. Projects. Quality Control. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/quality-control-completed>, 13.05.2012.

International Federation of Accountants (IFAC). Complete Exposure Draft, Reporting on Audited Financial Statements. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20ED,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements.pdf>, 08.09.2013.

International Federation of Accountants (IFAC) (Aralık 2007). Transnational Auditors Committee. Forum of Firms. Tone at the Top and Audit Quality.

<https://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms-and-transnational-auditors-committee>,
01.12.2011.

International Federation of Accountants (IFAC). About IFAC.

<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 06.02.2013 ve
08.02.105.

International Federation of Accountants (IFAC). <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>,

<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/iaasb-members>, 06.02.2013.

International Federation of Accountants (IFAC).

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>, 25.02.2012.

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>, 25.02.2012.

<http://www.ifac.org/bio/jean-claude-delespaul>, 14.03.2013.

International Organization of Securities Commissions. **IOSCO** (Eylül 2009).

Technical Committee. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report.

<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>, 05.05.2012.

<http://www.iasplus.com/iosco/0909transparency.pdf>, 12.03.2012.

International Organization of Securities Commissions. IOSCO (Ekim 2010).

Technical Committee. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report Comment Letters.

<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

International Organization of Securities Commissions. IOSCO. IOSCO Roundtable.

Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*.

<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

Investopedia. Dictionary.

aggressive accounting.

<http://www.investopedia.com/terms/a/aggressiveaccounting.asp>, 31.01.2014.

auditor. <http://www.investopedia.com/terms/a/auditor.asp>, 29.06.2015

cook the books. <http://www.investopedia.com/terms/c/cookthebooks.asp>,
31.01.2014.

cookie jar accounting.

<http://www.investopedia.com/terms/c/cookiejaraccounting.asp#axzz2DAdPXYt0>,
10.03.2012.

creative-accounting. <http://www.investopedia.com/terms/c/creative-accounting.asp>, 31.01.2014.

financial-shenanigans. <http://www.investopedia.com/terms/f/financial-shenanigans.asp>, 31.01.2014.

ponzischeme. <http://www.investopedia.com/terms/p/ponzischeme.asp#ixzz1okMQB6a4>, 10.03.2012.

pump and dump. <http://www.investopedia.com/terms/p/pumpanddump.asp#axzz2DAdPXYt0>, 10.03.2012..

İtimat Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Kurumsal. Organizasyon Yapısı. <http://www.itimat-yymm.com/uploads/201283011141441%C4%B0T%C4%B0MAT%20A.%C5%9E.%20ORGAN%C4%B0ZASYON%20YAPISI.pdf>, 16.10.2013.

Şeffaflık Raporu. <http://www.itimat-yymm.com/uploads/2014411168892013-Seffalik-Raporu.pdf>, 14.04.2014.

Jennings, Jeremy (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. 2. Panel: "Impacts of Auditor Liability on Behaviour and Quality". <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

Johnson, Glenn L., James A. Gentry (1980). *Finney and Miller's Principles of Accounting*, 10. Baskı, New Jersey, Prentice Hall, Inc.

Jones, Adam, Caroline Binham (29.11.2012). "KPMG disputes role in Autonomy writedown". *Financial Times*. <http://www.ft.com/cms/s/0/5f610688-3a1f-11e2-baac-00144feabdc0.html#axzz3OKYW2Ert>, 09.01.2015.

Kağıtçıbaşı, Çiğdem (2010). *Günümüzde İnsan ve İnsanlar - Sosyal Psikolojiye Giriş*, 12. Basım, İstanbul, Evrim Yayınevi.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. KGK.

Kurumsal. Kurum Organizasyon Şeması. http://www.kgk.gov.tr/content_list-256-baskan-yardimcilari.html, 03.03.2013.

Kurumsal. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html, 30.05.2014.

Kurumsal. Mevzuat. Yönetmelik. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html, 03.03.2012.

Kurumsal. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 01.01.2015.

Duyurular. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/seffaflik.pdf>, 25.04.2014.

Duyurular. [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1006-rotasyon-surelerinin-hesaplanmasina-iliskin-duyuru-\(09102014\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1006-rotasyon-surelerinin-hesaplanmasina-iliskin-duyuru-(09102014).html), 09.10.2014.

Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi. <http://www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx>, 03 – 16 Mayıs 2014.

Kurumsal. Kurum Organizasyon Şeması. Daire Başkanlıkları.

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-301-633-%E2%98%BC-gozetim-ve-denetim-daire-baskanligi-.html, 25.09.2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. KGK. Standartlar.

Türkiye Denetim Standartları.

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1).

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html, 19.10.2013.

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar.

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar04062014.pdf>, 12.07.2014.

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar.

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf>, 21.05.2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. KGK. Standartlar.

Türkiye Denetim Standartları. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html, 12.07.2014.

- BDS 210. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması.
- BDS 220. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol.
- BDS 240. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.
- BDS 250. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması.
- BDS 260. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.
- BDS 265. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi.
- BDS 300. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması.
- BDS 315. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.
- BDS 330. Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler.
- BDS 450. Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi.
- BDS 500. Bağımsız Denetim Kanıtları.
- BDS 501. Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar.
- BDS 505. Dış Teyitler.
- BDS 510. İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri.
- BDS 540. Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi.
- BDS 550. İlişkili Taraflar.
- BDS 560. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.
- BDS 570. İşletmenin Sürekliliği.
- BDS 600. Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil).
- BDS 610. İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması.
- BDS 705. Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi.
- BDS 706. Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları.

BDS 710. Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar.

BDS 720. Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. KGK. Standartlar.

Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1) Finansal Tabloların Sunuluşu.

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2014-seti.html,
02.01.2015.

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf, 06.01.2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât ve

Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. *KHK. 660*, 02 Kasım 2011

Çarşamba Resmî Gazete Sayı: 28103.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm>, 09.12.2011.

Kamuyu Aydınlatma Platformu. KAP.

Şirketler. <http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler.aspx>,
12.04.2014. Bağımsız denetim kuruluşları.

<http://www.kap.gov.tr/sirketler/bagimsiz-denetim-kuruluslari.aspx>, 12.04.2014.

Kapital Karden Bağımsız Denetim ve Yeminli Malî Müşavirlik Anonim Şirketi.

Şeffaflık Raporu. http://www.rsmkapitalkarden.com/dosyalar/duyuru/1162_2.pdf,
14.05.2014.

Karaian, Jason (2013). *Beyond the Big Four—Why regulators and clients can't break the audit oligopoly*. Quarz. <http://qz.com/136346/beyond-the-big-four-why-regulators-and-clients-cant-break-the-audit-oligopoly/>, 17.10.2013.

Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.karmadenetim.com.tr/seffaflik2013.pdf>, 15.05.2014.

Kaval, Hasan (2008). *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Kavram Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://www.kavramdenetim.com.tr/upload/documents/Kavram_Seffaflik_Raporu-SON.pdf, 14.05.2014.

Kaymaz, Önder, Yasemin Z. Karaibrahimoglu (2011). "Early Observations on the Quality of IFRS Reports: Evidence from Turkey". *Global Journal of Business Research*, Vol. 5, No. 3, pp. 27–40. <http://ssrn.com/abstract=1874257>, 13.10.2011.

Kinney, Jr., William R. (1986/03). "Audit technology and preferences for auditing standards". *Journal of Accounting and Economics*, 8(1): 73–89. <http://deepblue.lib.umich.edu/handle/2027.42/26243>, 29.01.2015.

Kinney, Jr., William R. (1999). "Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value?". *Accounting Horizons*, 13(1), 69–75.

Kishali, Yunus, M. Fatih Güner, Davut Pehlivanlı (2013). "Modül I, Denetim Standartları". *KGK. Geçiş Dönemi Eğitim Dokümanları. Beykent Üniversitesi*. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-326-782--.html, 21.05.2015.

Knechel, W. Robert, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, Uma K. Velury (2013). "Audit Quality: Insights from the Academic Literature." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. (32) 385–421. doi:10.2308/ajpt-50350

Koçel, Tamer (2001). *İşletme Yöneticiliği*, 8. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş..

Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://kokerdenetim.com/dosyalar/cP2D1cRDFrHCsZplzLbl.pdf>, 13.05.2014.

KPMG. Who we are. <http://www.kpmg.com/global/en/whoweare/Pages/default.aspx>, 06.05.2012.

<http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/financials-organization/pages/default.aspx>, 22.12.2013.

<http://www.kpmg.com/Global/en/about/international-annual-review/financials-organization/Documents/2014/kpmg-by-the-numbers-2014.pdf>, 26.01.2015.

- Land, Nick (02.04.2014). Speech. Public Company Accounting Oversight Board's April 2, 2014 Public Meeting on the Auditor's Reporting Model. http://pcaobus.org/News/Webcasts/Pages/04022014_PublicMeeting.aspx, 11.05.2015.
- Lee, Teck-Heang, Md. Ali Azham (2008). "The evolution of auditing: An analysis of the historical development". *Journal of Modern Accounting & Auditing*, 4(12), 1–8.
- Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.legaldenetim.com/dosyalar/LEGAL-BA%C4%9EIMSIZ-DENET%C4%B0M-YMM-A-%C5%9E-2013-%C5%9EEFFAFLIK-RAPORU.pdf>, 13.05.2014.
- LexisNexis. InfoPro. Zimmerman's Research Guide. <https://law.lexisnexis.com/infopro/zimmermans/disp.aspx?z=1895>, 31.01.2013.
- Löhlein, Lucas (Ekim 2014). "How independent are public audit oversight systems? An interdisciplinary approach to comparing accounting regulation", İstanbul. 11. *Uluslararası Muhasebe Konferansı*. s. 1.
- Löhlein, Lucas (2015). "Same but Different - Comparing European Union Audit Oversight Regulation". *Audit Financiar*, 13(126), 74–80.
- Macías, Marta, Flora Muiño (2011). "Examining dual accounting systems in Europe". *The International Journal of Accounting*, 46. 51–78.
- MacKenzie, April (15.01.2010). Grant Thornton International Ltd. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 6. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.
- Maersk. <http://www.maersk.com/pages/default.aspx>, 04.10.2013.
- Martiniere, De La, Gérard (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Impacts of Auditor Liability on Behaviour and Quality*. <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

McKenna, Francine (20.11.2012). "HewlettPackard's Autonomy Allegations: A Material Writedown Puts All Four Audit Firms On The Spot". *Forbes*. <http://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2012/11/20/hewlett-packards-autonomy-allegations-a-material-writedown-puts-all-four-audit-firms-on-the-spot/>, 09.01.2015.

McKinsey&Company. About us. http://www.mckinsey.com/about_us, 27.01.2013.

MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.moorestephens.com.tr/Docs/files/MBKASSeffalikRaporu.pdf>, 13.05.2014.

Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://www.globaldenetim.com.tr/site/files/Mega_Global_2013_Seffalik_Raporuu.pdf, 14.05.2014.

MGI Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://pozitifdenetim.com/dokuman/MGI_SEFFAFLIK_RAPORU.pdf, 14.05.2014.

Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. Hakkımızda. Şeffaflık Raporu. <http://www.moddenetim.com.tr/2010-yili-seffalik-raporu.pdf>, 16.10.2013.

<http://www.moddenetim.com.tr/wp-content/uploads/2014/03/internet-sitesine-konulcak-%C5%9Feffal%C4%B1k-raporu.pdf>, 14.05.2014.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Sıra No: 1, 26.12.1992 Tarih, 21447

mükerrer sayılı Resmî Gazete. Resmî Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>, 17.07.2011.

National Audit Office of England.

Finance Manual May 2009. <http://www.nao.org.uk/idoc.ashx?docId=6415DDEC-E721-4F73-BBE9-762DEC5DDF5E&version=-1>, 26.02.2012.

NAO General Report of the Comptroller and Auditor General 2002–03. <http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2004/03/0304365es.pdf>, 05.01.2015.

National Audit Office of Finland (2007). *Performance Audit Manual*. International Publications of the National Audit Office of Finland. Edita Prima Ltd. Helsinki.

ISBN 978-952-499-027-1.

http://www.vtv.fi/files/20/Perforormance_Audit_Manual_netti.pdf, 26.02.2012.

Nolo. Law for All. Legal Topics. Limited Partnerships and Limited Liability Partnerships. <http://www.nolo.com/legal-encyclopedia/limited-partnerships-limited-liability-partnerships-29748.html>, 16.01.2015.

Norris, Floyd (29.11.2012). "A Clash of Auditors in H.P. Deal and Loss". *New York Times*. <http://www.nytimes.com/2012/11/30/business/auditors-clash-in-hp-deal-for-autonomy.html?emc=tnt&tntemail1=y>, 30.11.2012.

Okur, Mahmut (Kasım 2007). "Bağımsız Denetimin Denetimi". SPK Muhasebe Standartları Dairesi. **Yeterlik Etüdü**. Ankara.
<http://www.spk.gov.tr/yayin.aspx?type=yay02&submenuheader=-1>, 18.10.2013.

Oxford Advanced Learners' Dictionary

<http://oald8.oxfordlearnersdictionaries.com/dictionary/audit>, 23.02.2012.

Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.onderdenetim.com.tr/rapor.pdf>, 14.05.2014.

Özyurt, Ayça (2010) "Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma" (Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi). Ankara.

Pirgaip, Burak (Mayıs 2004). "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu". SPK Muhasebe Standartları Dairesi. **Yeterlik Etüdü**. Ankara.
<http://www.spk.gov.tr/yayin.aspx?type=yay02&submenuheader=-1>, 18.10.2013.

Platt, Eric, Lucas Kawa (20.11.2012). "16 Financial Shenanigans That Got Companies into Tons of Trouble". www.businessinsider.com/financial-accounting-shenanigans-2012-11?op=1, 31.01.2014.

Prada, Michel (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*.
<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.

PricewaterhouseCoopers. Press Room. Facts and Figures.

http://www.pwc.com/en_GX/gx/press-room/pdf/2011_fact_sheet.pdf, 06.05.2012.

http://www.pwc.com/en_GX/gx/annual-review/2012/assets/pwc-global-annual-review-2012.pdf, 22.12.2013.

<http://www.pwc.com/gx/en/annual-review/2013/assets/pwc-global-annual-review-2013.pdf>, 22.12.2013.

<http://www.pwc.com/gx/en/global-annual-review/assets/pwc-global-annual-review-2014.pdf>, 26.01.2015.

<http://www.pwc.com/gx/en/careers/our-history.jhtml>, 31.01.2015.

Psaros, Jim, Ken T. Trotman (February 2004). "The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers' Judgments". *Abacus*, 40(1), 76-93. doi:10.1111/j.1467-6281.2004.00144.x

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB).

Registration & Reporting. Registered Firms.

<http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>, 12.01.2015 ve 06.05.2012.

[Registration](#) Application Fees and Annual Fees.

<http://pcaobus.org/Registration/rasr/Pages/AnnualFees.aspx>, 16.01.2015.

[Registration](#). <http://pcaobus.org/Registration/Pages/default.aspx>, 16.01.2015.

[Inspections](#). <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx>, 17.01.2015.

<http://pcaobus.org/International/Inspections/Pages/IssuerClientsWithoutAccess.aspx>, 17.01.2015.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). Rules. SAG.

http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20004/2003-06-30_Release_2003-009.pdf, 06.02.2013.

<http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Documents/Bylaws.pdf>, 06.02.2013.

<http://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf>, 16.01.2015.

PCAOB Release No. 2009-005. July 28, 2009. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 029.

<http://pcaobus.org/Search/pages/results.aspx?k=audit%20partner%20signs%20audit%20report>, 11.05.2015.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). Standards. Auditing.

http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_16.aspx,

http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_16_Appendix_C.aspx, 19.01.2013.

http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_1.aspx, 16.01.2015.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). About the PCAOB.

<http://pcaobus.org/About/Board/Pages/default.aspx>, 08.02.2013, 11.01.2015.

<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, 09.11.2014.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). News. Events. Documents.

http://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf, 29.01.2015.

Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.purymm.com/pdf/pur-denetim-2013-seffalik-raporu.pdf>, 16.05.2014.

Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://www.randiman.com.tr/panel/upload/seffalik_raporu_2013.pdf, 14.05.2014.

Redmayne, Nives Botica (05 Ağustos 2013). "Audit quality - an academic's perspective". New Zealand Institute of Chartered Accountants. Home. News. News archive. 2013. August.

<https://www.nzica.com/News/Archive/2013/August/Audit-quality-an-academics-perspective.aspx>, 07.03.2014.

Reece, Damian (12 Ocak 2004). "Deloitte UK boss 'lacked competence'". *The Independent*. <http://www.independent.co.uk/news/business/news/deloitte-uk-boss-lacked-competence-572728.html>, 11.03.2012.

Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.referansymm.com.tr/public/files/2013%20Y%C4%B1%C4%B1%20C5%9Eeffal%C4%B1k%20Raporu.pdf>, 14.05.2014.

Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://rehberdanismanlik.com/?page_id=1075, 14.05.2014.

Report Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.reportdenetim.com.tr/UserFiles/File/2013-seffaflik-raporu.pdf>, 16.05.2014.

Rezaee, Zabihollah, Richard Riley (2009). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, 2nd Edition. ISBN: 978-0-470-54323-8. John Wiley & Sons, Inc. http://media.johnwiley.com.au/product_data/excerpt/05/04704557/0470455705.pdf, 11.03.2012.

Rittenberg, Larry E., Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling (2012). *Auditing: A Business Risk Approach*. 8. Basım. Ohio, South-Western, Cengage Learning. ISBN-13: 978-0-538-47624-9.

Rosenberg, Marc (2011). "What Is A Good – Not Average – Benchmark For Age of A/R?". <http://rosenbergassoc.com/what-is-a-good-not-average-benchmark-for-age-of-ar/>, 31.01.2015.

Sarbanes - Oxley Forum, the. <http://www.soxlaw.com/index.htm>, 09.03.2012.

Selimoğlu, Seval (2013). *Denetimin Çerçevesi. KGK. Geçiş Dönemi Eğitim Dokümanları. e-kitap. Sakarya Üniversitesi.* www.kgk.sakarya.edu.tr/fileuploads/.../ekitap1.pdf, 28.02.2013.

Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.serberkerymm.com/objects/assets/2013.pdf>, 13.05.2014.

Serious Fraud Office. Our Work. Our Cases. Historic Cases. Barlow Clowes Investments. 1988. <http://www.sfo.gov.uk/our-work/our-cases/historic-cases/barlow-clowes.aspx>, 11.03.2012.

- Serpa, Lene Bjørn (2013). Keynote Speaker. *3rd Organisational Governance Conference*. Copenhagen, Denmark 8–9 August 2013. Copenhagen Business School and the Centre for Research into Organisational Governance, De Montfort University.
- Skinner, Douglas J., Suraj Srinivasan (1 Temmuz 2011). “Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan”. *Chicago Booth Research Paper*, No. 10–15; Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper No. 10–088. <http://ssrn.com/abstract=1557231>, 13.10.2011.
- Soo Young, Kwon, Lim Youngdeok, and Roger Simnett R. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167–195. doi:10.2308/ajpt-50814
- SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.pkfizmir.com/files/SUN-SEFFAFLIK-RAPORU.pdf>, 16.05.2014.
- Suseno, Novie Susanti (2013). “An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality”. *International Journal of Management and Business Studies*, Vol. 3 (3), pp. 81–87.
- Sybase. Search. Securities and Exchange Commission Washington, D.C. 20549 Form 10-Q/A [X] Quarterly Report Under Section 13 OR 15 (d) of the Securities Exchange Act of 1934 for the Quarter Ended March 31, 1997. http://www.sybase.com/content/205046/10QA_Q1_97-v2.pdf, 12.03.2012.
- Tam Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.hsyaudit.com/ContentFiles/files/tamdbd_2013_seffaflik.pdf, 13.05.2014.
- Tanç, Şükran, G., Şaban Uzay (Ekim 2013). “Denetim Şirketinin Büyüklüğünün ve Denetim Ücretinin Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi: Türkiye’de Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, İstanbul. *10. Uluslararası Muhasebe Konferansı*. s. 21.
- Taşkın, Kürşat (01.04.2011). “Bilgisayar Destekli Denetim CAATTs (Computer Assisted Audit Tools and Techniques)” Sunumu, Edirne Muhasebeciler Odası.

T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).

SPK Bülteni.

<http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2011&sayi=47&submenuheader=null>, 18.02.2012).

Mevzuat. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=dis>, 18.02.2012.

Kurumlar. Bağımsız Denetim Kuruluşları. Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar.

<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=9>, 24.04.2012.

Hakkımızda. [Organizasyon](#).

<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=522&submenuheader=-1>, 08.02.2013.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=0&subid=2&submenuheader=0>, 09.11.2014.

[Duyurular](#).

<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c&submenuheader=null>, 08.02.2015.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. e-Kütüphane. Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklârasyonu.

http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/57_MexicoDeklarasyonu.pdf, 26.02.2012.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. Şubat 2013. SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi. Versiyon: 2013/2.

<http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber-v2.pdf>, 26.03.2013.

Tomasic, Roman (1992). "Auditors and the Reporting of Illegality and Financial Fraud". *Complex Commercial Fraud: Proceedings of a Conference held 20–23 August 1991* / edited by Peter N. Grabosky. Canberra: Australian Institute of Criminology, 1992. (AIC Conference Proceedings; No. 10); pp 43–63. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.6443&rep=rep1&type=pdf>, 11.03.2012.

Turner, Lynn E. (2008). Dissenting Statement. *Advisory Committee on the Auditing Profession: Final Report*. <http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf>, 03.01.2013.

Türk Dil Kurumu.

audit.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.559bfd3493a687.03410018, 28.02.2013.

plân.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bati&arama=kelime&guid=TDK.BATI.559bfce2c5a698.05684506, 21.11.2014.

strateji.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.559bfe4415c1b4.90828256, 21.11.2014.

bağımsızlık. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.559bfe4946a328.43500028, 02.01.2015.

mali.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.559bfeff4d0896.01570077, 05.01.2015.

Türk Ticaret Kanunu (TTK). *Kanun No. 6102 / Kabul Tarihi: 13/01/2011, 14 Şubat 2011 Pazartesi* Resmî Gazete Sayı: 27846.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm>, 03.08.2011.

Türk Ticaret Kanunu (TTK). *Kanun No. 6335 / Kabul Tarihi: 26/06/2012, 30 Haziran 2012 Cumartesi* Resmî Gazete Sayı: 28339.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630.htm>, 30.06.2012.

Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.turkerler.com.tr/hakkimizda.asp?KatID=27>, 16.05.2014.

Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. http://www.turkmenymm.com/2013_SeffaflıkRaporu.pdf, 16.05.2014.

TÜSİAD İç Denetim Alt Çalışma Grubu (27 Mayıs 2010, İstanbul). Ali Kamil Uzun, Özlem Aykaç, Fuat Öksüz, Şenol Toygar, Doç. Dr. Şaban Uzay, Melda Çele, Kerem Tuzlacı. *Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler*. Seminer Sunumu: Şaban Uzay, alıntılanan slâyt no. 41–42, 44–45. <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/a1tusiadsunum.pdf>, 16.03.2013.

United Kingdom **House** of Commons Treasury Committee (2009). “Banking Crisis: Reforming Corporate Governance and Pay in the City, Ninth Report of Session 2008–09, HC 519”. (London: The Stationery Office). <http://www.parliament.the-stationery-office.co.uk/pa/cm200809/cmselect/cmtreasy/519/519.pdf>, 04.02.2015.

United States Government Accountability Office. GAO (Ocak 2008). Report to Congressional Addressees. “Audits of Public Companies - Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies Does Not Call for Immediate Action”. <http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf>, 31.01.2015.

United States House of Representatives. Office of the Law Revision Counsel. Download. Title 15 - Commerce and Trade. Chapter 98 - Public Company Accounting Reform and Corporate Responsibility. July 30, 2002, 116 Stat. 745, known as the Sarbanes-Oxley Act of 2002. <http://uscode.house.gov/download/pls/15C98.txt>, 12.12.2011.

USLegal. Legal Definitions Home. Partnerships Law & Legal Definition. <http://definitions.uslegal.com/p/partnerships/>, 16.01.2015.

U.S. Securities and Exchange Commission (SEC).

Administrative Proceeding File No. 3-12938: Michael Lowther, CPA. (28 Ocak 2008) www.sec.gov/litigation/admin/2008/34-57210.pdf, 12.12.2011.

Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(d) of The Securities Exchange Act of 1934 for the Fiscal Year Ended December 31, 2002. Mirant Americas Generation, LLC. <http://www.getfilings.com/o0000950144-03-005774.html>, 11.03.2012.

Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(d) of The Securities Exchange Act of 1934 for the Fiscal Year Ended December 31, 2002. Homestore, Inc.

<http://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDFArchive/move2002.pdf>, 11.03.2012.

Qwest Communications International Inc. Annual Report 2002.
<http://www.sec.gov/litigation/complaints/comp18936.pdf>

http://www.porticus.org/bell/pdf/Qwest_AR2002.pdf, 11.03.2012.

Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 for the Fiscal Year Ended April 30, 2000. Unify Corporation.
<http://www.getfilings.com/o0000912057-00-054643.html>, 11.03.2012.

United States v. Monus United States of America, Plaintiff-Appellee, v. Michael I. Monus, Defendant-Appellant. No. 95-4326. Argued Sept. 8, 1997. - October 21, 1997.
<http://caselaw.findlaw.com/us-6th-circuit/1018110.html>, 11.03.2012.

U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). About What We Do.
<http://www.sec.gov/images/secorg.pdf>, 08.02.2013.

http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml#.VF_aG_k7NOI, 09.11.2014.

U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). Enforcement.

<http://www.sec.gov/divisions/enforce/friactions.shtml>, 18.01.2015.

[Accounting and Auditing](#) Enforcement Release No. 3612 / December 15, 2014—
Administrative Proceeding File Nos. 3-14872, 3-15116, <http://www.sec.gov/litigation/admin/2014/34-73838.pdf>, 18.01.2015.

[United States Treasury](#) (2007). Dört Büyüklerden emekli ortak, anonim CPA.
http://comments.treas.gov/_files/AuditQualityRecommendation.doc, 19.09.2012.

[United States Treasury](#) (2008). ACAP. *Advisory Committee on the Auditing Profession: Final Report*. <http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf>, 03.01.2013.

University of Cincinnati. [College of Law](#). Securities Lawyer's Deskbook. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. <http://taft.law.uc.edu/CCL/SOact/toc.html>, 09.03.2012.

Usta, Öcal (2005). *İşletme Finansı ve Finansal Yönetim*, 2. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık.

Uzay, Şaban (2004). "Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı". *MÖDAV, the 1st Annual International Accounting Conference*, 3–5 Kasım 2004. İstanbul, Bildiri Kitabı, 435–485.

Uzay, Şaban (2008). "An Overview of Operational Auditing - Faaliyet Denetimine Genel Bakış". *2nd International Symposium on Auditing in Turkey*. Antalya, 25–29 April 2007. İSMMMO Yayın No: 92. Editör: Cemal İbiş. ss. 275–307.

Uzay, Şaban, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes (Temmuz 2008). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe - 1", a) 20–24 Temmuz 2008 İstanbul. *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*. b) *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 95, ss.125–140.

Uzay, Şaban (2009). "Denetimde Kalite". *Konya SMMMO I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*. 14–17 Mayıs 2009. Konya.

Uzman Yeminli Malî Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu. <http://www.uhy-uzman.com.tr/dosya/2013-Yili-Seffaflik-Raporu.pdf>, 13.05.2014.

[Washington College](http://www.wcl.american.edu/sba/outline_databank/outlines/BusinessAssociations_Harrison.pdf) of Law. Student Bar Association.

http://www.wcl.american.edu/sba/outline_databank/outlines/BusinessAssociations_Harrison.pdf, 16.01.2015.

Wellink, Nout (14.01.2010). Basel Committee on Banking Supervision. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 1. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Weston, Frank T. (1966). "Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study and Some Remarks". *Journal of Accounting Research*, 4(3), 157–159.

Wikipedia.

Notable Accounting Scandals. Accounting Scandals. Notable Accounting Scandals. http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, 10.03.2012.

Tobashi Scheme. http://en.wikipedia.org/wiki/Tobashi_scheme, 10.03.2012.

Aufsichtsrat. <http://de.wikipedia.org/wiki/Aufsichtsrat>, 10.08.2012.

Ivar Kreuger. http://en.wikipedia.org/wiki/Ivar_Kreuger, 04.11.2012.

Phillip Musica. http://en.wikipedia.org/wiki/Phillip_Musica, 06.11.2012.

Savings Loan Crisis. http://en.wikipedia.org/wiki/Savings_%26_Loan_Crisis, 31.01.2013.

Worldbank.

http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/stat_audit_directive_and_public_oversight.pdf, 02.06.2014.

Yeditepe Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://www.yeditepedenetim.com/Files/User/Item/Docs/41_2013yiliseffaflik-Raporu.pdf, 14.05.2014.

Yıllancı, Münevver, Birol Yıldız (2001). “Yeminli Malî Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Malî Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. s. 5, 67–77.

YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

<http://www.ilkemymm.com/Dosya/%C5%9Feffafli%C4%B1k%20raporu.pdf>, 14.05.2014.

Yöntem Yeminli Malî Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi. Şeffaflık Raporu.

http://portal.yontemymm.com.tr/DocLib/2013_Yili_Seffaflik_Raporu.pdf, 14.05.2014.

EKLER

Ek 1: Finansal Raporlamada Güven Sorununun Önemine İlişkin ACFE Göstergeleri	334
Ek 2: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandalları	336
Ek 3: Bağımsız Denetim Ekibi	341
Ek 4: Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği	342
Ek 5: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri (2014).....	346
Ek 6: Sarbanes-Oxley Yasası Çerçeve Plânı.....	354
Ek 7: SPK Tarafından En Büyük Pazar Payına Sahip On Üç Denetim Firmasına 2007–2010 Yılları Arasında Verilen İdarî Para Cezaları	358
Ek 8: ABD ve İngiltere'de Denetim Firmaları Ortaklık Türleri.....	359
Ek 9: Denetim Müşterisi Şirketlerin Yöneticilerine Uygulanan Anketin Yazılı Formu	360
Ek 10: Denetim Firmalarının Yöneticilerine Uygulanan Anketin Yazılı Formu	364
Ek 11: Denetim Firmalarının Denetçilerine Uygulanan Anketin Yazılı Formu.....	368
Ek 12: Kamu Gözetimi Kurumuna Yapılan Başvuruya Gelen Yanıt	371
Ek 13: İzin Mektubu - Denetim Kalitesi Piramidi, Robert Conway	372
Ek 14: Türk Ticaret Kanunu ve Denetim	373
Ek 15: International Standard on Quality Control 1	377
Ek 16: Kalite Kontrol Standardı 1.....	388
Ek 17: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	400

Ek 1: Finansal Raporlamada Güven Sorununun Önemine İlişkin ACFE Göstergeleri

2014 (Dünya)	2012 (Dünya)	2010 (Dünya)	2008 (ABD)	2006 (ABD)	2004 (ABD)	2002 (ABD)	1996 (ABD)
Bildirilen Yolsuzluk Vakası Sayısı							
1483	1388	1843	959	1134	508	663	2608 (10yl)
Katılımcılara göre kurumun tahmini kaybı: Yıllık gelirin %'si							
%5	%5	%5	%7	%5	%6	%6	%6
Raporun kapsadığı vakalarda toplam kayıp (yalnızca ABD)							
		18 milyar \$					
Raporun kapsadığı vakalarda toplam parasal kayıp içerisinde finansal tablo yolsuzluğu oranı (ABD)							
		%68					
Raporun kapsadığı vakalarda toplam parasal kayıp içerisinde finansal tablo yolsuzluğu tutarı (ABD)							
		12,24 milyar \$					
Önceki yıl Dünya Brüt Hâsılası değerlerine dayanarak yapılan tahmin (Yılda)				Önceki yıl ABD Brüt Yurtiçi Hâsılası değerlerine dayanarak yapılan tahmin (Yılda)			
≈3,7 trilyon \$	>3,5 trilyon \$	>2,9 trilyon \$	994 milyar \$	652 milyar \$	660 milyon \$	> 600 milyar \$	> 400 milyar \$
Meslekî Hile Kayıp Medyanı							
\$145,000	\$140,000	\$160,000	175.000\$	159.000\$			
Meslekî hilede kaybın en az 1 milyon \$ olduğu vaka oranı							
%22,0	%20,6	%25	%25,3	%24,4	%14,6	≈ %16,67	
Kurban işletmelerin telâfi edemediği kayıp oranı							
%58,0	%48,7	%47,7	%42,2	%42,1	%37,1		
Hilenin ortaya çıkarılmasından önce geçen sürenin medyanı							
18 ay Çalışan 12 Yönetici 18 İcracı 24	18 ay Çalışan 12 Yönetici 24 İcracı 24	18 ay	24 ay	18 ay		18 ay	
Meslekî hilenin ortaya çıkış şekli (en yüksek oran)				Kayba uğrayan şirketin çalışanlarının verdiği bilgi			
Meslekî hileden en çok zarar gören grup				Küçük işletmeler			
Varlıkların zimmete geçirilmesi vakası oranı							
%85,0	%86,7	%86,3	%88,7	%91,5	%92,7	%85,7	%81,1
Varlıkların zimmete geçirilmesinde medyan kayıp							
130.000\$	120.000\$	135.000\$	150.000\$	150.000\$	93.000\$	80.000\$	65.000\$
Finansal tablo hile tezgâhı oranı							
%9,0	%7,6	%4,8	%10,3	%10,6	%7,9	%5,1	%4,1
Finansal tablo hile tezgâhında medyan kayıp							
1 milyon \$	1 milyon \$	4,1 milyon \$	2 milyon \$	2 milyon \$	1 milyon \$	4,25 milyon \$	4 milyon \$
Yolsuzluk ve faturalama tezgâhının vakalar içindeki payı							
%37,0	%33,4	%32,8	%27,4	%30,77	%30,1	%12,8	%14,8
Yolsuzluk ve faturalama tezgâhında medyan kayıp							
200.000\$	250.000\$	250.000\$	375.000\$	538.000\$	250.000\$	530.000\$	440.000\$

En çok zarar gören sektörler							
1.Bankacılık Finansal Hizmet Sektörü 2.Devlet Kamu İdaresi 3.İmalât Sektörü	1.Bankacılık Finansal Hizmet Sektörü 2.Devlet Kamu İdaresi 3.İmalât Sektörü	1.Bankacılık 2.Finansal Hizmet Sektörü 3.Devlet Kamu İdaresi	1.Bankacılık ve Finansal Hizmet Sektörü 2.Devlet ve Kamu İdaresi 3.Sağlık hizmetleri	1.Bankacılık ve Finansal Hizmet Sektörü 2.Devlet ve Kamu İdaresi 3.İmalât Sektörü 4.Sağlık hizmetleri	1.İmalât Sektörü 2.Bankacılık 3.Hizmet Sektörü 4.Devlet		1.Gayri- menkul finansmanı 2.İmalât sektörü 3.Bankacılık 4.Petrol-gaz 5.Sağlık hizmetleri 6.İnşaat
Sahip / İcracı kaynaklı yolsuzluk medyanı							
500.000\$	573.000\$	723.000\$	834.000\$	1 milyon \$	900.000\$		1 milyon \$
Sahip / İcracı kaynaklı yolsuzluk / vaka #							
%18,6	%17,6	%16,9	%23,3	%19,3	%12,4		%12,0
Yönetici kaynaklı yolsuzluk medyanı							
130.000\$	182.000\$	200.000\$	150.000\$	218.000\$	140.000\$	Yönetici/ İcracı 250.000\$	250.000\$
Yönetici kaynaklı yolsuzluk / vaka #							
%36,2	%37,5	%41,0	%37,1	%41,2	%34,0	%41,9	%30,0
Çalışan kaynaklı yolsuzluk medyanı							
75.000\$	60.000\$	80.000\$	70.000\$	78.000\$	62.000\$	70.000\$	60.000\$
Çalışan kaynaklı yolsuzluk / vaka #							
%42,0	%41,6	%42,1	%39,7	%39,5	%67,8	%64,1	%58,0
Suçlunun şirkette hizmet yılı ve verdiği zararın medyanı							
>10 yıl 220.000\$ İlk yılında 51.000\$	>10 yıl 229.000\$ İlk yılında 25.000\$	>10 yıl 289.000\$ İlk yılında 47.000\$	>10 yıl 250.000\$ İlk yılında 50.000\$	>10 yıl 263.000\$ İlk yılında 45.000\$	>10 yıl 171.000\$ İlk yılında 26.000\$		
Hileye karışanın aşağıdaki bölümlerden herhangi birinde çalışma oranı							
Muhasebe Operasyonlar Satış yöneticisi Üst yönetim Müşteri hizmetleri Satınalma Finansal İşler %77	Muhasebe Satış yöneticisi Üst yönetim Müşteri hizmetleri Satınalma %77	Muhasebe Operasyonlar Satış İcra / üst düzey yönetici Müşteri Hizmetleri Satınalma %80	Muhasebe Üst yönetim Operasyonlar Satış Müşteri Hizmetleri %67,15	Muhasebe Üst yönetim Satış Müşteri Hizmetleri %55,38			

Uyarı göstergeleri	2014	2012	2010	2008	2006	2004	2002	1996
İmkânlarının üzerinde yaşama tarzı	%43,8	%35,6	%43,0	%38,6				
Finansal zorluk içinde olma	%33,0	%27,1	%36,4	%34,1				
Tedarikçiler ve müşterilerle gereğinden fazla samimiyet	%21,8	%19,2	%22,1	%15,2				
Aşırı kontrol vakası - görev paylaşımına açık olmama	%21,1	%18,2	%22,6	%18,7				

Kaynak: ACFE tarafından 1996 – 2002 – 2004 – 2008 – 2010 – 2012 ve 2014 yılları için ayrı ayrı hazırlanmış olan her yıla ait 'Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse'un değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir, <http://www.acfe.com/rtnn-archive.aspx>, 12.11.2012. <http://www.acfe.com/rtnn-download-2014.aspx>, 25.05.2014.

Ek 2: 1980–2014 Yılları Arasında Yaşanan Bazı Önemli Muhasebe Skandalları

Firma Adı	Yıl	Hilenin Maddî Boyutu	Denetim Firması	Ülke	Hile Yöntemi
1. Autonomy Corporation	2012	8,847 milyar \$ (HP 2013 Yılı İlk Çeyrek Sonuçlarını Raporladı)	Deloitte & Touche	ABD	Hewlett-Packard (HP) tarafından satın alınmadan önce şirketin değerinin çalışanlarca şişirilmesi (Norris, Floyd, 30.11.2012)
2. Olympus Corporation	2011	>1,7 milyar Dolar	Ernst & Young	Japonya	Şirket devralmalarını kullanarak Tobashi ³³ tezgâhı kurma
3. Sino-Forest Corporation	2011	> 3,05 milyar \$	Ernst & Young	Kanada - Çin	Aktiflerin ve yatırımların şişirilmesi, gelirin abartılması, Ponzi Tezgâhı, evrakta sahtecilik
4. Lehman Brothers	2010	≈175 milyar Dolar	Ernst & Young	ABD	Repo anlaşmalarının satış olarak kaydedilmesi, elde edilen para ile borç ödenmesi durumunun yatırımcılara açıklanmamış olması
5. Satyam Computer Services	2009	1 milyar Dolar	PricewaterhouseCoopers	Hindistan	Kayıtların tahrif edilmesi
6. Anglo Irish Bank	2008	87 milyon Avro	Ernst & Young	İrlanda	Döngüsel işlem çelişkisi yoluyla yöneticilerin kullandıkları kredilerin saklanması
7. Bernard L. Madoff Investment Securities LLC	2008	18 milyar dolar	Friehling & Horowitz	ABD	Muazzam Ponzi Tezgâhı
8. AIG (American International Group, Inc.)	2004	122,8 milyar Dolar	PricewaterhouseCoopers	ABD	Yapılandırılmış finansal anlaşmaların muhasebeleştirilmesi
9. Chiquita Brands International	2004	Ceza: 25 milyon Dolar	Ernst & Young	ABD	Paramiliter gruplara illegal ödemeler
10. Nortel	2003	3 milyar Dolar sahte gelir	Deloitte & Touche	Kanada	43 Tepe yöneticisine tedbirsizce 70 milyon Dolar ikramiye dağıtılması

³³ **Tobashi:** Japoncada kaçış anlamına gelir. Şirket dışından yatırımcı firmaların, müşterinin kayıtlarından zararlı sonuçlanacak olan yatırımlarının silinmesini sağlamak amacıyla, yatırımları maliyetine alıp, başka yatırımcıların portföyleri arasında paylaştırarak yok etmesidir (www.wikipedia.com, 10.03.2012).

Firma Adı	Yıl	Hilenin Maddî Boyutu	Denetim Firması	Ülke	Hile Yöntemi
11. HealthSouth Corporation	2003	Başkana haksız maaş ile prim ödenmesi ve hisse satış kârları	Ernst & Young	ABD	1999–2003 arasında gelirlerin 1,4 milyar \$, varlıkların 800 milyon \$ fazla gösterilmesi
12. Parmalat	2003	14 milyar Avro veya 7 milyar £ 10 yıl hapis cezası	Grant Thornton SpA ve Deloitte & Touche (Reece, 12.01.2004)	İtalya	Hileli muhasebe kayıtları
13. Royal Ahold	2003	Gelir 24 milyar \$, kâr 1 milyar \$ fazla gösterilmiş	Deloitte & Touche	Hollânda	Şişirilmiş promosyon ödemeleri: 800 milyon \$
14. Sunbeam	2002	19 milyon \$	Arthur Andersen	ABD	1996: Yeniden yapılandırma masraflarının şişirilmesi 1997: Gelirin fazla gösterilmesi
15. Merrill Lynch	2002	Ceza: 100 milyon \$	Deloitte & Touche	ABD	Yaniltıcı araştırma sonucu yayınlamak
16. ImClone Systems	2002	Ceza: 7 yıl 3 ay	KPMG	ABD	İçerden öğrenen ticareti
17. Vivendi Universal	2002	Zarar: 23,3 milyar €	Arthur Andersen	Fransa	Zarara cevaben küçük şirketlerdeki hisselerin satılarak, medya holdinglerinin desteklenmesi
18. Freddie Mac	2002	Ceza: 125 milyon \$	PricewaterhouseCoopers	ABD	Kazancın 5 milyar \$ düşük gösterilmesi
19. Adelphia	2002	100 milyon \$	Deloitte & Touche	ABD	Karmaşık nakit yönetimi ile aile şirketlerine para aktarımı
20. Kmart	2002	2001 sonu banka kredileri: 970 milyon \$	PricewaterhouseCoopers	ABD	Şirketi zararda gösterip, lüks şahsî harcama yapmak
21. Homestore.com	2002	100 milyon \$	PricewaterhouseCoopers	ABD	Takas işlemlerinin satış kaydedilmesi
22. CMS Energy	2002	Anlaşma: 123 milyon \$ + faizler	Arthur Andersen	ABD	Gelirin 5,2 milyar \$ fazla gösterimi (Round trip trades)

Firma Adı	Yıl	Hilenin Maddî Boyutu	Denetim Firması	Ülke	Hile Yöntemi
23. Bristol-Myers Squibb	2002	Ceza: 150 milyon \$ ve 50 milyar \$'lık hissedar fonu	PricewaterhouseCoopers	ABD	(1) (Channel Stuffing) Stokların alıcılara yüklenmesi yoluyla, gelirin 1,5 milyar \$ fazla gösterilmesi (2) Cookie Jar ³⁴ Muhasebesi
24. Merck & Co.	2002	12,4 milyar \$	PricewaterhouseCoopers	ABD	Tüketicilerin ilâç katkı payı olarak yaptıkları, asla şirketin kasasına girmeyen ödemelerin, satışlara kaydedilmesi
25. Peregrine Systems	2002		KPMG	ABD	Abartılmış satışlar
26. Duke Energy	2002		Deloitte & Touche	ABD	Aynı menkul kıymetin satılıp tekrar geri satın alınması
27. AOL (America Online)	2002		Ernst & Young	ABD	Abartılmış satışlar
28. Global Crossing	2002		Arthur Andersen	Bermuda	Geliri şişirmek için kapasite swapları yapılması
29. Halliburton	2002		Arthur Andersen	ABD	Bütçe aşımalarının uygunsuz biçimde defterlere kaydı
30. El Paso Corporation	2002		Deloitte & Touche	ABD	Aynı menkul kıymetin satılıp tekrar geri satın alınması
31. Dynegy	2002		Arthur Andersen	ABD	Aynı menkul kıymetin satılıp tekrar geri satın alınması
32. Mirant	2002	Gelir 1,1 milyar dolar şişirilmiş	KPMG	ABD	Varlık ve yükümlülüklerin abartılması
33. Nicor	2002		Arthur Andersen	ABD	Varlık ve yükümlülüklerin abartılması
34. Reliant Energy	2002		Deloitte & Touche	ABD	Aynı menkul kıymetin satılıp tekrar geri satın alınması
35. Qwest Communications	2002		1999, 2000, 2001 Arthur Andersen 2002 Ekim KPMG	ABD	Abartılmış gelir

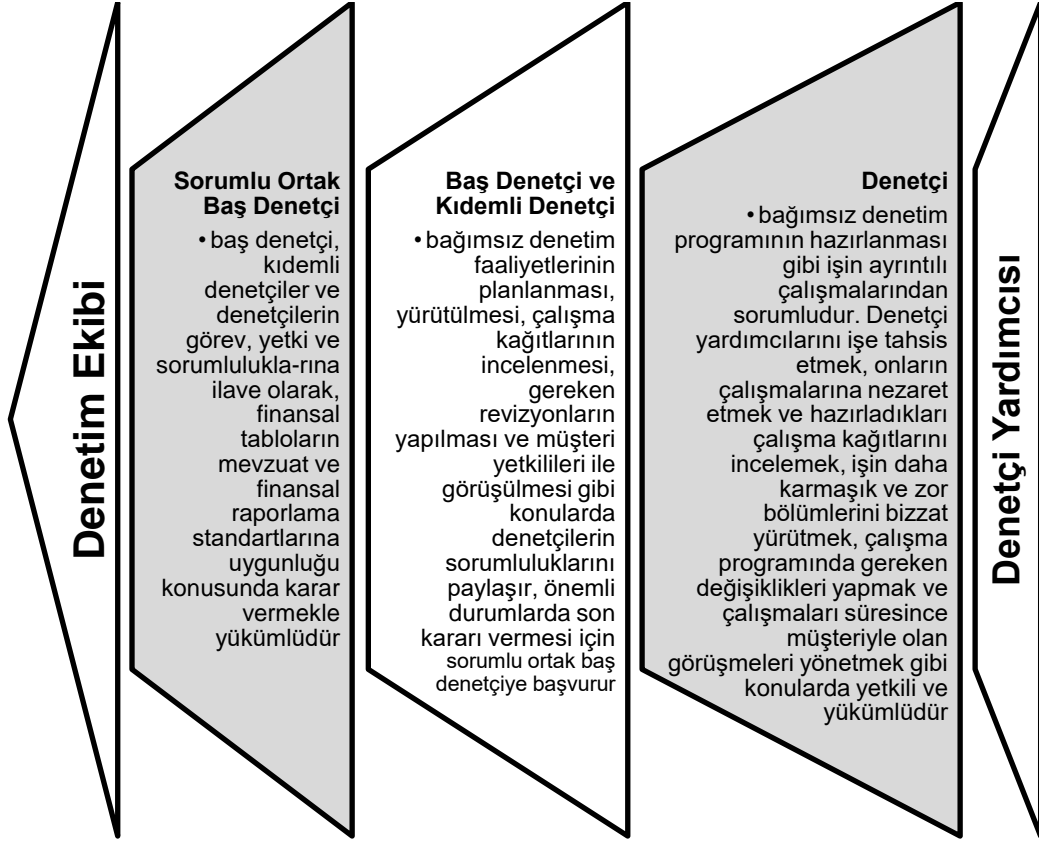
³⁴ **Cookie Jar Accounting:** Şirketin finansal durumu iyi olduğunda bunu kötü, olumsuz olduğunda iyi gösteren muhasebe yöntemi. İyi yılların fazla gelirinin, kötü geçen yıllara kaydırılması ve tersinin yapılması (www.investopedia.com, 10.03.2012).

Firma Adı	Yıl	Hilenin Maddî Boyutu	Denetim Firması	Ülke	Hile Yöntemi
36. Tyco International	2002		PricewaterhouseCoopers	Bermuda	Uygunsuz muhasebeleştirme
37. WorldCom	2002	161 milyar \$	Arthur Andersen	ABD	Abartılı nakit akışları
38. Enron	2001	67 milyar \$	Arthur Andersen	ABD	Kreatif muhasebe yoluyla dolandırıcılık
39. One.Tel	2001		Ernst & Young	Avustralya	Pump and dump ³⁵ yöntemi ile yatırımcıları dolandırmak. Hileli satışlarla tedarikçi ortağı dolandırmak
40. Xerox	2000		KPMG	ABD	Finansal sonuçların tahrif edilmesi
41. Computer Associates	2000	Tazminat: 225 milyon \$ Ceza: 12,5 yıl hapis	KPMG	ABD	1998–1999 yıllarında gelirin uygunsuz kaydı
42. Unify Corporation	2000		Deloitte & Touche	ABD	Menkul kıymet dolandırıcılığı ve gizli ittifak
43. MicroStrategy	2000	10 milyon \$ anlaşma	PricewaterhouseCoopers	ABD	Zararın kâr olarak gösterilmesi
44. Lernout & Hauspie	2000		KPMG	Belçika	Kore’de fiktif (kurmaca) işlemler; diğer bölgelerde uygunsuz muhasebe yönetmeleri kullanımı
45. Waste Management, Inc.	1999		Arthur Andersen	ABD	Yanılıcı finansal tablolar
46. Cendant	1998	Zarar: 14 milyon \$ Ceza: 12 yıl hapis	Ernst & Young	ABD	Gelirin 3 yıllık dönemde 500 milyon \$ şişirilmesi
47. Sybase	1997		Ernst & Young	Japonya ABD	Şirketin Japonya biriminden 3 yöneticinin kendi işlemlerinden oluşan karları şişirmeleri
48. Informix	1996		Ernst & Young	ABD	Gelirin 200 milyon \$ abartılması

³⁵ **Pump and dump:** ‘doldur-boşalt’ yöntemi. Mikro sermayeyle kurulmuş şirketlerin yanlış ve yanıltıcı olumlu beyanlar ve tablolar yoluyla, düşük maliyetli hisselerini, daha yüksek fiyatlara satmalarındır. Tezgâhı kuranlar eldeki hisselerini sattıklarında, fiyatlar düşer ve yatırımcılar zarar eder (www.investopedia.com, 10.03.2012).

Firma Adı	Yıl	Hilenin Maddî Boyutu	Denetim Firması	Ülke	Hile Yöntemi
49. Phar-Mor	1992	Ceza: 1 milyon \$ ve 235 ay hapis	Coopers & Lybrand	ABD	Posta ve telgraf dolandırıcılığı, banka dolandırıcılığı, hırsızlık ve hileyle elde edilen fonların transferi
50. Bank of Credit and Commerce International (BCCI)	1991	İzlenemeyecek boyutta	Ernst & Young ve Pricewaterhouse	İngiltere	Her türlü uluslararası finansal suç
51. Polly Peck	1990	550 milyon £	BDO, Stoy Hayward	İngiltere	Başkan Asil Nadir'in şirket parasını başka şirketlere aktarması (Croft, 23.01.2012)
52. MiniScribe	1989	171 milyon \$ Ceza: 568 milyon \$	Coopers & Lybrand	ABD	Satış rakamları ile oynama (Green ve Calderon, 1994: 266)
53. Barlow Clowes	1988	17 milyon £ Ceza: 10 yıl hapis	Deloitte & Touche	İngiltere	İtibarlı tahvil fonu yönetimi (www.sfo.gov.uk, 11.03.2012). 16 yatırımcının intiharına yol açması
54. ZZZZ Best	1986	100 milyon \$	Ernst & Whinney (bugün kısmen Ernst & Young)	ABD	Barry Minkow Ponzi Tezgâhı
55. Nugan Hand Bank	1980		Pollard and Heuschkel	Avustralya	Para aklama (www.aic.gov.au, 10.03.2012)

Kaynak: Wikipedia, Accounting Scandals. [Notable Accounting Scandals](http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals) (http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, 10.03.2012/1) tablosundan esinlenilmiş, eksik bilgiler kaynakçada belirtilen kaynaklara atfen tamamlanmış ve düzenlenmiştir.



Ek 3: Bağımsız Denetim Ekibi

Kaynak: SPK Tebliğ Seri: X, No: 22'nin değerlendirilmesi sonucunda düzenlenmiştir.

Not: Şirket içi unvanı ne olursa olsun bir denetimde birden fazla sorumlu denetçi olamaz.

Ek 4: Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ¹

Sözleşmenin tarafları olan, (Müşteri adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak ifade edilecektir) ve (Denetim Şirketi² adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Denetim Şirketi" olarak ifade edilecektir) müşterinin bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Amacı

Madde 1- (1) Denetimin amacı; müşterinin tarihli ve sayılı genel kurul kararına (denetçi mahkeme kararıyla atanmışsa söz konusu mahkeme kararının tarih ve sayısı verilecektir) istinaden hazırlanan iş bu denetim sözleşmesi uyarınca denetim şirketi tarafından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapılmasıdır.

Denetimin Konusu ve Kapsamı

Madde 2- (1) İş bu denetim sözleşmesi uyarınca 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak denetim,

a) Müşterinin tarihli finansal durum tablosu (bilânço), aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notların denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;

b) Yönetim kurulu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini ve raporlanmasını ve

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesini ve raporlanmasını

kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilecektir)

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3- (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan denetimi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'ler), 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütecektir.

(2) a) Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlayarak denetimi,

¹ Bu örnek 6102 sayılı TTK uyarınca yapılacak denetimlere ilişkin hazırlanmış olup, diğer amaçlarla yapılacak bağımsız denetimlerde bu sözleşmenin duruma göre uyarlanması gerekebilir.

² Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.

finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayacak ve yürütecektir.

b) Denetim şirketi, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla çeşitli prosedürler uygulayacaktır. Seçilen prosedürler, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır.

c) Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunu, yapılan önemli muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunu değerlendirecektir.

ç) Bağımsız denetimin ve iç kontrolün yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bağımsız denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş olsa bile bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğunu taraflar göz önünde bulunduracaktır.

d) Denetim şirketi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla müşterinin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin iç kontrolü de değerlendirecektir. Ancak bu değerlendirme, müşterinin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirme amacı taşımaz. Bununla birlikte bağımsız denetim sırasında tespit edilen, finansal tabloların denetimiyle ilgili her türlü önemli iç kontrol eksikliği, denetim şirketi tarafından yazılı olarak müşteriye bildirilecektir.

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetimini yapacak ve yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için riskin erken saptanması ve yönetimi sistemini ve buna yetkili komiteyi kurup kurmadığını *(böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını)* değerlendirecektir.

(4) Denetim şirketi üstlendiği denetim kapsamında gerçekleştirdiği çalışmalarını mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgelendirecek ve muhafaza edecektir.

(5) Denetim şirketinin iş bu sözleşmede belirtilen sorumlulukları dışında diğer mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları hakkında ilgili yasa hükümleri ayrıca geçerlidir.

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilecektir)

Mesleki Sorumluluk Sigortası

Madde 4- (1) Denetim şirketi, üstlendiği denetimle ilgili olarak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdür. Sigorta poliçesi örneği, denetim şirketi tarafından sözleşmeye eklenir.

Müşterinin Sorumlulukları

Madde 5- (1) Bağımsız denetim, müşterinin aşağıdaki sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüne dayalı olarak yürütülecektir:

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ve

gerçeğe uygun sunumuna ilişkin sorumluluk,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için müşteri yönetiminin gerekli gördüğü iç kontrollere ilişkin sorumluluk,

c) Denetim şirketine;

i) Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlanması sorumluluğu,

ii) Yürütülen denetimle ilgili olarak [yönetimden] talep edilebilecek ilâve bilgilerin sağlanması sorumluluğu,

iii) Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlanması sorumluluğu.

(2) Müşteri, denetim şirketine denetimle ilgili olarak yapılan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun verilmesinden sorumludur.

(3) Müşteri, denetçi raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilân tarihinden³ önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetim şirketini haberdar etmekle sorumludur.

(4) Denetim sırasında müşteri personeli, tam bir iş birliği içinde denetçiye yardımcı olmakla yükümlüdür.

(5) Yukarıda belirtilen hususlara ilâve olarak müşterinin sorumluluğu, bu sözleşme kapsamında denetim şirketinin üstlendiği denetimi mevzuata ve BDS'lere uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan ve 6102 sayılı TTK'nın 401 inci maddesi ve ilgili diğer hükümlerinde belirtilen hususların sağlanmasını da kapsar.

(Varsa diğer ilgili bilgiler)

Ücret, Faturalandırma ve Diğer Özel Şartlar

Madde 6- (1) Denetim ücreti, denetim için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanacak ve faturalandırılacaktır. Toplam denetim ücreti olup, bu ücret aşağıdaki veriler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Bu Denetimdeki Sorumluluğu⁴</i>	<i>Çalışma Süresi (Saat)</i>	<i>Ücret (Saat Başı)</i>	<i>Denetim Ücreti</i>
	Sorumlu Denetçi			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
<i>Toplam:</i>				

³ Halka açık olmayan şirketlerde TTK'ye göre şirket ortaklarının incelemesine ve değerlendirmesine hazır edildiği tarihe kadar.

⁴ Şirket için unvanı ne olursa olsun bir denetimde birden fazla sorumlu denetçi olamaz.

<u>Yedek Bağımsız Denetçiler:</u>		
<i>Adı Soyadı</i>	<i>Unvan</i>	<i>Ücret (Saat Başı)</i>

(Varsa diğer ilgili bilgiler)

Raporlama

Madde 7- (1) tarihinde başlayan bağımsız denetim çalışması denetim şirketi tarafından tarihi itibarıyla tamamlanacak olup,

a) Finansal tabloların denetimine ilişkin denetçi raporu tarihinde,

b) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimine ilişkin rapor tarihinde,

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesine ilişkin rapor tarihinde

müşteriye sunulacaktır.

(2) (Bu fıkrafta, denetim sonucunda denetim şirketi tarafından sunulacak raporların beklenen şekil ve içerikleri hakkında bilgiler verilir ve denetim şirketi tarafından elde edilen bulgulara bağlı olarak raporların beklenen bu şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği hususunda bir uyarı yapılır)

(Varsa diğer raporlama sorumlulukları)

Madde 8- İş bu denetim sözleşmesinde düzenlenmeyen hususlarda ilgili mevzuattaki genel hükümler geçerlidir.

Müşteri	Taraflar	Denetim Şirketi
(İmza)		(İmza)
.....İsim ve Unvan	İsim ve Unvan
Tarih		Tarih

Ekler: 1- İmza Sirküleri
2- Sigorta Poliçe Örneği
3-

Kaynak: Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması. BDS 210. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html, 12.07.2014.

Ek 5: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri (2014)

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
TOPLAM: 87 Şirket	(000)	780	%	%		2.725	410	37	211	212	351	1.541		16
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	17	%59,50	%3,75	1+0+4+2	16	6	0	3	7	0	0	-	
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	8	%35,00	%8,50	1+1+1+2	8	3	0	4	1	0	0	-	
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	50	5	%49,90	%49,90	1+1+1+0	14	3	1	0	3	0	8	Enterprise Network Worldwide	
ADALYA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR A.Ş.	100	11	%58,00	%12,00	1+1+1+0	13	8	0	0	1	0	4	-	
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	5	%44,00	%44,00	1+1+1+0	10	2	0	0	2	3	3	-	
ADM Bağımsız Denetim A.Ş.	0					0								
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	13	%43,75	%25,75	1+1+1+1	18	8	0	0	0	4	6	-	
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	14	%25,00	%15,00	1+1+1+1	380	13	1	4	9	7	347	KPMG	B
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	10	%48,02	%12,25	1+0+2+1	11	3	0	3	0	4	1	-	
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	160	8	%33,00	%31,00	1+1+2+1	10	6	0	1	1	1	1	-	
Alternatif Bağımsız Denetim A.Ş.**	160	5	%99,9994	%0,00016	1+1+0+0	5	4	0	1	0	0	0	-	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	270	15	%89,9955	%5,00	1+1+1+0	29	3	0	12	0	10	4	-	
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	400	5	%75,00	%15,00	1+1+3+0	12	3	0	3	2	2	2	NEXIA INTERNATIONAL	
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	175	6	%46,29	%6,57	1+1+2+0	29	3	0	0	3	3	20	JPA INTERNATIONAL	
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK AŞ	100	7	%73,00	%20,00	1+1+1+0	12	4	0	5	2	0	1	JHI JEFFREYS HENRY INTERNATIONAL	
AŞ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	50	7	%59,80	%39,70	1+1+1+0	49	2	0	3	4	6	34	NEXIA INTERNATIONAL LTD	
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	310	5	%69,50	%10,00	1+1+2+0	41	5	0	0	2	3	31	KRESTON INTERNATIONAL	
AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	5	%26,00	%25,00	1+1+2+1	13	5	0	1	1	2	4	-	
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	11	%32,00	%32,00	1+0+2+0	9	2	0	3	2	2	0	-	
BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	11	%28,00	%23,00	1+1+1+0	15	2	0	1	8	2	2	IPG INTERNATIONAL PRATICE GROUP	
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	250	13	%17,20	%17,00	1+1+1+0	11	3	4	0	0	8	0	-	
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	29	%7,14	%7,14	1+1+13+0	410	26	2	8	16	45	315	PRICEWATERHOUSE COOPERS	D

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
BATI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	138	5	%51,00	%47,51	1+1+1+0	8	2	0	1	2	3	0	-	
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	100	10	%15,95	%15,95	1+0+2+0	15	9	0	3	0	2	1	-	
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	19	%51,48	%5,00	1+1+1+0	17	8	0	3	3	3	0	-	
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	14	%20,96	%20,96	1+1+1+0	21	4	1	1	1	2	13	BDO INTERNATIONAL	
BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	8	%91,50	%5,50	1+1+1+0	7	2	0	4	1	0	0	-	
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	50	7	%60,00	%10,00	1+1+1+10	21	3	0	6	4	3	5	AGN INTERNATIONAL LTD	D
BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	250	6	%55,25	%18,75	1+1+4+0	36	3	2	1	0	3	29	PrimeGlobal	
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	200	5	%64,98	%32,50	1+1+1+0	8	3	0	0	1	2	2	HAZLEMS FENTON	
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	4	%99,60	%0,20	1+1+1+0	20	4	0	3	5	7	1	INAA GROUP	
CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	50	6	%26,00	%25,00	1+1+3+0	8	3	0	3	0	1	1	-	
Crowe Horwath Olgü Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	660	20	%32,87	%29,31	1+1+1+0	25	4	0	6	7	7	1	CROWE HORWATH	
ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	50	5	%51,00	%41,40	1+1+1+0	8	2	0	0	3	1	2	IAPA INTERNATIONAL	
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	112	11	%29,25	%28,25	1+0+5+0	23	8	0	9	0	1	5	ECOVIS EUROPE	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	100	13	%74,00	%12,50	1+1+9+0	48	6	1	3	3	2	34	MAZARS SOCIÉTÉ COOPERATIVE A RESPONSABILITÉ LIMITEE	D
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	8	%55,67	%21,67	1+1+1+0	11	6	1	0	5	0	0	INTERNATIONAL EXPERTS AND CONSULTANTS IECnet	
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	250	8	%50,00	%45,60	1+0+0+0	8	4	1	0	0	4	0	Kudos International Network	
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	250	8	%95,70	%1,00	1+1+5+1	8	2	0	2	2	2	0	RUSSELL BEDFORD INTERNATIONAL	
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	30	%48,77	%8,40	1+0+6+0	98	25	0	9	29	35	0	DELOITTE TOUCHE TOHMATSU INTERNATIONAL	A
EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	100	15	%99,25	%0,10	1+1+0+2	14	3	1	1	1	5	4	CH INTERNATIONAL	
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	4	%33,33	%33,33	1+0+2+0	22	3	0	0	0	4	15	CPA ASSOCIATES INTERNATIONAL INC.-USA	
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	100	6	%30,40	%29,20	1+1+1+0	46	3	0	1	4	3	35	GRANT THORNTON	
ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	100	6	%50,00	%35,00	1+1+1+0	14	2	1	3	4	3	2	-	D
EREN BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	7	%29,51	%29,51	1+1+2+0	63	3	0	3	2	9	46	GRANT THORNTON	
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	8	%56,63	%18,69	1+1+1+0	12	8	0	0	2	1	1	IAPA INTERNATIONAL	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	50	5	%60,00	%20,00	1+1+1+0	13	3	0	0	0	10	0	Groupe Laviale Sohaco	
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	90	17	%7,14	%7,14	1+1+4+0	416	17	0	4	17	4	374	ERNST&YOUNG GLOBAL LIMITED	D
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	200	19	%62,49	%10,50	1+1+3+0	109	9	0	14	14	10	62	BAKER TILLY INTERNATIONAL	
HLB SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	90	7	%99,60	%0,32	1+1+1+0	15	5	1	3	1	2	4	HLB INTERNATIONAL	
IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1.000	7	%76,15	%5,00	1+0+2+0	17	5	0	4	1	2	5	Kingston Sorel International	D
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	260	8	%25,00	%24,81	1+0+2+0	16	7	0	3	1	5	0	BKR INTERNATIONAL	D
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	820	6	%31,95	%31,95	1+1+1+1	18	3	0	3	2	5	5	-	D
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	100	8	%51,00	%40,00	1+0+2+0	6	3	0	1	0	2	0	FIDUNION INTERNATIONAL	D
KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	120	11	%46,58	%46,58	1+1+1+0	18	3	3	0	0	6	9	RSM INTERNATIONAL	
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	8	%37,00	%37,00	1+1+1+0	8	2	0	1	2	3	0	PARKER RANDALL INTERNATIONAL	
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	155	6	%45,19	%45,19	1+0+3+0	16	4	0	3	2	5	2	CROWE HORWATH INTERNATIONAL	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	75	6	%58,50	%20,00	1+1+1+0	16	3	2	1	2	2	8	AGN INTERNATIONAL	
LEGAL YÖNET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	5	%91,00	%8,00	1+0+2+0	8	2	2	3	2	0	1	LEA Global	
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	100	5	%52,00	%45,00	1+1+1+0	29	3	0	2	2	3	19	Moore Stephens International LTD	
MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	100	5	%93,00	%3,00	1+0+2+1	9	4	0	1		0	4	RG TREUHAND MÜTH AND PARTNER GMBH	D
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	50	11	%47,50	%47,50	1+1+1+0	11	2	0	5	2	1	1	Jeffreys Henry International	
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	400	18	%15,50	%15,50	1+1+2+0	21	7	0	3	0	6	5	-	D
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	0													
MGI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	10	%61,80	%31,00	1+1+8+0	19	6	0	8	1	2	2	MGI Business Solutions Worldwide	
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	250	8	%90,00	%4,00	1+1+1+1	12	3	0	1	0	4	4	-	
OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	8	%41,62	%24,90	1+0+3+0	10	4	0	1	1	4	0	NEXIA INTERNATIONAL	
ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	5	%51,00	%42,00	1+0+2+0	15	3	0	0	0	8	4	-	
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	5	%59,80	%30,00	1+1+1+0	10	2	0	2	0	3	3	-	
RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	70	5	%99,86	%0,40	1+0+1+0	13	3	0	3	1	1	5	-	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	6	%47,00	%46,50	1+1+2+0	15	2	0	7	1	1	4	EURAUDIT INT	
Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	50	6	%41,00	%12,25	1+0+3+0	13	7	0	0	2	2	2	-	
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	100	8	%49,60	%48,02	1+1+1+0	11	3	3	2	1	2	3	ANTEA Alliance of Independent Firms	
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	14	%35,00	%18,00	1+1+2+0	13	3	0	4	0	0	6	-	
SAMDEN SAMSUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE SMMM A.Ş.	120	10	%84,17	%2,50	1+0+0+1	14	3	0	5	0	6	0	-	D
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	500	9	%44,00	%43,88	1+1+1+0	22	5	4	0	3	9	5	DFK INTERNATIONAL	
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	62	8	%48,43	%48,43	1+1+2+0	28	8	0	5	1	8	6	PKF WORLDWIDE	
TAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	50	11	%30,00	%21,00	1+1+1+0	7	3	0	2	0	2	0	-	
TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	5	%57,25	%30,15	1+1+1+0	11	5	0	1	1	2	2	Premier International Associates	
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	7	%94,75	%5,00	1+0+2+0	13	2	0	0	4	4	3	International Practice Group	A
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	100	14	%15,40	%11,72	1+0+2+7	15	7	6	0	3	0	5	The International Accounting Group	D
UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	50	6	%79,91	%19,97	1+1+1+0	11	2	0	3	1	2	3	UHY URBACH HACKER YOUNG INTERNATIONAL LTD.	

TİCARET UNVANI	SERMAYE	ORTAK SAYISI	En Büyük 1. Ortağın Payı	En Büyük 2. Ortağın Payı	Yönetim Kurulu Yapısı ¹	Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Den. Kadro-sunda Yer Almayan Ortak	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Lisans Anlaşması Yapılan Yabancı Kuruluş	PCOAB Kayıtlı ise Kategorisi 2015 (A-B-C-D-E) ²
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	60	14	%18,00	%15,00	1+1+3+0	15	8	0	0	0	7	0	Praxity-Global Alliance Ltd.	
YILDIZLAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	60	6	%30,00	%28,33	1+1+1+1	7	4	0	0	0	3	0	-	D
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	50	6	%74,69	%24,90	1+1+0+0	8	3	0	1	1	3	0	-	
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	65	6	%57,99	%42,00	1+1+1+0	7	2	0	1	0	4	0	-	
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	60	8	%99,48	%0,10	1+0+0+0	14	6	0	0	0	3	5	NEXIA INTERNATIONAL	

¹ Yönetim Kurulu Başkanı + Y.K. Başkan Yardımcısı + Y.K. Üye Sayısı + TTK Denetçi Sayısı

² Kategori: A - En az 1 şirketin denetim raporunu yayınlayan, B - Denetim raporu yayınlamamış, ancak en az 1 şirketin denetiminde önemli rol oynamış, C - Rapor yayınlamamış ve denetimde önemli rol oynamamış, ancak en az 1 broker-dealerın finansal tabloları için rapor hazırlamış, D - Yukarıdakilerin hiçbiri, E - Yıllık Rapor Form 2 için daha başvuruda bulunmamış

Kaynak: 1) Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). Registration & Reporting. Registered Firms.

<http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>, 06.05.2012.

2) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK). Kuruluşlar, Bağımsız Denetim kuruluşları.

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Finansal_Denetim/Finansal_Denetim.aspx, 03.05.2012.

3) EPDK, T.C.. Bağımsız Denetim. Bağımsız Denetim Kuruluşları. <http://www2.epdk.org.tr/denetim/bagimsiz/kurulus/adresbilgisi.asp>, 13.05.2012.

4) Sermaye Piyasası Kurulu. Kurumlar. Bağımsız Denetim Kuruluşları. Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar.

<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=9>, 24.04.2012.

5) Hazine Müsteşarlığı, T.C. Başbakanlık. Sigortacılık ve Özel Emeklilik. Kurumlar. Bağımsız Denetim Kuruluşları.

<http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://4d00dc5ed3455e78d888a06d22227f9a>, 13.05.2012.

6) Kamu Gözetimi Kurumu. <http://www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx>, 03.05.2014.

Ek 6: Sarbanes-Oxley Yasası Çerçeve Plânı

BÖLÜM 98	Halka Açık Şirketler Muhasebesi Reformu ve Kurumsal Yönetim
KISIM 7201	Tanımlar
(1)	Uygun Devlet Düzenleme Otoritesi
(2)	Denetim
(3)	Denetim Komitesi
(4)	Denetim Raporu
(5)	Kurul
(6)	Komisyon
(7)	İhraççı
(8)	Denetim Dışı Hizmetler
(9)	Serbest Muhasebe Firmasıyla İlişkili Kişi
(10)	Meslekî Standartlar
(11)	Serbest Muhasebe Firması
(12)	Kayıtlı Serbest Muhasebe Firması
(13)	Kurul'un Kuralları
(14)	Menkul Kıymet
(15)	Menkul Kıymetlere İlişkin Yasalar
(16)	Devlet
(17)	Yabancı Denetçi Gözetim Otoritesi
ALTBÖLÜM I	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
<i>Kısım 101</i>	<i>Kuruluş; İdarî Hükümler</i>
(A)	Kurul'un Oluşturulması
(B)	Statüsü
(C)	Kurul'un Görevleri
(D)	Komisyonun Belirlenmesi
(E)	Kurul Üyeliği
(F)	Kurul'un Yetkileri
(G)	Kurul'un Kuralları
(H)	Komisyona Verilecek Olan Yıllık Rapor
<i>Kısım 102</i>	<i>Kurul'a Kayıt Olma</i>
(A)	Zorunlu Kayıt
(B)	Kayıt İçin Başvurular
(C)	Başvurularda Kurul'un Yükümlülükleri
(D)	Dönemsel Raporlar
(E)	Bilginin Kamuya Arzı
(F)	Kayıt ve Yıllık Aidatlar
<i>Kısım 103</i>	<i>Denetim, Kalite Kontrol ve Bağımsızlığa İlişkin Standartlar ve Kurallar</i>
(A)	Denetim, Kalite Kontrol ve Etik Standartlar
(B)	Bağımsızlığa İlişkin Standartlar ve Kurallar
(C)	Muhasebecilerden Oluşan Önceden Belirlenmiş Meslekî Gruplar ve Danışman Grupları ile İşbirliği
(D)	Standart Oluşturma Sürecinin Değerlendirilmesi
<i>Kısım 104</i>	<i>Kayıtlı Serbest Muhasebe Firmalarının Denetlenmesi</i>
(A)	Genel Hükümler
(B)	Denetimin Sıklığı

(C)	Prosedürler
(D)	Denetimin Yürütülmesi
(E)	Kayıtların Alıkonulması
(F)	Gözden Geçirme Prosedürleri
(G)	Rapor
(H)	Komisyunun Ara Dönem Denetimleri
<i>Kısım 105</i>	<i>Soruşturmalar ve Disiplin Takibatları</i>
(A)	Genel Hükümler
(B)	Soruşturmalar
(C)	Disiplin Takibatları
(D)	Yaptırımların Raporlanması
(E)	Yaptırımların Yürütmesi
<i>Kısım 106</i>	<i>Yabancı Serbest Muhasebe Firmaları</i>
(A)	Bazı Yabancı Firmalara Uygulanabilirlik
(B)	Belgelerin Hazırlanması
(C)	Muafiyeti Belirleyecek Olan Mercî
(D)	Yetkili Mercîye Karşı Sorumlu Olacak Yerli Vekil Firma
(E)	Yaptırımlar
(F)	Belge Hazırlama Yükümlülüklerini Karşılacak Diğer Araçlar
(G)	Tanım
<i>Kısım 107</i>	<i>Kurul'un Komisyonu Denetlemesi</i>
(A)	Genel Denetim Sorumluluğu
(B)	Kurul'un Kuralları
(C)	Kurul Tarafından Alınan Disiplin Kararlarının Komisyonca Gözden Geçirilmesi
(D)	Kurul'un Sansürü; Diğer Yaptırımlar
<i>Kısım 108</i>	<i>Muhasebe Standartları</i>
(A)	Boş bırakılmış
(B)	Komisyunun Yetkileri
(C)	Komisyunun Gücü Üzerinde Etki Olmaması
(D)	İlke-temelli Muhasebenin Benimsenmesi için Çalışma ve Rapor Verme
<i>Kısım 109</i>	<i>Fon Kaynakları</i>
(A)	Genel Hükümler
(B)	Yıllık Bütçe
(C)	Fonların Kaynakları ve Kullanımı
(D)	Kurul'un Desteklenmesi için Yıllık Muhasebe Destek Aidatı
(E)	Standart Oluşturma Biriminin Desteklenmesi için Yıllık Muhasebe Destek Aidatı
(F)	Aidatın Sınırlılıkları
(G)	Muhasebe Destek Aidatının İhraççılara Paylaştırılması
(H)	Muhasebe Destek Aidatının Komisyonculara ve Satıcılara Paylaştırılması
(I)	Boş bırakılmış
(J)	Yapılandırma Kuralları
(K)	Kurul'un Başlangıç Giderleri
<i>Kısım 7220</i>	<i>Tanımlar</i>
(1)	Denetim
(2)	Denetim Raporu
(3)	Broker/Komisyoncu

(4)	Dealer/Satıcı
(5)	Meslekî Standartlar
(6)	Öz-Düzenleyici Kurum/Self-Regulatory Organization SRO
ALTBÖLÜM II	Denetçi Bağımsızlığı
Kısım 7231	<i>Muafiyeti Belirleyecek Olan Mercî</i>
Kısım 7232	<i>Kayıtlı Serbest Muhasebe Firmalarının Zorunlu Rotasyonu Üzerine Çalışma</i>
(A)	Gereken Çalışma ve Gözlem
(B)	İstenen Rapor
(C)	Tanım
Kısım 7233	<i>Komisyunun Yetkileri</i>
(A)	Komisyunun Düzenlemeleri
(B)	Denetçi Bağımsızlığı
Kısım 7234	<i>Uygun Devlet Düzenleyici Yetkililerin Yapması Gereken Düzenlemeler</i>
ALTBÖLÜM III	Kurumsal Sorumluluk
Kısım 7241	<i>Finansal Raporlarda Kurumsal Sorumluluk</i>
(A)	Gerekli Düzenlemeler
(B)	Yabancı Şirkette Birleşmelerin Etkisinin Olmaması
Kısım 7242	<i>Denetimin Yürütülmesi Üzerinde Uygunsuz Baskı</i>
(A)	Yasaklara İlişkin Kurallar
(B)	Yürürlüğe Koyma
(C)	Başka Bir Yasanın Önceliğinin Olmaması
(D)	Kural Koymada Termin
Kısım 7243	<i>Bazı Primlere ve Karlara El Konulması</i>
(A)	Kurul'un Finansal Raporlama Gereksinimlerine Uymama Ek Tazminatı
(B)	Komisyunun Muaf Tutma Yetkisi
Kısım 7244	<i>Emeklilik Fonu Blackout³⁶ Dönemlerinde İçerden Öğrenen Ticareti</i>
(A)	Emeklilik Fonu Blackout Dönemlerinde İçerden Öğrenen Ticareti Yasağı
(B)	Katılımcılara ve Lehtarlara ERISA ³⁷ Çerçevesinde Bildirim Yükümlülüğü
(C)	Yürürlük Tarihi
Kısım 7245	<i>Vekil Avukatların Meslekî Sorumlulukları için Kurallar</i>
Kısım 7246	<i>Hile Mağdurları için Fon Oluşturulması</i>
(A)	Mağdurların Maddî Tazminatı
(B)	İlave Bağışların Kabulü
ALTBÖLÜM IV	İlave Finansal Bildirimler
Kısım 7261	<i>Dönemsel Raporlarla Açıklama</i>
(A)	Boş bırakılmış
(B)	Komisyunun Pro-forma Rakamlar için Kuralları
(C)	Üzerinden İş Yapılan Bağlı Ortaklıların Araştırılması ve Raporlanması

³⁶ **Blackout Dönemi:** İşgörenin işveren-destekli emeklilik plânında değişiklik yapamayacağı dönemdir. Plânın yeniden yapılandırılma sürecinde veya idarî değişiklikler yapılırken söz konusu olur. Şirketin çalıştığı komisyoncuyla değiştirirken geçen sürede blackout ilân etmesi örnek olabilir. Genellikle 60 gün kadar sürer (<http://financial-dictionary.thefreedictionary.com>, Free Online Dictionary, 10.03.2012).

³⁷ **ERISA:** Employee Retirement Income Security Act - İşçi Sosyal Sigorta Emeklilik Kanunu

<i>Kısım 7262</i>	<i>Yönetimin İç Kontrolleri Değerlendirmesi</i>
(A)	Gereken Kurallar
(B)	İç Kontrol Değerlendirme ve Raporlaması
(C)	Daha Küçük İhraççıların Muafiyeti
<i>Kısım 7263</i>	<i>Muafiyet</i>
<i>Kısım 7264</i>	<i>Üst Seviye Finansal Yetkililer için Etik Kurallar</i>
(A)	Etik Kuralların Açıklanması
(B)	Etik Kurallarda Değişiklikler
(C)	Tanım
(D)	Kural Koymada Termin
<i>Kısım 7265</i>	<i>Denetim Komitesi Finansal Uzmanın Açıklanması</i>
(A)	Finansal Uzmanın Tanımlanması Kuralları
(B)	Değerlendirmeler
(C)	Kural Koymada Termin
<i>Kısım 7266</i>	<i>İhraççıların Periyodik Açıklamalarının Genişletilmiş İncelemesi</i>
(A)	Düzenli ve Sistemik İnceleme
(B)	İnceleme Kriterleri
(C)	Asgari İnceleme Sıklığı
ALTBÖLÜM V	Analistlerin Çıkar Çatışması
ALTBÖLÜM VI	Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
ALTBÖLÜM VII	Çalışmalar ve Raporlar
ALTBÖLÜM VIII	Kurumsal ve Ağır Cezaya Giren Dolandırıcılık Hesap Verme Sorumluluğu
ALTBÖLÜM IX	Beyaz-yakalıların Cezaî Müeyyideleri
ALTBÖLÜM X	Kurumlar Vergisi İadeleri
ALTBÖLÜM XI	Kurumsal Hile Hesap Verme Sorumluluğu

Kaynak: Yasanın incelenmesi sonucunda oluşturulmuştur.

Ek 7: SPK Tarafından En Büyük Pazar Payına Sahip On Üç Denetim Firmasına 2007–2010 Yılları Arasında Verilen İdarî Para Cezaları

Bağımsız Denetim Firması	Tarih	Madde	Açıklama
Yöntem Yeminli Malî Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	30.12.2009	38/1192	Seri: X No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı, dokuzuncu, onuncu, on birinci ve on altıncı kısım hükümlerine aykırı fiiller
Gürelî Yeminli Malî Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	25.06.2010	18/545	Aynı döneme ilişkin birden fazla ve hatalı olarak bağımsız denetim raporu düzenlenmesi
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	11.09.2008	25/1005	Denetimin raporlaması ve belgelendirilmesi ile ilgili tespitlerin bir bütün olarak denetiminin kalitesi ve geçerliliğini etkileyebilecek nitelikte olması
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	08.01.2008	1/9	Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ'in mesleki özen ve titizlik" başlıklı 2'nci kısmın 14'üncü maddesine aykırılık nedeniyle
Can Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	08.01.2008	1/9	Uluslararası değerlendirme standartlarına ve uluslararası değerlendirme standartlarına uyulması hükmüne aykırılık
Can Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	08.01.2008	1/9	
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	08.01.2008	1/9	
DRT Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Bülent Beydüz	03.05.2007	17/492	Seri: X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 14 maddesine aykırılık
DRT Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Bülent Beydüz	03.05.2007	17/492	Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında tebliğ

Kaynak: 2002–2013 yılları arasındaki 610 adet SPK haftalık bülteninin incelenmesi sonucunda oluşturulmuştur.

Ek 8: ABD ve İngiltere'de Denetim Firmaları Ortaklık Türleri

ABD	İngiltere/Avrupa
<p>Proprietorship Şahıs İşletmesi Yalnızca tek sahipli firmalar bu şekilde çalışabilirler. Geleneksel olarak tek-sahipli firmalar şahıs işletmesi olarak yapılmışlardır, ancak çoğu organizasyon yapılarını dava riskine karşı daha sınırlı sorumluluk içeren yapılara döndürmüşlerdir.</p>	
<p>General Partnership Adı Şirket Bu organizasyon yapısı, çok ortaklı olmanın dışında şahıs işletmesinin aynısıdır. Eyalet yasaları ile bir tür yasal sorumluluk koruması sağlayan diğer sahiplik şekilleri yetkilendirilince, bu organizasyon yapısı popülerliğini kaybetmiştir.</p>	<p>General Partnership Kolektif Şirket: Almanya'da Offene Handelsgesellschaften (OHG) olarak anılan bu şirket tipi, Birleşik Krallık'taki kolektif şirket yapısının muadili olup, hepsi sınırsız sorumlu olan en az iki ortağa ihtiyaç vardır. Bu şirket yapısının Fransa'daki muadili société en nom collectif (SNC) olarak anılmaktadır ve yasal denetim yapan firmaların bu şekilde yapılanmaları söz konusu değildir.</p>
<p>General Corporation Genel Şirket Limited Şirket Bu şirket türünün avantajı, ortakların sorumluluğunun şirkete yaptıkları yatırımla sınırlı olmasıdır. Çoğu SMMM firması, çoğu eyalette yasalarla yasaklandığından bu şekilde yapılamaz.</p>	<p>Associate Limited by Shares Eshamli Komandit Şirket: Bu hukukî şirket yapısı Almanya'da Kommanditgesellschaften auf Aktien (KgaA) olarak anılan, hisseleri olan sınırlı bir ortaklıktır. Polonya'daki muadili Spolka Komandytowa olarak anılır ve bazı görelilik olarak küçük hizmet şirketleri tarafından kullanılır.</p>
<p>Professional Corporation Meslekî Şirket Meslekî şirket bir veya daha fazla ortaklı olup, meslek hizmetleri sağlar. Bazı eyaletlerdeki meslekî şirket yasaları genel şirkete benzeyen kişisel sorumluluk sınırlamasına olanak tanıırken, diğer eyaletlerde koruma asgari düzeydedir. Bu değişkenlik, farklı eyaletlerde müşterileri olan SMMM firmaları için zorluk yaratmaktadır.</p>	<p>Limited Partnership Komandit Ortaklık: Almanya'da Kommanditgesellschaften (KG) olarak anılan bu şirket tipi; en azından bir ortağın sorumluluğunun sermayeye katılımıyla sınırlı, diğer ortağın sınırsız sorumlu olduğu, en az iki ortaklıktan oluşan şirket tipidir. Bu şirket yapısının Fransa'daki muadili société en commandite simple (SCS) olarak anılmaktadır. Şirketin borçları karşısında hem sınırlı sorumluluğu olan, hem de sınırsız sorumlu olan ortaklar şirketi oluşturur.</p>
<p>Limited Liability Company Sınırlı Sorumlu Şirket Sınırlı sorumlu bir şirket SŞŞ, genel bir şirketin ve adı şirketin en favori yanlarını birleştirir. Bir SŞŞ adı şirket gibi yapılmıştır ve onun gibi vergilendirilir, ancak sahiplerinin kişisel sorumluluğu genel şirketinkine benzer biçimde sınırlıdır. Tüm eyaletlerin SŞŞ yasaları mevcuttur ve çoğu muhasebe firmalarının SŞŞ olarak faaliyetine izin vermektedir.</p>	<p>Limited Liability Company Limited Şirket: Asgari 25.000 Avro değerinde sermaye ile kurulması gereken bu şirket türü Almanya'da Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) olarak, Fransa'da société a responsabilité limitée (SARL) olarak anılır.</p>
<p>Limited Liability Partnership Sınırlı Sorumlu Ortaklık Sınırlı sorumlu ortaklık SSO bir veya daha fazla ortaklıdır. Adı şirket gibi yapılır ve vergilendirilir, ancak, kişisel sorumluluk koruması genel şirkette ve SŞŞ'dekinden daha azdır. SSO'nun ortakları ortaklığın borç ve yükümlülükleri, kendi eylemleri ve yönetimleri altında çalışanların eylemleri için kişisel olarak yükümlüdürler. Diğer ortakların ihmali ve yönetimleri altında olmayan çalışanları ihmallerinden kaynaklanan yükümlülüklerden sorumlu değildirler. Dört Büyüklerin ve çoğu daha küçük firmanın şimdi SSO olarak faaliyet göstermesi şaşırtıcı değildir.</p>	<p>Professional Partnership Meslekî Ortaklık: Bu hukukî şirket yapısı Almanya'da Partnerschaft Gesellschaften olarak anılır, genel olarak Limited Liability Partnership (LLP) Sınırlı Sorumluluk Ortaklığına eş değerdir. Şirketin tüm ortaklarının sorumluluğu sınırlıdır.</p> <p>Stock Corporation / Public Limited Company Anonim Şirket / Halka Açık Limited Şirket: Asgari 50.000 Avro değerinde sermaye ile kurulması gereken bu şirket türü Almanya'da Aktien Gesellschaft (AG) olarak, Fransa'da Société Anonyme (SA) veya Société Anonyme Simplifiée (SAS) olarak anılır.</p>

Kaynak: Çeşitli sözlük ve kaynakların incelenmesi sonucunda oluşturulmuştur.

Ek 9: Denetim Müşterisi Şirketlerin Yöneticilerine Uygulanan Anketin Yazılı Formu

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

1. Lütfen aşağıdaki kısımları doldurunuz!

Doğum tarihiniz:

Kariyerinizi göz önünde bulundurduğunuzda mesleğe başlangıç tarihiniz:

Halihazırda çalıştığınız şirkette işe başlama tarihiniz:

2. Şirketinizin faaliyet gösterdiği sektörü aşağıdaki seçenekler arasından seçiniz!

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> FON (..... Fonu) | <input type="checkbox"/> MADENCİLİK |
| <input type="checkbox"/> BALIKÇILIK VE SU ÜRÜNLERİ | <input type="checkbox"/> MALİ KURULUŞLAR |
| <input type="checkbox"/> BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI | <input type="checkbox"/> MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER |
| <input type="checkbox"/> BİLİŞİM | <input type="checkbox"/> METAL ANA SANAYİ |
| <input type="checkbox"/> DOKUMA, GİYİM EŞYASI VE DERİ | <input type="checkbox"/> METAL EŞYA, MAKİNE VE GEREÇ YAPIM |
| <input type="checkbox"/> EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER | <input type="checkbox"/> ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA |
| <input type="checkbox"/> ELEKTRİK GAZ VE SU | <input type="checkbox"/> ORMANCILIK VE ORMAN İŞLETMECİLİĞİ |
| <input type="checkbox"/> FİNANSAL KİRALAMA VE FAKTÖRİNG ŞİRKETLERİ | <input type="checkbox"/> PERAKENDE TİCARET |
| <input type="checkbox"/> GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ | <input type="checkbox"/> SAVUNMA |
| <input type="checkbox"/> GIDA, İÇKİ VE TÜTÜN | <input type="checkbox"/> SİGORTA ŞİRKETLERİ |
| <input type="checkbox"/> İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ | <input type="checkbox"/> TARIM VE HAYVANCILIK |
| <input type="checkbox"/> İNŞAAT VE BAYINDIRLIK | <input type="checkbox"/> TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI |
| <input type="checkbox"/> KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN | <input type="checkbox"/> TAŞIT ARAÇLARI SANAYİİ |
| <input type="checkbox"/> KİMYA, PETROL KAUÇUK VE PLASTİK ÜRÜNLER | <input type="checkbox"/> TEKNOLOJİ |
| <input type="checkbox"/> KİRALAMA VE İŞ FAALİYETLERİ | <input type="checkbox"/> TOPTAN TİCARET |
| <input type="checkbox"/> LOKANTA VE OTELLER | <input type="checkbox"/> ULAŞTIRMA, HABERLEŞME VE DEPOLAMA |

Diğer (lütfen belirtin)

3. Yönetim Kurulu üyelerinizin mensup oldukları meslekleri aşağıdan seçerek, uygun olanları işaretleyiniz!

- | | | |
|--|--|--|
| <input type="checkbox"/> Akademisyen | <input type="checkbox"/> İletişim Uzmanı | <input type="checkbox"/> Sanayici |
| <input type="checkbox"/> Bankacı | <input type="checkbox"/> İnsan Kaynakları Uzmanı | <input type="checkbox"/> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| <input type="checkbox"/> Denetçi | <input type="checkbox"/> İşletmeci | <input type="checkbox"/> Siyasal Bilimci |
| <input type="checkbox"/> Ekonomist | <input type="checkbox"/> Mühendis | <input type="checkbox"/> Tıp Doktoru |
| <input type="checkbox"/> Emekli Bankacı | <input type="checkbox"/> Müteahhit | <input type="checkbox"/> Turizm İşletmecisi |
| <input type="checkbox"/> Emekli Yönetici | <input type="checkbox"/> Mali Müşavir | <input type="checkbox"/> Veteriner Hekim |
| <input type="checkbox"/> Ev Hanımı | <input type="checkbox"/> Maliyeci | <input type="checkbox"/> Yönetici |
| <input type="checkbox"/> Finansçı | <input type="checkbox"/> Mimar/İç Mimar | <input type="checkbox"/> Ziraat Mühendisi |
| <input type="checkbox"/> Hesap Uzmanı | <input type="checkbox"/> Muhasebeci | |
| <input type="checkbox"/> Hukukçu | <input type="checkbox"/> Pazarlamacı | |

Diğer (lütfen belirtin)

4. Lütfen aşağıdaki bölümden cinsiyetiniz, eğitim durumunuz ve mesleğiniz için uygun seçenekleri seçiniz!

Cinsiyet Kadın Erkek

Doğduğunuz Yıl

- | | | |
|----------------------|-------------------|-----------------------------|
| 1920 ve öncesi | 1961 - 1965 | 1986 - 1990 |
| 1921 - 1930 | 1966 - 1970 | 1991 ve sonrası |
| 1931 - 1940 | 1971 - 1975 | belirtmek istemiyorum |
| 1941 - 1950 | 1976 - 1980 | |
| 1951 - 1960 | 1981 - 1985 | |

Eğitim Durumunuz lise ve altı..... önlisans..... lisans..... yüksek lisans..... doktora.....

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kısmen Katılmıyorum	(4) Fikrim Yok	(5) Kısmen Katılıyorum	(6) Katılıyorum	(7) Kesinlikle Katılıyorum
Denetçinin, denetim faaliyetini uzmanlaştığı sektörlerde gerçekleştirilmesi, gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetçinin profesyonelliği, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetçilerin meslek odalarına belirli aralıklarla mal bildiriminde bulunmaları denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetçinin belirli bir düzeyde meslekî yeterliliğe sahip olması, yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetçinin etik anlayışı, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetçinin öğrenim durumu, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Lütfen gerekli gördüğünüz hallerde görüşünüzü yazınız!

9. Aşağıdaki yargıları; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılmıyorum, (4) Fikrim Yok, (5) Kısmen Katılıyorum, (6) Katılıyorum, (7) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine uygun şekilde değerlendiriniz!

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kısmen Katılmıyorum	(4) Fikrim Yok	(5) Kısmen Katılıyorum	(6) Katılıyorum	(7) Kesinlikle Katılıyorum
Denetim firmalarının yasal ve meslekî düzenlemeler dışında, kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olması, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin denetim komitesi üyelerinin arasında finans/muhasebe kökenli kişiler bulunması bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkiler.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin danışmanlık, muhasebe, bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı hizmetlerini tek bir muhasebe firmasından almasının bağımsız denetimin kalitesi açısından sakıncası yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkiler.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin denetim komitesi üyelerinin deneyimli kişilerden oluşması bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkiler.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin, bağımsız denetim hizmetini sağlayan denetim firmasından danışmanlık, muhasebe sisteminin kurulması vb başkaca hizmetleri alması sakıncalıdır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetim ekibini oluşturan denetçilerden her birinin, belirli zaman dilimlerinde rotasyona tabi tutularak, farklı müşterilerle yapılan denetim anlaşmalarında görevlendirilmeleri, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetim firmalarının toplam cirolarının önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hangi bağımsız denetim firması ile çalışılacağına, denetim komitesinin karar vermesi bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkiler.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetimin tamamlanma aşamasında çalışma kağıtlarının, denetim ekibinde yer almayan bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Lütfen gerekli gördüğünüz hallerde görüşünüzü yazınız!

Şehir:
 Posta Kodu:
 Eposta Adresi:

Anketimiz tamamlandı. Değerli vaktinizi ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Ek 10: Denetim Firmalarının Yöneticilerine Uygulanan Anketin Yazılı Formu

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

1. Lütfen aşağıdaki kısımları doldurunuz!

Lütfen aşağıdaki kısımları doldurunuz!

	GG	AA	YYYY
Doğum tarihiniz	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Gün	Ay	Yıl
Denetçilik mesleğine başlangıç tarihiniz	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Gün	Ay	Yıl
Halihazırda çalıştığınız denetim firmasında işe başlama tarihiniz	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Gün	Ay	Yıl
Ortak denetçi olarak çalışmaya başladığınız tarih (ortak denetçi değilseniz 11/11/2222 tarihini giriniz)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Gün	Ay	Yıl

2. Lütfen mesleki unvanınızı aşağıdaki bölümden seçiniz ve yanına "X" koyunuz!

- Yeminli Mali Müşavir
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Serbest Muhasebeci
- Mesleki unvan sahibi değilim
- Diğer (lütfen belirtin)

3. Ortağı olduğunuz veya çalıştığınız denetim firmasındaki pozisyonunuzu ve aktif olarak denetimlere katılma durumunuzu aşağıdaki bölümlerden seçiniz ve yanına "X" koyunuz!

Sorumlu Ortak Baş-denetçi	<input type="checkbox"/>	Ortaklık bünyesinde yer alan ortak olarak denetimlere katılıyorum.	<input type="checkbox"/>
Kıdemli Denetçi	<input type="checkbox"/>	Ortaklık bünyesinde yer alan ortak olarak denetimlere katılmıyorum.	<input type="checkbox"/>
Baş-denetçi	<input type="checkbox"/>	Ortaklık bünyesinde yer almıyorum.	<input type="checkbox"/>
Denetim Kadrosunda Yer Almayan Ortak	<input type="checkbox"/>		

4. Firmanızda çalışan her kademedeki denetçi dışında, ortağınız var mı? Varsa aşağıdaki kutucuğa adlarını yazınız!

- Yok
- Var. Şahıs/şirket adı:

5. Bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyettir. Bu açıklama çerçevesinde dolaylı ortağınız var mıdır? Varsa adını aşağıdaki kutucuğa yazınız!

- Yok
- Var. Ortağın adı:

6. Firmanızda bağımsız denetim hizmetine yönelik (KKPP) kalite kontrol politika ve prosedürlerine yönelik en uygun bilgiyi aşağıdaki kısımdan seçiniz ve yanına "X" koyunuz!

- KKPP yok.
- KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendiriliyorlar.
- KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.
- KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.
- KKPP var. Denetçiler yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendiriliyorlar.
- KKPP var. Denetçiler bunlar hakkında bilgilendirilmiyorlar.
- Diğer (lütfen belirtin)

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kismen Katılmıyorum	(4) Fikrim Yok	(5) Kismen Katılıyorum	(6) Katılıyorum	(7) Kesinlikle Katılıyorum
Firmamızın belirli bir eğitim politikası yoktur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamız denetim müşterilerine bilgi teknolojileri sistemi kurulumu hizmeti de vermektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Müşteriden veya müşteriyle ilgili olan taraflardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması durumunda denetçi bunu firmamız yönetimine yazılı olarak bildirir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kapasitemiz denetlediğimiz firma sayısını karşılayacak düzeydedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Her kademedeki denetçilerimizin denetlenen işletmeyle herhangi başka bir hizmet ilişkisi bulunmamaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamız denetim müşterilerine bağımsız denetim dışında da çeşitli hizmetleri vermektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamız denetim müşterilerine kurumsal finansman danışmanlığı hizmeti de vermektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamızda ilk defa istihdam edilenler dışında, denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitim en az 12 saattir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamızda ilk defa istihdam edilenler dışında, denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitim en az 90 saattir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamız denetim müşterilerine bağımsız denetim dışında yönetim danışmanlığı hizmeti de vermektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Firmamız denetim müşterilerine yalnızca bağımsız denetim hizmeti vermektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Diğer (lütfen belirtin) <input type="text"/>							

Anketimiz tamamlandı. Değerli vaktinizi ayırdığınız için teşekkür ederiz.

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kısmen Katılmıyorum	(4) Fikrim Yok	(5) Kısmen Katılıyorum	(6) Katılıyorum	(7) Kesinlikle Katılıyorum
Denetimin tamamlanma aşamasında çalışma kağıtlarının, denetim ekibinde yer almayan bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkiler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetim firmasının toplam cirosunun önemli bir bölümünün tek bir müşteriden ya da tek bir şirketler grubundan elde edilmemesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Yasal ve meslekî düzenlemeler dışında denetim firmasının kendi oluşturduğu bağımsızlık kriterlerinin de olması, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün denetim ekibinde yer almayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi, denetimin kalitesi üzerinde önemli ve olumlu bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Lütfen gerekli gördüğünüz hallerde görüşünüzü yazınız.....

8. Anket sonuçlarını çalışma tamamlandığında görmek istiyorsanız, aşağıdaki alanları doldurunuz!

Anket sonuçlarını çalışma tamamlandığında görmek istiyorsanız, aşağıdaki alanları doldurunuz! İli:

Posta Kodu:

Eposta Adresi:

Anketimiz tamamlandı. Değerli vaktinizi ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Ek 12: Kamu Gözetimi Kurumuna Yapılan Başvuruya Gelen Yanıt**3432 nolu bilgi edinme başvurusu.**

1 mesaj

Bilgi Edinme <no-reply@kgk.gov.tr>
Kime: ifkesimli@gmail.com

20 Mayıs 2014 10:07

Sayın İlgili;

Kurumumuz tarafından kuruluşlardan alınan ancak kamuoyuna açık olmayan bilgiler üçüncü taraflarla paylaşılmamaktadır

Saygılarımızla

Önemli not : Bu e-mail iletisi, sadece adreste belirtilen kişi veya kuruluşun kullanımını hedeflemekte olup, mesajda yer alan bilgiler kişiye özel ve gizli olabilir, yasalar ya da anlaşmalar gereği üçüncü kişiler ile paylaşılması mümkün olmayabilir. Mesajı alan kişi, mesajın gönderilmek istendiği kişi veya kuruluş değilse, bu mesajı yaymak, dağıtmak veya kopyalamak yasaktır. Mesaj tarafınıza yanlışlıkla ulaşmış ise tarafımıza telefon ile derhal bilgi vermenizi ve orijinal mesajı yukarıda belirtilen adrese geri göndermenizi ve imha etmenizi rica ederiz. Tesekkürler.

Bu e-posta bilinen bütün bilgisayar virüslerine karşı taranmıştır.


Bu mesajı yazdırmadan önce çevremizi düşünün..

Important note :This e-mail transmission is intended only for the use of the individual or entity to which it is addressed, and may contain information that is privileged, confidential and that may not be made public by law or agreement. If the recipient of this message is not the intended recipient or entity, you are hereby notified that any further dissemination, distribution or copying of this information is strictly prohibited. If you have received this communication in error, please notify us immediately by telephone and return the original message to us to the above address or destroy it. Thank you.

This e-mail has been scanned for all known computer viruses.

Please consider the environment before printing this mail note..

Ek 13: İzin Mektubu - Denetim Kalitesi Piramidi, Robert Conway

Robert Conway 22:14 (7 dakika önce) 

Alici: bana

Dear Mr. Kesimli,

Thank you very much for your interest in my work and the "Audit Quality Pyramid." From your other email via LinkedIn, I gather you have seen my submissions to the US Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP) which preceded my IOSCO submission. My ACAP submission drove an ACAP recommendation that led to the PCAOB's current initiative on Audit Quality Indicators. That initiative is expected to produce a concept release in the near future that may be of interest to you.

I am pleased to grant permission to you to refer to and reproduce the documents referred to in your emails to me.


I would appreciate receiving a copy of your thesis, even though I cannot read the Turkish language. I am flattered to know that you found my materials to be of interest.

I just finished running the Antarctic Ice Marathon. It was a remarkable experience. I am spending a couple of days in Chile before returning home. I marvel at the technology that has brought us together.

Good luck with your thesis and best wishes.

Robert Conway

Sent from my iPhone



On Nov 20, 2014, at 8:05 AM, "İffet Kesimli" <ifkesimli@gmail.com> wrote:

Dear Mr. Conway,

I have read your comment letter to IOSCO "Transparency of Firms that Audit Public Companies Consultation Report Comment Letters" OR07/10 OCTOBER 2010.

"Addendum to Robert Conway's November 25, 2009 Public Comment1" page 4, the 28th page of the pdf file displays your figure named the "Audit Quality Pyramid".

I am a PhD student at Trakya University, Turkey. I would like to use this figure in my thesis as it is, with Turkish translation, respecting rules (APA) in making this kind of references.

I would kindly ask you to give the required permission related to this figure described above.

Regards,

İffet Kesimli
Lüleburgaz - KIRKLARELI
Turkey

Ek 14: Türk Ticaret Kanunu ve Denetim

Denetleme konusu [6102 sayılı](#) Türk Ticaret Kanunu'nun (Kanun) üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Madde 397'de, denetime tabi olan anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının; KGK tarafından yayımlanan UDS'lerle uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetçi tarafından denetleneceği belirtilmiştir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamı içinde olduğu maddeye ilâve edilmiştir ([www.resmigazete.gov.tr](#)). Maddeye göre; denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de bu hüküm uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolarla yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Madde 397'ye göre; şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolarla, birinci fıkraya çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Kanun'a göre; şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TMS'lerin öngördüğü ölçüde iç denetimin, verilen raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, TMS'lere, Kanun'a ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK'nin belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Kanun'un 515. Maddesine göre; anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'lere göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515'inci Madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Denetim; şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtecek şekilde yapılır ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, dürüst resim ilkesi anlamında inceler. Konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu kanunun ilgili hükümlerine uygun olarak denetlenmişse, ya da merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması hâlinde denetçi bu şirketleri incelemeyiz ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için Kanunda öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012).

Kanunun 399. Maddesi uyarınca, denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilân eder. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir. Denetçiden denetleme görevi ([www.resmigazete.gov.tr](#), 30.06.2012);

- Başka bir denetçi atanmışsa ya da
 - » Yönetim kurulunun veya
 - » Sermayenin yüzde onunu oluşturan pay sahiplerinin;
 - » Halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgililer ve seçilmiş denetçi dinlenerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilânından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012);

- seçilen denetçinin görevi reddetmesi,
- sözleşmeyi feshetmesi,
- görevlendirme kararının iptal olunması,
- hükümsüz olması,
- denetçinin kanunî sebeplerle,
- herhangi başka bir nedenle görevini yerine getirememesi,
- görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır.

Mahkemenin kararı kesindir.

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma, haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar rapor hâline getirilerek genel kurula verilir. Denetçinin, fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Türk Ticaret Kanunu, 400. Madde ile denetçi olabilecekleri tanımlamıştır. Kanuna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış Yeminli Malî Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM) unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları ve bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda sayılan kişilerden biri (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012);

- (a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- (b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- (c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan
 - bir tüzel kişinin,
 - bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi,
 - yönetim kurulu üyesi,
 - yöneticisi veya
 - sahibiyse ya da
 - bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut
 - denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- (d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- (e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- (f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- (g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

- (h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenen şirket veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu süreleri kısaltmaya yetkilidir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı 401. Madde ile düzenlenmiştir. Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar. Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi, öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi yetkilerini yavru ve ana şirketler için de kullanabilir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllara karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporla öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap plânına uygun tutulup tutulmadığı, TMS'ler çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir. Denetim çerçevesinde, Kanun'un 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, *olumlu görüş* verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398'inci Madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular açısından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, aksi durumda yani sorumluluğunu gerektirecek bir neden varsa buna işaret edilir. Görüş Kurumun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır. Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. *Sınırlandırılmış olumlu görüş* finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuç etkilerinin kapsamı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Şirket defterlerinde, denetlemenin ilgili hükümlere uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. *Kaçınma* olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. *Sınırlı olumlu görüş* verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu Kanununun 404. Maddesi ile düzenlenmiştir. Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir. Bu yükümlerin yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (www.resmigazete.gov.tr, 12.02.2013, TTK, 2011: 3. Bölüm).

Denetçilerin sır saklama yükümü olmasa, denetçiler yaptıkları denetimler esnasında edindikleri bilgi ve gözlemlerini denetçilerin ortak kullanıma açık bir veri tabanı aracılığıyla paylaşabilirlerdi. Böyle bir paylaşımın denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yapması beklenebilir. Türkiye'de olduğu gibi dünyanın birçok ülkesinde de denetçilerin sır saklama yükümü bulunmaktadır. Bu durum ABD için de geçerlidir. Francis'e göre; kontrol sisteminden sağlanan tanıyıcı kolaylaştırıcı belirgin bir ipucu gözlemlediğinde, müşterilerin malî tablolarında anormallikler veya maddî hata olma olasılığını belirlemede denetçinin kullanabileceği ücretli bir veri tabanı bulunmamaktadır. Ulusal Taşımacılık Güvenliği Kurulu kazalar hakkında verileri toplayıp, sistemik güvenlik tehditlerini belirlemede kullanılmak üzere veri tabanında depolanmaktadır. Buna benzer biçimde, denetçilerin bu tip bilgileri ulusal bir veri tabanında paylaşmaları doğrultusunda uzun zamandır talep mevcuttur. Mamafih dava edilme riski denetçinin bu tip bilgileri paylaşmasını neredeyse imkânsız hâle getirmektedir (Francis, 2011: 136). Francis'in önerisine benzer biçimde Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (*United States Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession - ACAP*) tarafından oluşturulan Firma Yapısı ve Malî Durumu Alt Komitesi (*Subcommittee on Firm Structure and Finances*) deneyimlerin paylaşılması ve hile saptama ve önlemede en iyi uygulamaların geliştirilmesi amacıyla piyasa katılımcıları tarafından ulusal bir merkez kurulmasını önermiştir (United States Treasury, www.treasury.gov, 03.01.2013, ACAP, Final Report, 2008: VII: 1).

Türk Ticaret Kanunu'na (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012) göre denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zaman aşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zaman aşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zaman aşımı uygulanır. Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları 405. Maddede ele alınmıştır. Şirketle denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki aslîye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir (www.resmigazete.gov.tr, 30.06.2012).

Ek 15: International Standard on Quality Control 1

INTERNATIONAL STANDARD ON QUALITY CONTROL 1 QUALITY CONTROL FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS AND REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, AND OTHER ASSURANCE AND RELATED SERVICES ENGAGEMENTS

(Effective as of December 15, 2009)

CONTENTS

Paragraph		
Introduction		
Scope of this ISQC	1-3	4-9
Authority of this ISQC		
Effective Date	10	
Objective	11	
Definitions	12	
Requirements		
Applying, and Complying with, Relevant Requirements		13-15
Elements of a System of Quality Control		16-17
Leadership Responsibilities for Quality within the Firm		18-19
Relevant Ethical Requirements	20-25	
Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements	26-28	
Human Resources	29-31	
Engagement Performance	32-47	
Monitoring		48-56
Documentation of the System of Quality Control		57-59
Application and Other Explanatory Material		
Applying, and Complying with, Relevant Requirements		A1
Elements of a System of Quality Control		A2-A3
Leadership Responsibilities for Quality within the Firm		A4-A6
Relevant Ethical Requirements	A7-A17	
Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements	A18-A23	
Human Resources	A24-A31	
Engagement Performance	A32-A63	
Monitoring		A64-A72
Documentation of the System of Quality Control		A73-A75

International Standard on Quality Control (ISQC) 1, *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*, should be read in conjunction with ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*.

Introduction

Scope of this ISQC

1. This International Standard on Quality Control (ISQC) deals with a firm's responsibilities for its system of quality control for audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. This ISQC is to be read in conjunction with relevant ethical requirements.
2. Other pronouncements of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) set out additional standards and guidance on the responsibilities of firm personnel regarding quality control procedures for specific types of engagements. ISA 220,¹ for example, deals with quality control procedures for audits of financial statements.
3. A system of quality control consists of policies designed to achieve the objective set out in paragraph 11 and the procedures necessary to implement and monitor compliance with those policies.

Authority of this ISQC

4. This ISQC applies to all firms of professional accountants in respect of audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. The nature and extent of the policies and procedures developed by an individual firm to comply with this ISQC will depend on various factors such as the size and operating characteristics of the firm, and whether it is part of a network.
5. This ISQC contains the objective of the firm in following the ISQC, and requirements designed to enable the firm to meet that stated objective. In addition, it contains related guidance in the form of application and other explanatory material, as discussed further in paragraph 8, and introductory material that provides context relevant to a proper understanding of the ISQC, and definitions.
6. The objective provides the context in which the requirements of this ISQC are set, and is intended to assist the firm in:
 - Understanding what needs to be accomplished; and
 - Deciding whether more needs to be done to achieve the objective.
7. The requirements of this ISQC are expressed using "shall."
8. Where necessary, the application and other explanatory material provides further explanation of the requirements and guidance for carrying them out. In particular, it may:
 - Explain more precisely what a requirement means or is intended to cover; and
 - Include examples of policies and procedures that may be appropriate in the circumstances.
 While such guidance does not in itself impose a requirement, it is relevant to the proper application of the requirements. The application and other explanatory material may also provide background information on matters addressed in this ISQC. Where appropriate, additional considerations specific to public sector audit organizations or smaller firms are included within the application and other explanatory material. These additional considerations assist in the application of the requirements in this ISQC. They do not, however, limit or reduce the responsibility of the firm to apply and comply with the requirements in this ISQC.

9. This ISQC includes, under the heading "Definitions," a description of the meanings attributed to certain terms for purposes of this ISQC. These are provided to assist in the consistent application and interpretation of this ISQC, and are not intended to override definitions that may be established for other purposes, whether in law, regulation or otherwise. The Glossary of Terms relating to International Standards issued by the IAASB in the *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance,*

and Related Services Pronouncements published by IFAC includes the terms defined in this ISQC. It also includes descriptions of other terms found in this ISQC to assist in common and consistent interpretation and translation.

Effective Date

10. Systems of quality control in compliance with this ISQC are required to be established by December 15, 2009.

Objective

11. The objective of the firm is to establish and maintain a system of quality control to provide it with reasonable assurance that:

- (a) The firm and its personnel comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and
- (b) Reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.

Definitions

12. In this ISQC, the following terms have the meanings attributed below:

- (a) Date of report – The date selected by the practitioner to date the report.
- (b) Engagement documentation – The record of work performed, results obtained, and conclusions the practitioner reached (terms such as “working papers” or “workpapers” are sometimes used).
- (c) Engagement partner² – The partner or other person in the firm who is responsible for the engagement and its performance, and for the report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.
- (d) Engagement quality control review – A process designed to provide an objective evaluation, on or before the date of the report, of the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report. The engagement quality control review process is for audits of financial statements of listed entities, and those other engagements, if any, for which the firm has determined an engagement quality control review is required.
- (e) Engagement quality control reviewer – A partner, other person in the firm, suitably qualified external person, or a team made up of such individuals, none of whom is part of the engagement team, with sufficient and appropriate experience and authority to objectively evaluate the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report.
- (f) Engagement team – All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform procedures on the engagement. This excludes external experts engaged by the firm or a network firm.
- (g) Firm – A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants.
- (h) Inspection – In relation to completed engagements, procedures designed to provide evidence of compliance by engagement teams with the firm’s quality control policies and procedures.
- (i) Listed entity – An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body.
- (j) Monitoring – A process comprising an ongoing consideration and evaluation of the firm’s system of quality control, including a periodic inspection of a selection of completed engagements, designed to provide the firm with reasonable assurance that its system of quality control is operating effectively.
- (k) Network firm – A firm or entity that belongs to a network.
- (l) Network – A larger structure:
 - (i) That is aimed at cooperation, and
 - (ii) That is clearly aimed at profit or cost-sharing or shares common ownership, control or management, common quality control policies and procedures, common business strategy, the use of a common brand name, or a significant part of professional resources.
- (m) Partner – Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.
- (n) Personnel – Partners and staff.
- (o) Professional standards – IAASB Engagement Standards, as defined in the IAASB’s *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, and relevant ethical requirements.
- (p) Reasonable assurance – In the context of this ISQC, a high, but not absolute, level of assurance.
- (q) Relevant ethical requirements – Ethical requirements to which the engagement team and engagement quality control reviewer are subject, which ordinarily comprise Parts A and B of the International Ethics Standards Board for Accountants’ *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code) together with national requirements that are more restrictive.
- (r) Staff – Professionals, other than partners, including any experts the firm employs.
- (s) Suitably qualified external person – An individual outside the firm with the competence and capabilities to act as an engagement partner, for example, a partner of another firm, or an employee (with appropriate experience) of either a professional accountancy body whose members may perform audits and reviews of historical financial information, or other assurance or related services engagements, or of an organization that provides relevant quality control services.

Requirements

Applying, and Complying with, Relevant Requirements

13. Personnel within the firm responsible for establishing and maintaining the firm’s system of quality control shall have an understanding of the entire text of this ISQC, including its application and other explanatory material, to understand its objective and to apply its requirements properly.

14. The firm shall comply with each requirement of this ISQC unless, in the circumstances of the firm, the requirement is not relevant to the services provided in respect of audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. (Ref: Para. A1)

15. The requirements are designed to enable the firm to achieve the objective stated in this ISQC. The proper application of the requirements is therefore expected to provide a sufficient basis for the achievement of the objective. However, because circumstances vary widely and all such circumstances cannot be anticipated, the firm shall consider whether there are particular matters or circumstances that require the firm to establish policies and procedures in addition to those required by this ISQC to meet the stated objective.

Elements of a System of Quality Control

16. The firm shall establish and maintain a system of quality control that includes policies and procedures that address each of the following elements:

- (a) Leadership responsibilities for quality within the firm.
- (b) Relevant ethical requirements.
- (c) Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements.
- (d) Human resources.
- (e) Engagement performance.
- (f) Monitoring.

17. The firm shall document its policies and procedures and communicate them to the firm’s personnel. (Ref: Para. A2–A3)

Leadership Responsibilities for Quality within the Firm

18. The firm shall establish policies and procedures designed to promote an internal culture recognizing that quality is essential in performing engagements. Such policies and procedures shall require the firm’s chief executive officer (or equivalent) or, if appropriate, the firm’s managing board of partners (or equivalent) to assume ultimate responsibility for the firm’s system of quality control. (Ref: Para. A4–A5)

19. The firm shall establish policies and procedures such that any person or persons assigned operational responsibility for the firm's system of quality control by the firm's chief executive officer or managing board of partners has sufficient and appropriate experience and ability, and the necessary authority, to assume that responsibility. (Ref: Para. A6)

Relevant Ethical Requirements

20. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that the firm and its personnel comply with relevant ethical requirements. (Ref: Para. A7–A10)

Independence

21. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that the firm, its personnel and, where applicable, others subject to independence requirements (including network firm personnel) maintain independence where required by relevant ethical requirements. Such policies and procedures shall enable the firm to: (Ref: Para. A10)

- (a) Communicate its independence requirements to its personnel and, where applicable, others subject to them; and
- (b) Identify and evaluate circumstances and relationships that create threats to independence, and to take appropriate action to eliminate those threats or reduce them to an acceptable level by applying safeguards, or, if considered appropriate, to withdraw from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

22. Such policies and procedures shall require: (Ref: Para. A10)

- (a) Engagement partners to provide the firm with relevant information about client engagements, including the scope of services, to enable the firm to evaluate the overall impact, if any, on independence requirements;
- (b) Personnel to promptly notify the firm of circumstances and relationships that create a threat to independence so that appropriate action can be taken; and
- (c) The accumulation and communication of relevant information to appropriate personnel so that:
 - (i) The firm and its personnel can readily determine whether they satisfy independence requirements;
 - (ii) The firm can maintain and update its records relating to independence; and
 - (iii) The firm can take appropriate action regarding identified threats to independence that are not at an acceptable level.

23. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that it is notified of breaches of independence requirements, and to enable it to take appropriate actions to resolve such situations. The policies and procedures shall include requirements for: (Ref: Para. A10)

- (a) Personnel to promptly notify the firm of independence breaches of which they become aware;
- (b) The firm to promptly communicate identified breaches of these policies and procedures to:
 - (i) The engagement partner who, with the firm, needs to address the breach; and
 - (ii) Other relevant personnel in the firm and, where appropriate, the network, and those subject to the independence requirements who need to take appropriate action; and
- (c) Prompt communication to the firm, if necessary, by the engagement partner and the other individuals referred to in subparagraph 23(b)(ii) of the actions taken to resolve the matter, so that the firm can determine whether it should take further action.

24. At least annually, the firm shall obtain written confirmation of compliance with its policies and procedures on independence from all firm personnel required to be independent by relevant ethical requirements. (Ref: Para. A10–A11)

25. The firm shall establish policies and procedures: (Ref: Para. A10)

- (a) Setting out criteria for determining the need for safeguards to reduce the familiarity threat to an acceptable level when using the same senior personnel on an assurance engagement over a long period of time; and
- (b) Requiring, for audits of financial statements of listed entities, the rotation of the engagement partner and the individuals responsible for engagement quality control review, and, where applicable, others subject to rotation requirements, after a specified period in compliance with relevant ethical requirements. (Ref: Para. A12–A17)

Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements

26. The firm shall establish policies and procedures for the acceptance and continuance of client relationships and specific engagements, designed to provide the firm with reasonable assurance that it will only undertake or continue relationships and engagements where the firm:

- (a) Is competent to perform the engagement and has the capabilities, including time and resources, to do so; (Ref: Para. A18, A23)
- (b) Can comply with relevant ethical requirements; and
- (c) Has considered the integrity of the client, and does not have information that would lead it to conclude that the client lacks integrity. (Ref: Para. A19–A20, A23)

27. Such policies and procedures shall require:

- (a) The firm to obtain such information as it considers necessary in the circumstances before accepting an engagement with a new client, when deciding whether to continue an existing engagement, and when considering acceptance of a new engagement with an existing client. (Ref: Para. A21, A23)
- (b) If a potential conflict of interest is identified in accepting an engagement from a new or an existing client, the firm to determine whether it is appropriate to accept the engagement.
- (c) If issues have been identified, and the firm decides to accept or continue the client relationship or a specific engagement, the firm to document how the issues were resolved.

28. The firm shall establish policies and procedures on continuing an engagement and the client relationship, addressing the circumstances where the firm obtains information that would have caused it to decline the engagement had that information been available earlier. Such policies and procedures shall include consideration of:

- (a) The professional and legal responsibilities that apply to the circumstances, including whether there is a requirement for the firm to report to the person or persons who made the appointment or, in some cases, to regulatory authorities; and
- (b) The possibility of withdrawing from the engagement or from both the engagement and the client relationship. (Ref: Para. A22–A23)

Human Resources

29. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that it has sufficient personnel with the competence, capabilities, and commitment to ethical principles necessary to:

- (a) Perform engagements in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and
- (b) Enable the firm or engagement partners to issue reports that are appropriate in the circumstances. (Ref: Para. A24–A29)

Assignment of Engagement Teams

30. The firm shall assign responsibility for each engagement to an engagement partner and shall establish policies and procedures requiring that:

- (a) The identity and role of the engagement partner are communicated to key members of client management and those charged with governance;
- (b) The engagement partner has the appropriate competence, capabilities, and authority to perform the role; and
- (c) The responsibilities of the engagement partner are clearly defined and communicated to that partner. (Ref: Para. A30)

31. The firm shall also establish policies and procedures to assign appropriate personnel with the necessary competence, and capabilities to:

- (a) Perform engagements in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and
- (b) Enable the firm or engagement partners to issue reports that are appropriate in the circumstances. (Ref: Para. A31)

Engagement Performance

32. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that engagements are performed in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and that the firm or the engagement partner issue reports that are appropriate in the circumstances. Such policies and procedures shall include:

- (a) Matters relevant to promoting consistency in the quality of engagement performance; (Ref: Para. A32–A33)
- (b) Supervision responsibilities; and (Ref: Para. A34)
- (c) Review responsibilities. (Ref: Para. A35)

33. The firm's review responsibility policies and procedures shall be determined on the basis that work of less experienced team members is reviewed by more experienced engagement team members.

Consultation

34. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that:

- (a) Appropriate consultation takes place on difficult or contentious matters;
- (b) Sufficient resources are available to enable appropriate consultation to take place;
- (c) The nature and scope of, and conclusions resulting from, such consultations are documented and are agreed by both the individual seeking consultation and the individual consulted; and
- (d) Conclusions resulting from consultations are implemented. (Ref: Para. A36–A40)

Engagement Quality Control Review

35. The firm shall establish policies and procedures requiring, for appropriate engagements, an engagement quality control review that provides an objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team and the conclusions reached in formulating the report. Such policies and procedures shall:

- (a) Require an engagement quality control review for all audits of financial statements of listed entities;
- (b) Set out criteria against which all other audits and reviews of historical financial information and other assurance and related services engagements shall be evaluated to determine whether an engagement quality control review should be performed; and (Ref: Para. A41)
- (c) Require an engagement quality control review for all engagements, if any, meeting the criteria established in compliance with subparagraph 35(b).

36. The firm shall establish policies and procedures setting out the nature, timing and extent of an engagement quality control review. Such policies and procedures shall require that the engagement report not be dated until the completion of the engagement quality control review. (Ref: Para. A42–A43)

37. The firm shall establish policies and procedures to require the engagement quality control review to include:

- (a) Discussion of significant matters with the engagement partner;
- (b) Review of the financial statements or other subject matter information and the proposed report;
- (c) Review of selected engagement documentation relating to significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached; and
- (d) Evaluation of the conclusions reached in formulating the report and consideration of whether the proposed report is appropriate. (Ref: Para. A44)

38. For audits of financial statements of listed entities, the firm shall establish policies and procedures to require the engagement quality control review to also include consideration of the following:

- (a) The engagement team's evaluation of the firm's independence in relation to the specific engagement;
- (b) Whether appropriate consultation has taken place on matters involving differences of opinion or other difficult or contentious matters, and the conclusions arising from those consultations; and
- (c) Whether documentation selected for review reflects the work performed in relation to the significant judgments and supports the conclusions reached. (Ref: Para. A45–A46)

Criteria for the Eligibility of Engagement Quality Control Reviewers

39. The firm shall establish policies and procedures to address the appointment of engagement quality control reviewers and establish their eligibility through:

- (a) The technical qualifications required to perform the role, including the necessary experience and authority; and (Ref: Para. A47)
- (b) The degree to which an engagement quality control reviewer can be consulted on the engagement without compromising the reviewer's objectivity. (Ref: Para. A48)

40. The firm shall establish policies and procedures designed to maintain the objectivity of the engagement quality control reviewer. (Ref: Para. A49–A51)

41. The firm's policies and procedures shall provide for the replacement of the engagement quality control reviewer where the reviewer's ability to perform an objective review may be impaired.

Documentation of the Engagement Quality Control Review

42. The firm shall establish policies and procedures on documentation of the engagement quality control review which require documentation that:

- (a) The procedures required by the firm's policies on engagement quality control review have been performed;
- (b) The engagement quality control review has been completed on or before the date of the report; and
- (c) The reviewer is not aware of any unresolved matters that would cause the reviewer to believe that the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached were not appropriate.

Differences of Opinion

43. The firm shall establish policies and procedures for dealing with and resolving differences of opinion within the engagement team, with those consulted and, where applicable, between the engagement partner and the engagement quality control reviewer. (Ref: Para. A52–A53)

44. Such policies and procedures shall require that:

- (a) Conclusions reached be documented and implemented; and
- (b) The report not be dated until the matter is resolved.

Engagement Documentation

Completion of the assembly of final engagement files

45. The firm shall establish policies and procedures for engagement teams to complete the assembly of final engagement files on a timely basis after the engagement reports have been finalized. (Ref: Para. A54–A55)

Confidentiality, safe custody, integrity, accessibility and retrievability of engagement documentation

46. The firm shall establish policies and procedures designed to maintain the confidentiality, safe custody, integrity, accessibility and retrievability of engagement documentation. (Ref: Para. A56–A59)

Retention of engagement documentation

47. The firm shall establish policies and procedures for the retention of engagement documentation for a period sufficient to meet the needs of the firm or as required by law or regulation. (Ref: Para. A60–A63)

Monitoring

Monitoring the firm's quality control policies and procedures

48. The firm shall establish a monitoring process designed to provide it with reasonable assurance that the policies and procedures relating to the system of quality control are relevant, adequate, and operating effectively. This process shall:

- (a) Include an ongoing consideration and evaluation of the firm's system of quality control including, on a cyclical basis, inspection of at least one completed engagement for each engagement partner;
- (b) Require responsibility for the monitoring process to be assigned to a partner or partners or other persons with sufficient and appropriate experience and authority in the firm to assume that responsibility; and
- (c) Require that those performing the engagement or the engagement quality control review are not involved in inspecting the engagement. (Ref: Para. A64–A68)

Evaluating, Communicating and Remedying Identified Deficiencies

49. The firm shall evaluate the effect of deficiencies noted as a result of the monitoring process and determine whether they are either:

- (a) Instances that do not necessarily indicate that the firm's system of quality control is insufficient to provide it with reasonable assurance that it complies with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and that the reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances; or
- (b) Systemic, repetitive or other significant deficiencies that require prompt corrective action.

50. The firm shall communicate to relevant engagement partners and other appropriate personnel deficiencies noted as a result of the monitoring process and recommendations for appropriate remedial action. (Ref: Para. A69)

51. Recommendations for appropriate remedial actions for deficiencies noted shall include one or more of the following:

- (a) Taking appropriate remedial action in relation to an individual engagement or member of personnel;
- (b) The communication of the findings to those responsible for training and professional development;
- (c) Changes to the quality control policies and procedures; and
- (d) Disciplinary action against those who fail to comply with the policies and procedures of the firm, especially those who do so repeatedly.

52. The firm shall establish policies and procedures to address cases where the results of the monitoring procedures indicate that a report may be inappropriate or that procedures were omitted during the performance of the engagement. Such policies and procedures shall require the firm to determine what further action is appropriate to comply with relevant professional standards and applicable legal and regulatory requirements and to consider whether to obtain legal advice.

53. The firm shall communicate at least annually the results of the monitoring of its system of quality control to engagement partners and other appropriate individuals within the firm, including the firm's chief executive officer or, if appropriate, its managing board of partners. This communication shall be sufficient to enable the firm and these individuals to take prompt and appropriate action where necessary in accordance with their defined roles and responsibilities. Information communicated shall include the following:

- (a) A description of the monitoring procedures performed.
- (b) The conclusions drawn from the monitoring procedures.
- (c) Where relevant, a description of systemic, repetitive or other significant deficiencies and of the actions taken to resolve or amend those deficiencies.

54. Some firms operate as part of a network and, for consistency, may implement some of their monitoring procedures on a network basis. Where firms within a network operate under common monitoring policies and procedures designed to comply with this ISQC, and these firms place reliance on such a monitoring system, the firm's policies and procedures shall require that:

- (a) At least annually, the network communicate the overall scope, extent and results of the monitoring process to appropriate individuals within the network firms; and
- (b) The network communicate promptly any identified deficiencies in the system of quality control to appropriate individuals within the relevant network firm or firms so that the necessary action can be taken, in order that engagement partners in the network firms can rely on the results of the monitoring process implemented within the network, unless the firms or the network advise otherwise.

Complaints and Allegations

55. The firm shall establish policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that it deals appropriately with:

- (a) Complaints and allegations that the work performed by the firm fails to comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and
- (b) Allegations of non-compliance with the firm's system of quality control. As part of this process, the firm shall establish clearly defined channels for firm personnel to raise any concerns in a manner that enables them to come forward without fear of reprisals. (Ref: Para. A70)

56. If during the investigations into complaints and allegations, deficiencies in the design or operation of the firm's quality control policies and procedures or non-compliance with the firm's system of quality control by an individual or individuals are identified, the firm shall take appropriate actions as set out in paragraph 51. (Ref: Para. A71–A72)

Documentation of the System of Quality Control

57. The firm shall establish policies and procedures requiring appropriate documentation to provide evidence of the operation of each element of its system of quality control. (Ref: Para. A73–A75)

58. The firm shall establish policies and procedures that require retention of documentation for a period of time sufficient to permit those performing monitoring procedures to evaluate the firm's compliance with its system of quality control, or for a longer period if required by law or regulation.

59. The firm shall establish policies and procedures requiring documentation of complaints and allegations and the responses to them.

Application and Other Explanatory Material Applying, and Complying with, Relevant Requirements

Considerations Specific to Smaller Firms (Ref: Para. 14)

A1. This ISQC does not call for compliance with requirements that are not relevant, for example, in the circumstances of a sole practitioner with no staff. Requirements in this ISQC such as those for policies and procedures for the assignment of appropriate personnel to the engagement team (see paragraph 31), for review responsibilities (see paragraph 33), and for the annual communication of the results of monitoring to engagement partners within the firm (see paragraph 53) are not relevant in the absence of staff.

Elements of a System of Quality Control (Ref: Para. 17)

A2. In general, communication of quality control policies and procedures to firm personnel includes a description of the quality control policies and procedures and the objectives they are designed to achieve, and the message that each individual has a personal responsibility for quality and is expected to comply with these policies and procedures. Encouraging firm personnel to communicate their views or concerns on quality control matters recognizes the importance of obtaining feedback on the firm's system of quality control.

Considerations Specific to Smaller Firms

A3. Documentation and communication of policies and procedures for smaller firms may be less formal and extensive than for larger firms.

Leadership Responsibilities for Quality within the Firm

Promoting an Internal Culture of Quality (Ref: Para. 18)

A4. The firm's leadership and the examples it sets significantly influence the internal culture of the firm. The promotion of a quality-oriented internal culture depends on clear, consistent and frequent actions and messages from all levels of the firm's management that emphasize the firm's quality control policies and procedures, and the requirement to:

- (a) perform work that complies with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and

(b) issue reports that are appropriate in the circumstances. Such actions and messages encourage a culture that recognizes and rewards high quality work. These actions and messages may be communicated by, but are not limited to, training seminars, meetings, formal or informal dialogue, mission statements, newsletters, or briefing memoranda. They may be incorporated in the firm's internal documentation and training materials, and in partner and staff appraisal procedures such that they will support and reinforce the firm's view on the importance of quality and how, practically, it is to be achieved.

A5. Of particular importance in promoting an internal culture based on quality is the need for the firm's leadership to recognize that the firm's business strategy is subject to the overriding requirement for the firm to achieve quality in all the engagements that the firm performs. Promoting such an internal culture includes:

- (a) Establishment of policies and procedures that address performance evaluation, compensation, and promotion (including incentive systems) with regard to its personnel, in order to demonstrate the firm's overriding commitment to quality;
- (b) Assignment of management responsibilities so that commercial considerations do not override the quality of work performed; and
- (c) Provision of sufficient resources for the development, documentation and support of its quality control policies and procedures.

Assigning Operational Responsibility for the Firm's System of Quality Control (Ref: Para. 19)

A6. Sufficient and appropriate experience and ability enables the person or persons responsible for the firm's system of quality control to identify and understand quality control issues and to develop appropriate policies and procedures. Necessary authority enables the person or persons to implement those policies and procedures.

Relevant Ethical Requirements

Compliance with Relevant Ethical Requirements (Ref: Para. 20)

A7. The IESBA Code establishes the fundamental principles of professional ethics, which include:

- (a) Integrity;
- (b) Objectivity;
- (c) Professional competence and due care;
- (d) Confidentiality; and
- (e) Professional behavior.

A8. Part B of the IESBA Code illustrates how the conceptual framework is to be applied in specific situations. It provides examples of safeguards that may be appropriate to address threats to compliance with the fundamental principles and also provides examples of situations where safeguards are not available to address the threats.

A9. The fundamental principles are reinforced in particular by:

- The leadership of the firm;
- Education and training;
- Monitoring; and
- A process for dealing with non-compliance.

Definition of "Firm," "Network" and "Network Firm" (Ref: Para. 20–25)

A10. The definitions of "firm," "network" or "network firm" in relevant ethical requirements may differ from those set out in this ISQC.

For example, the IESBA Code defines the "firm" as:

- (a) A sole practitioner, partnership or corporation of professional accountants;
- (b) An entity that controls such parties through ownership, management or other means; and
- (c) An entity controlled by such parties through ownership, management or other means.

The IESBA Code also provides guidance in relation to the terms "network" and "network firm."

In complying with the requirements in paragraphs 20–25, the definitions used in the relevant ethical requirements apply in so far as is necessary to interpret those ethical requirements.

Written Confirmation (Ref: Para. 24)

A11. Written confirmation may be in paper or electronic form. By obtaining confirmation and taking appropriate action on information indicating noncompliance, the firm demonstrates the importance that it attaches to independence and makes the issue current for, and visible to, its personnel.

Familiarity Threat (Ref: Para. 25)

A12. The IESBA Code discusses the familiarity threat that may be created by using the same senior personnel on an assurance engagement over a long period of time and the safeguards that might be appropriate to address such threats.

A13. Determining appropriate criteria to address familiarity threat may include matters such as:

- The nature of the engagement, including the extent to which it involves a matter of public interest; and
- The length of service of the senior personnel on the engagement.

Examples of safeguards include rotating the senior personnel or requiring an engagement quality control review.

A14. The IESBA Code recognizes that the familiarity threat is particularly relevant in the context of financial statement audits of listed entities. For these audits, the IESBA Code requires the rotation of the key audit partner after a pre-defined period, normally no more than seven years, and provides related standards and guidance. National requirements may establish shorter rotation periods.

Considerations specific to public sector audit organizations

A15. Statutory measures may provide safeguards for the independence of public sector auditors. However, threats to independence may still exist regardless of any statutory measures designed to protect it. Therefore, in establishing the policies and procedures required by paragraphs 20–25, the public sector auditor may have regard to the public sector mandate and address any threats to independence in that context.

A16. Listed entities as referred to in paragraphs 25 and A14 are not common in the public sector. However, there may be other public sector entities that are significant due to size, complexity or public interest aspects, and which consequently have a wide range of stakeholders. Therefore, there may be instances when a firm determines, based on its quality control policies and procedures, that a public sector entity is significant for the purposes of expanded quality control procedures.

A17. In the public sector, legislation may establish the appointments and terms of office of the auditor with engagement partner responsibility. As a result, it may not be possible to comply strictly with the engagement partner rotation requirements envisaged for listed entities. Nonetheless, for public sector entities considered significant, as noted in paragraph A16, it may be in the public interest for public sector audit organizations to establish policies and procedures to promote compliance with the spirit of rotation of engagement partner responsibility.

Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements

Competence, Capabilities, and Resources (Ref: Para. 26(a))

A18. Consideration of whether the firm has the competence, capabilities, and resources to undertake a new engagement from a new or an existing client involves reviewing the specific requirements of the engagement and the existing partner and staff profiles at all relevant levels, and including whether:

- Firm personnel have knowledge of relevant industries or subject matters;
- Firm personnel have experience with relevant regulatory or reporting requirements, or the ability to gain the necessary skills and knowledge effectively;
- The firm has sufficient personnel with the necessary competence and capabilities;
- Experts are available, if needed;
- Individuals meeting the criteria and eligibility requirements to perform engagement quality control review are available, where applicable; and

- The firm is able to complete the engagement within the reporting deadline.

Integrity of Client (Ref: Para. 26(c))

A19. With regard to the integrity of a client, matters to consider include, for example:

- The identity and business reputation of the client's principal owners, key management, and those charged with its governance.
- The nature of the client's operations, including its business practices.
- Information concerning the attitude of the client's principal owners, key management and those charged with its governance towards such matters as aggressive interpretation of accounting standards and the internal control environment.
- Whether the client is aggressively concerned with maintaining the firm's fees as low as possible.
- Indications of an inappropriate limitation in the scope of work.
- Indications that the client might be involved in money laundering or other criminal activities.
- The reasons for the proposed appointment of the firm and nonreappointment of the previous firm.
- The identity and business reputation of related parties.

The extent of knowledge a firm will have regarding the integrity of a client will generally grow within the context of an ongoing relationship with that client.

A20. Sources of information on such matters obtained by the firm may include the following:

- Communications with existing or previous providers of professional accountancy services to the client in accordance with relevant ethical requirements, and discussions with other third parties.
- Inquiry of other firm personnel or third parties such as bankers, legal counsel and industry peers.
- Background searches of relevant databases.

Continuance of Client Relationship (Ref: Para. 27(a))

A21. Deciding whether to continue a client relationship includes consideration of significant matters that have arisen during the current or previous engagements, and their implications for continuing the relationship. For example, a client may have started to expand its business operations into an area where the firm does not possess the necessary expertise.

Withdrawal (Ref: Para. 28)

A22. Policies and procedures on withdrawal from an engagement or from both the engagement and the client relationship address issues that include the following:

- Discussing with the appropriate level of the client's management and those charged with its governance the appropriate action that the firm might take based on the relevant facts and circumstances.
- If the firm determines that it is appropriate to withdraw, discussing with the appropriate level of the client's management and those charged with its governance withdrawal from the engagement or from both the engagement and the client relationship, and the reasons for the withdrawal.
- Considering whether there is a professional, legal or regulatory requirement for the firm to remain in place, or for the firm to report the withdrawal from the engagement, or from both the engagement and the client relationship, together with the reasons for the withdrawal, to regulatory authorities.
- Documenting significant matters, consultations, conclusions and the basis for the conclusions.

Considerations Specific to Public Sector Audit Organizations (Ref: Para. 26–28)

A23. In the public sector, auditors may be appointed in accordance with statutory procedures. Accordingly, certain of the requirements and considerations regarding the acceptance and continuance of client relationships and specific engagements as set out paragraphs 26–28 and A18–A22 may not be relevant. Nonetheless, establishing policies and procedures as described may provide valuable information to public sector auditors in performing risk assessments and in carrying out reporting responsibilities.

Human Resources (Ref: Para. 29)

A24. Personnel issues relevant to the firm's policies and procedures related to human resources include, for example:

- Recruitment.
- Performance evaluation.
- Capabilities, including time to perform assignments.
- Competence.
- Career development.
- Promotion.
- Compensation.
- The estimation of personnel needs.

Effective recruitment processes and procedures help the firm select individuals of integrity who have the capacity to develop the competence and capabilities necessary to perform the firm's work and possess the appropriate characteristics to enable them to perform competently.

A25. Competence can be developed through a variety of methods, including the following:

- Professional education.
- Continuing professional development, including training.
- Work experience.
- Coaching by more experienced staff, for example, other members of the engagement team.
- Independence education for personnel who are required to be independent.

A26. The continuing competence of the firm's personnel depends to a significant extent on an appropriate level of continuing professional development so that personnel maintain their knowledge and capabilities. Effective policies and procedures emphasize the need for continuing training for all levels of firm personnel, and provide the necessary training resources and assistance to enable personnel to develop and maintain the required competence and capabilities.

A27. The firm may use a suitably qualified external person, for example, when internal technical and training resources are unavailable.

A28. Performance evaluation, compensation and promotion procedures give due recognition and reward to the development and maintenance of competence and commitment to ethical principles. Steps a firm may take in developing and maintaining competence and commitment to ethical principles include:

- Making personnel aware of the firm's expectations regarding performance and ethical principles;
- Providing personnel with evaluation of, and counseling on, performance, progress and career development; and
- Helping personnel understand that advancement to positions of greater responsibility depends, among other things, upon performance quality and adherence to ethical principles, and that failure to comply with the firm's policies and procedures may result in disciplinary action.

Considerations Specific to Smaller Firms

A29. The size and circumstances of the firm will influence the structure of the firm's performance evaluation process. Smaller firms, in particular, may employ less formal methods of evaluating the performance of their personnel.

Assignment of Engagement Teams

Engagement Partners (Ref: Para. 30)

A30. Policies and procedures may include systems to monitor the workload and availability of engagement partners so as to enable these individuals to have sufficient time to adequately discharge their responsibilities.

Engagement Teams (Ref: Para. 31)

A31. The firm's assignment of engagement teams and the determination of the level of supervision required, include for example, consideration of the engagement team's:

- Understanding of, and practical experience with, engagements of a similar nature and complexity through appropriate training and participation;
- Understanding of professional standards and applicable legal and regulatory requirements;
- Technical knowledge and expertise, including knowledge of relevant information technology;
- Knowledge of relevant industries in which the clients operate;
- Ability to apply professional judgment; and
- Understanding of the firm's quality control policies and procedures.

Engagement Performance

Consistency in the Quality of Engagement Performance (Ref: Para. 32(a))

A32. The firm promotes consistency in the quality of engagement performance through its policies and procedures. This is often accomplished through written or electronic manuals, software tools or other forms of standardized documentation, and industry or subject matter-specific guidance materials.

Matters addressed may include:

- How engagement teams are briefed on the engagement to obtain an understanding of the objectives of their work.
- Processes for complying with applicable engagement standards.
- Processes of engagement supervision, staff training and coaching.
- Methods of reviewing the work performed, the significant judgments made and the form of report being issued.
- Appropriate documentation of the work performed and of the timing and extent of the review.
- Processes to keep all policies and procedures current.

A33. Appropriate teamwork and training assist less experienced members of the engagement team to clearly understand the objectives of the assigned work.

Supervision (Ref: Para. 32(b))

A34. Engagement supervision includes the following:

- Tracking the progress of the engagement;
- Considering the competence and capabilities of individual members of the engagement team, whether they have sufficient time to carry out their work, whether they understand their instructions and whether the work is being carried out in accordance with the planned approach to the engagement;
- Addressing significant matters arising during the engagement, considering their significance and modifying the planned approach appropriately; and
- Identifying matters for consultation or consideration by more experienced engagement team members during the engagement.

Review (Ref: Para. 32(c))

A35. A review consists of consideration of whether:

- The work has been performed in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements;
- Significant matters have been raised for further consideration;
- Appropriate consultations have taken place and the resulting conclusions have been documented and implemented;
- There is a need to revise the nature, timing and extent of work performed;
- The work performed supports the conclusions reached and is appropriately documented;
- The evidence obtained is sufficient and appropriate to support the report; and
- The objectives of the engagement procedures have been achieved.

Consultation (Ref: Para. 34)

A36. Consultation includes discussion at the appropriate professional level, with individuals within or outside the firm who have specialized expertise.

A37. Consultation uses appropriate research resources as well as the collective experience and technical expertise of the firm. Consultation helps to promote quality and improves the application of professional judgment.

Appropriate recognition of consultation in the firm's policies and procedures helps to promote a culture in which consultation is recognized as a strength and encourages personnel to consult on difficult or contentious matters.

A38. Effective consultation on significant technical, ethical and other matters within the firm or, where applicable, outside the firm can be achieved when those consulted:

- Are given all the relevant facts that will enable them to provide informed advice; and
- Have appropriate knowledge, seniority and experience, and when conclusions resulting from consultations are appropriately documented and implemented.

A39. Documentation of consultations with other professionals that involve difficult or contentious matters that is sufficiently complete and detailed contributes to an understanding of:

- The issue on which consultation was sought; and
- The results of the consultation, including any decisions taken, the basis for those decisions and how they were implemented.

Considerations Specific to Smaller Firms

A40. A firm needing to consult externally, for example, a firm without appropriate internal resources, may take advantage of advisory services provided by:

- Other firms;
- Professional and regulatory bodies; or
- Commercial organizations that provide relevant quality control services.

Before contracting for such services, consideration of the competence and capabilities of the external provider helps the firm to determine whether the external provider is suitably qualified for that purpose.

Engagement Quality Control Review

Criteria for an Engagement Quality Control Review (Ref: Para. 35(b))

A41. Criteria for determining which engagements, other than audits of financial statements of listed entities, are to be subject to an engagement quality control review may include, for example:

- The nature of the engagement, including the extent to which it involves a matter of public interest.
- The identification of unusual circumstances or risks in an engagement or class of engagements.
- Whether laws or regulations require an engagement quality control review.

Nature, Timing and Extent of the Engagement Quality Control Review (Ref: Para. 36–37)

A42. The engagement report is not dated until the completion of the engagement quality control review. However, documentation of the engagement quality control review may be completed after the date of the report.

A43. Conducting the engagement quality control review in a timely manner at appropriate stages during the engagement allows significant matters to be promptly resolved to the engagement quality control reviewer's satisfaction on or before the date of the report.

A44. The extent of the engagement quality control review may depend, among other things, on the complexity of the engagement, whether the entity is a listed entity, and the risk that the report might not be appropriate in the circumstances. The performance of an engagement quality control review does not reduce the responsibilities of the engagement partner.

Engagement Quality Control Review of a Listed Entity (Ref: Para. 38)

A45. Other matters relevant to evaluating the significant judgments made by the engagement team that may be considered in an engagement quality control review of an audit of financial statements of a listed entity include:

- Significant risks identified during the engagement and the responses to those risks.
- Judgments made, particularly with respect to materiality and significant risks.
- The significance and disposition of corrected and uncorrected misstatements identified during the engagement.
- The matters to be communicated to management and those charged with governance and, where applicable, other parties such as regulatory bodies.

These other matters, depending on the circumstances, may also be applicable for engagement quality control reviews for audits of the financial statements of other entities as well as reviews of financial statements and other assurance and related services engagements.

Considerations specific to public sector audit organizations

A46. Although not referred to as listed entities, as described in paragraph A16, certain public sector entities may be of sufficient significance to warrant performance of an engagement quality control review.

Criteria for the Eligibility of Engagement Quality Control Reviewers

Sufficient and Appropriate Technical Expertise, Experience and Authority (Ref: Para. 39(a))

A47. What constitutes sufficient and appropriate technical expertise, experience and authority depends on the circumstances of the engagement. For example, the engagement quality control reviewer for an audit of the financial statements of a listed entity is likely to be an individual with sufficient and appropriate experience and authority to act as an audit engagement partner on audits of financial statements of listed entities.

Consultation with the Engagement Quality Control Reviewer (Ref: Para. 39(b))

A48. The engagement partner may consult the engagement quality control reviewer during the engagement, for example, to establish that a judgment made by the engagement partner will be acceptable to the engagement quality control reviewer. Such consultation avoids identification of differences of opinion at a late stage of the engagement and need not compromise the engagement quality control reviewer's eligibility to perform the role. Where the nature and extent of the consultations become significant the reviewer's objectivity may be compromised unless care is taken by both the engagement team and the reviewer to maintain the reviewer's objectivity. Where this is not possible, another individual within the firm or a suitably qualified external person may be appointed to take on the role of either the engagement quality control reviewer or the person to be consulted on the engagement.

Objectivity of the Engagement Quality Control Reviewer (Ref: Para. 40)

A49. The firm is required to establish policies and procedures designed to maintain objectivity of the engagement quality control reviewer. Accordingly, such policies and procedures provide that the engagement quality control reviewer:

- Where practicable, is not selected by the engagement partner;
- Does not otherwise participate in the engagement during the period of review;
- Does not make decisions for the engagement team; and
- Is not subject to other considerations that would threaten the reviewer's objectivity.

Considerations specific to smaller firms

A50. It may not be practicable, in the case of firms with few partners, for the engagement partner not to be involved in selecting the engagement quality control reviewer. Suitably qualified external persons may be contracted where sole practitioners or small firms identify engagements requiring engagement quality control reviews. Alternatively, some sole practitioners or small firms may wish to use other firms to facilitate engagement quality control reviews.

Where the firm contracts suitably qualified external persons, the requirements in paragraphs 39–41 and guidance in paragraphs A47–A48 apply.

Considerations specific to public sector audit organizations

A51. In the public sector, a statutorily appointed auditor (for example, an Auditor General, or other suitably qualified person appointed on behalf of the Auditor General) may act in a role equivalent to that of engagement partner with overall responsibility for public sector audits. In such circumstances, where applicable, the selection of the engagement quality control reviewer includes consideration of the need for independence from the audited entity and the ability of the engagement quality control reviewer to provide an objective evaluation.

Differences of Opinion (Ref: Para. 43)

A52. Effective procedures encourage identification of differences of opinion at an early stage, provide clear guidelines as to the successive steps to be taken thereafter, and require documentation regarding the resolution of the differences and the implementation of the conclusions reached.

A53. Procedures to resolve such differences may include consulting with another practitioner or firm, or a professional or regulatory body.

Engagement Documentation

Completion of the Assembly of Final Engagement Files (Ref: Para. 45)

A54. Law or regulation may prescribe the time limits by which the assembly of final engagement files for specific types of engagement is to be completed. Where no such time limits are prescribed in law or regulation, paragraph 45 requires the firm to establish time limits that reflect the need to complete the assembly of final engagement files on a timely basis. In the case of an audit, for example, such a time limit would ordinarily not be more than 60 days after the date of the auditor's report.

A55. Where two or more different reports are issued in respect of the same subject matter information of an entity, the firm's policies and procedures relating to time limits for the assembly of final engagement files address each report as if it were for a separate engagement. This may, for example, be the case when the firm issues an auditor's report on a component's financial information for group consolidation purposes and, at a subsequent date, an auditor's report on the same financial information for statutory purposes.

Confidentiality, Safe Custody, Integrity, Accessibility and Retrievability of Engagement Documentation (Ref: Para. 46)

A56. Relevant ethical requirements establish an obligation for the firm's personnel to observe at all times the confidentiality of information contained in engagement documentation, unless specific client authority has been given to disclose information, or there is a legal or professional duty to do so. Specific laws or regulations may impose additional obligations on the firm's personnel to maintain client confidentiality, particularly where data of a personal nature are concerned.

A57. Whether engagement documentation is in paper, electronic or other media, the integrity, accessibility or retrievability of the underlying data may be compromised if the documentation could be altered, added to or deleted without the firm's knowledge, or if it could be permanently lost or damaged. Accordingly, controls that the firm designs and implements to avoid unauthorized alteration or loss of engagement documentation may include those that:

- Enable the determination of when and by whom engagement documentation was created, changed or reviewed;
- Protect the integrity of the information at all stages of the engagement, especially when the information is shared within the engagement team or transmitted to other parties via the Internet;
- Prevent unauthorized changes to the engagement documentation; and
- Allow access to the engagement documentation by the engagement team and other authorized parties as necessary to properly discharge their responsibilities.

A58. Controls that the firm designs and implements to maintain the confidentiality, safe custody, integrity, accessibility and retrievability of engagement documentation may include the following:

- The use of a password among engagement team members to restrict access to electronic engagement documentation to authorized users.
- Appropriate back-up routines for electronic engagement documentation at appropriate stages during the engagement.
- Procedures for properly distributing engagement documentation to the team members at the start of the engagement, processing it during engagement, and collating it at the end of engagement.
- Procedures for restricting access to, and enabling proper distribution and confidential storage of, hardcopy engagement documentation.

A59. For practical reasons, original paper documentation may be electronically scanned for inclusion in engagement files. In such cases, the firm's procedures designed to maintain the integrity, accessibility, and retrievability of the documentation may include requiring the engagement teams to:

- Generate scanned copies that reflect the entire content of the original paper documentation, including manual signatures, cross-references and annotations;
- Integrate the scanned copies into the engagement files, including indexing and signing off on the scanned copies as necessary; and
- Enable the scanned copies to be retrieved and printed as necessary. There may be legal, regulatory or other reasons for a firm to retain original paper documentation that has been scanned.

Retention of Engagement Documentation (Ref: Para. 47)

A60. The needs of the firm for retention of engagement documentation, and the period of such retention, will vary with the nature of the engagement and the firm's circumstances, for example, whether the engagement documentation is needed to provide a record of matters of continuing significance to future engagements. The retention period may also depend on other factors, such as whether local law or regulation prescribes specific retention periods for certain types of engagements, or whether there are generally accepted retention periods in the jurisdiction in the absence of specific legal or regulatory requirements.

A61. In the specific case of audit engagements, the retention period would ordinarily be no shorter than five years from the date of the auditor's report, or, if later, the date of the group auditor's report.

A62. Procedures that the firm adopts for retention of engagement documentation include those that enable the requirements of paragraph 47 to be met during the retention period, for example to:

- Enable the retrieval of, and access to, the engagement documentation during the retention period, particularly in the case of electronic documentation since the underlying technology may be upgraded or changed over time;
- Provide, where necessary, a record of changes made to engagement documentation after the engagement files have been completed; and
- Enable authorized external parties to access and review specific engagement documentation for quality control or other purposes.

Ownership of engagement documentation

A63. Unless otherwise specified by law or regulation, engagement documentation is the property of the firm. The firm may, at its discretion, make portions of, or extracts from, engagement documentation available to clients, provided such disclosure does not undermine the validity of the work performed, or, in the case of assurance engagements, the independence of the firm or its personnel.

Monitoring

Monitoring the Firm's Quality Control Policies and Procedures (Ref: Para. 48)

A64. The purpose of monitoring compliance with quality control policies and procedures is to provide an evaluation of:

- Adherence to professional standards and applicable legal and regulatory requirements;
- Whether the system of quality control has been appropriately designed and effectively implemented; and
- Whether the firm's quality control policies and procedures have been appropriately applied, so that reports that are issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.

A65. Ongoing consideration and evaluation of the system of quality control include matters such as the following:

- Analysis of:
 - New developments in professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and how they are reflected in the firm's policies and procedures where appropriate;
 - Written confirmation of compliance with policies and procedures on independence;
 - Continuing professional development, including training; and
 - Decisions related to acceptance and continuance of client relationships and specific engagements.
- Determination of corrective actions to be taken and improvements to be made in the system, including the provision of feedback into the firm's policies and procedures relating to education and training.
- Communication to appropriate firm personnel of weaknesses identified in the system, in the level of understanding of the system, or compliance with it.
- Follow-up by appropriate firm personnel so that necessary modifications are promptly made to the quality control policies and procedures.

A66. Inspection cycle policies and procedures may, for example, specify a cycle that spans three years. The manner in which the inspection cycle is organized, including the timing of selection of individual engagements, depends on many factors, such as the following:

- The size of the firm.
- The number and geographic location of offices.
- The results of previous monitoring procedures.
- The degree of authority both personnel and offices have (for example, whether individual offices are authorized to conduct their own inspections or whether only the head office may conduct them).
- The nature and complexity of the firm's practice and organization.
- The risks associated with the firm's clients and specific engagements.

A67. The inspection process includes the selection of individual engagements, some of which may be selected without prior notification to the engagement team. In determining the scope of the inspections, the firm may take into account the scope or conclusions of an independent external inspection program. However, an independent external inspection program does not act as a substitute for the firm's own internal monitoring program.

Considerations Specific to Smaller Firms

A68. In the case of small firms, monitoring procedures may need to be performed by individuals who are responsible for design and implementation of the firm's quality control policies and procedures, or who may be involved in performing the engagement quality control review. A firm with a limited number of persons may choose to use a suitably qualified external person or another firm to carry out engagement inspections and other monitoring procedures. Alternatively, the firm may establish arrangements to share resources with other appropriate organizations to facilitate monitoring activities.

Communicating Deficiencies (Ref: Para. 50)

A69. The reporting of identified deficiencies to individuals other than the relevant engagement partners need not include an identification of the specific engagements concerned, although there may be cases where such identification may be necessary for the proper discharge of the responsibilities of the individuals other than the engagement partners.

Complaints and Allegations

Source of Complaints and Allegations (Ref: Para. 55)

A70. Complaints and allegations (which do not include those that are clearly frivolous) may originate from within or outside the firm. They may be made by firm personnel, clients or other third parties. They may be received by engagement team members or other firm personnel.

Investigation Policies and Procedures (Ref: Para. 56)

A71. Policies and procedures established for the investigation of complaints and allegations may include for example, that the partner supervising the investigation:

- Has sufficient and appropriate experience;
- Has authority within the firm; and
- Is otherwise not involved in the engagement.

The partner supervising the investigation may involve legal counsel as necessary.

Considerations specific to smaller firms

A72. It may not be practicable, in the case of firms with few partners, for the partner supervising the investigation not to be involved in the engagement.

These small firms and sole practitioners may use the services of a suitably qualified external person or another firm to carry out the investigation into complaints and allegations.

Documentation of the System of Quality Control (Ref: Para. 57)

A73. The form and content of documentation evidencing the operation of each of the elements of the system of quality control is a matter of judgment and depends on a number of factors, including the following:

- The size of the firm and the number of offices.
- The nature and complexity of the firm's practice and organization.

For example, large firms may use electronic databases to document matters such as independence confirmations, performance evaluations and the results of monitoring inspections.

A74. Appropriate documentation relating to monitoring includes, for example:

- Monitoring procedures, including the procedure for selecting completed engagements to be inspected.
- A record of the evaluation of:
 - Adherence to professional standards and applicable legal and regulatory requirements;
 - Whether the system of quality control has been appropriately designed and effectively implemented; and
 - Whether the firm's quality control policies and procedures have been appropriately applied, so that reports that are issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.
- Identification of the deficiencies noted, an evaluation of their effect, and the basis for determining whether and what further action is necessary.

Considerations Specific to Smaller Firms

A75. Smaller firms may use more informal methods in the documentation of their systems of quality control such as manual notes, checklists and forms.

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>, 25.02.2012.

Ek 16: Kalite Kontrol Standardı 1

FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN KALİTE KONTROL TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KALİTE KONTROL STANDARDI 1

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"ün, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC'in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltılmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC'in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurularak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir. (Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

2 Ekim 2013 ÇARŞAMBA Resmî Gazete Sayı: 28783

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN KALİTE KONTROL STANDARDI 1 (KKS 1) HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 1

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğ'in amacı; EK-1'de yer alan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı 1'in yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ'in kapsamı, EK-1'de yer alan KKS 1 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 9 uncu maddesinin (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğ'de geçen;

a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,

b) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

ifade eder.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

KALİTE KONTROL STANDARDI 1

FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN KALİTE KONTROL

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam	1-3
Uygulama Alanı	4-9
Yürürlük Tarihi	10
Amaç	11
Tanımlar	12

Ana Hükümler

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması	13-15
Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları	16-17
Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	18-19
İlgili Etik Hükümler	20-25
Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	26-28
İnsan Kaynakları	29-31
Denetimin Yürütülmesi	32-47
İzleme	48-56
Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi	57-59

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması	A1
Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları	A2-A3
Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	A4-A6
İlgili Etik Hükümler	A7-A17
Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A18-A23
İnsan Kaynakları	A24-A31
Denetimin Yürütülmesi	A32-A63
İzleme	A64-A72
Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi	A73-A75

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.
2. Kurumun ilgili diğer tebliğlerinde, belirli tür denetimlere yönelik kalite kontrol prosedürleriyle ilgili olarak denetim şirketi personelinin sorumluluklarına ilişkin ilave düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin BDS 2201, finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürlerini düzenlemektedir.
3. Bir kalite kontrol sistemi, 11 inci paragrafta belirtilen amaca ulaşmak için tasarlanan politikalar ile bunların uygulanması ve bunlara uygunluğun izlenmesi için gerekli olan prosedürlerden oluşur.

Uygulama Alanı

4. KKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir. KKS 1'e uygunluk sağlamak için bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, faaliyet özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağına parçası olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.
5. KKS 1'de, denetim şirketinin KKS 1'i uygulama amacı ve belirtilen bu amaca ulaşmasını sağlamaya yönelik ana hükümler ile KKS 1'in doğru anlaşılmasına ilişkin çerçeveyi sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve 8 inci paragrafta daha detaylı olarak belirtilen açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır.
6. Amaç bölümü, KKS 1'in ana hükümlerinin düzenlendiği çerçeve hakkında bilgi verir ve denetim şirketinin;
 - Yerine getirilmesi gerekenlerin neler olduğunu anlamasına,
 - KKS 1'de belirtilen amaca ulaşmak için yerine getirilmesi gereken başka hususların olup olmadığına karar vermesine yardımcı olur.

7. KKS 1'de "denetim" kelimesi; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmeti ifade eder.
8. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, gerektiğinde ana hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle;
 - Bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarıh bir biçimde açıklayabilir,
 - İçinde bulunulan şartlara uygun olabilecek politika ve prosedürlere örnekler verebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm niteliğinde olmamakla birlikte, ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, KKS 1'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir. -Uygun hâllerde- bu bölümde kamu sektörü denetim kuruluşlarına veya küçük denetim şirketlerine özgü ilave hususlar yer verilir. Bu ilave hususlar KKS 1'de yer alan ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak söz konusu hususlar, denetim şirketinin KKS 1'in ana hükümlerini uygulama ve bunlara uygunluk sağlama sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

9. KKS 1'de yer alan "Tanımlar" başlıklı bölümde, KKS 1'in amaçları doğrultusunda bazı terimlere yüklenen anlamların açıklaması yer alır. Standardın tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulan bu açıklamalar, mevzuatta veya başka bir şekilde diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz. Kurum tarafından yayımlanan *Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına yönelik Terimler Sözlüğü*, KKS 1'de tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğünde ayrıca, KKS 1'de geçen diğer terimlerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu terimlere ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir.

Yürürlük tarihi

10. KKS 1, 1 Ocak 2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

11. Denetim şirketinin amacı aşağıdaki hususlara ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı,
- (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu.

Tanımlar

12. Aşağıdaki terimler KKS 1'de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) **Borsada işlem gören işletme:** Payları, menkul kıymetleri veya borç senetleri tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olan veya işlem gören ya da tanınmış bir menkul kıymetler borsası veya eş değeri bir kuruluşun düzenlemelerine göre pazarlanan işletmedir.
- (b) **Çalışanlar:** Yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyonellerdir.
- (c) **Çalışma kâğıtları (denetim belgeleri):** Gerçekleştirilen çalışmaya, elde edilen sonuçlara ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ait kayıtlardır.
- (ç) **Denetim ağı:** Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın,
 - (i) İşbirliğine yönelik,
 - (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.
- (d) **Denetim ağına dâhil şirket:** Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir.
- (e) **Denetim ekibi:** Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.
- (f) **Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme:** Rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ve varsa denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer denetimler için uygulanır.
- (g) **Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi:** Denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçları tarafsız olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip denetim şirketi personeli, denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip bir kişi veya bu kişilerden oluşturulmuş bir ekiptir.
- (ğ) **Denetim şirketi:** Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.
- (h) **Denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişi:** Sorumlu denetçi olabilmek için gerekli yeterlik ve kabiliyetlere sahip şirket dışındaki kişidir (örneğin, diğer bir denetim şirketinin sorumlu denetçisi).
- (ı) **İlgili etik hükümler:** Denetim ekibinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallarda* (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile ilgili mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.

(i) **İzleme:** Denetim şirketine, kalite kontrol sisteminin etkin şekilde işlediği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan, seçilen bazı tamamlanmış denetimlerin periyodik teftişini de içeren, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesinden oluşan süreçtir.

(j) **Makul güvence:** KKS 1 çerçevesinde yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesidir.

(k) **Mesleki standartlar:** Kurum tarafından yayımlanan *Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarını* ve ilgili etik hükümleri içerdiği hâliyle Türkiye Denetim Standartlarıdır.

(l) **Personel:** Yöneticiler ve çalışanlardır.

(m) **Rapor tarihi:** Denetçi tarafından raporlama tarihi olarak seçilen tarihtir.

(n) **Sorumlu denetçi:** Denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir. Tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçiler, KKS 1'in uygulanmasında sorumlu denetçi olarak kabul edilir.

İlgili durumlarda "sorumlu denetçi", "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

(o) **Teftiş:** Tamamlanan denetimlerle ilgili olarak denetim ekiplerinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun hareket ettirildiğine ilişkin kanıt sağlanması amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.

(ö) **Yöneticiler:** Bir denetim hizmetinin verilmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.

Ana Hükümler

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması

13. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin kurmaktan ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktan sorumlu şirket personeli, KKS 1'in amacını anlamak ve ana hükümlerini uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü de dâhil, KKS 1'in tamamına vâkıf olur.

14. Denetim şirketi KKS 1'de yer alan her ana hükme uygunluk sağlar. Ancak denetim şirketi, içinde bulunduğu şartlar altında, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak verdiği hizmetlerle ilgili olmayan ana hükümleri uygulamak zorunda değildir (Bakınız: A1 paragrafı).

15. Ana hükümler, denetim şirketinin KKS 1'de belirtilen amaca ulaşabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Bu sebeple, ana hükümlerin uygun şekilde yerine getirilmesinin bu amaca ulaşma konusunda yeterli dayanağı sağlaması beklenir. Ayrıca içinde bulunulan şartların çok değişken olması ve tüm şartların önceden tahmin edilebilmesinin imkânsız olması sebebiyle, belirtilen amaca ulaşmak için KKS 1'in zorunlu tuttuklarına ilave politika ve prosedürler oluşturulmasını gerektiren özel husus ve şartların bulunup bulunmadığı, denetim şirketi tarafından değerlendirilir.

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

16. Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar:

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- İlgili etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- İnsan kaynakları.
- Denetimin yürütülmesi.
- İzleme.

17. Denetim şirketi, politika ve prosedürlerini yazılı hâle getirir ve personeline bildirir (Bakınız: A2–A3 paragrafları).

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

18. Denetim şirketi kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler, denetim şirketinin genel müdürünün (veya eş değerinin) veya -uygun hâllerde- yönetim kurulunun (veya eş değerinin), kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar (Bakınız: A4–A5 paragrafları).

19. Denetim şirketi, genel müdürün veya yönetim kurulunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirdiği kişi veya kişilerin, bu sorumluluğu üstlenmek için yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmalarını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A6 paragrafı).

İlgili Etik Hükümler

20. Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin ilgili etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A7–A10 paragrafları).

Bağımsızlık

21. Denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer şirket personeli dâhil) bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler denetim şirketinin;

- Bağımsızlık hükümlerini, personeline ve -varsa- bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirmesini,
- Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri tespit etmesini ve değerlendirmesini, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almasını veya uygun görülmesi ve yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini mümkün kılar (Bakınız: A10 paragrafı).

22. Bu tür politika ve prosedürler uyarınca (Bakınız: A10 paragrafı);

- Sorumlu denetçiler, kapsamı dâhil olmak üzere müşterilere sunulan hizmetlere ilişkin bilgileri, bunların tabi olunan bağımsızlık hükümleri üzerindeki -varsa- genel etkilerini değerlendirebilmesi için denetim şirketine sunar,
- Personel, bağımsızlığa tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri uygun adımların atılabilmesi için denetim şirketine derhâl bildirir,
- İlgili bilgiler toplanır ve uygun personele iletilir. Böylece;
 - Denetim şirketi ve personeli, bağımsızlık hükümlerini yerine getirip getirmediğini kolaylıkla belirleyebilir,
 - Denetim şirketi, bağımsızlıkla ilgili kayıtlarını muhafaza edebilir ve güncelleyebilir,
 - Denetim şirketi, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmadığı tespit edilen tehditlere karşı uygun adımları atabilir.

23. Denetim şirketi, bağımsızlık hükümlerinin ihlalden haberdar edilmesi hususunda makul güvence sağlayacak ve bu tür durumları çözmek için uygun adımlar atmasına imkân verecek politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler (Bakınız: A10 paragrafı);

- Personelin, farkına vardığı bağımsızlık ihlallerini derhâl denetim şirketine bildirmesini,
- Denetim şirketinin ilgili politika ve prosedürlerde tespit ettiği ihlalleri,
 - Şirket ile birlikte söz konusu ihlali değerlendirecek olan sorumlu denetçiye,
 - Şirketteki diğer ilgili personele; -gereken hâllerde- denetim ağına ve uygun adımları atması gereken ilgili bağımsızlık hükümlerine tabi olan kişilere derhâl bildirmesini,
 - İlave adım atılmasının gerekip gerekmediğine karar verilebilmesi için sorumlu denetçi ve 23(b)(ii) alt paragrafında belirtilen diğer kişilerin, sorunun çözümü için atılan adımlardan şirketi derhâl haberdar etmesini zorunlu kılar.

24. Denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlikârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır (Bakınız: A10–A11 paragrafları).

25. Denetim şirketi (Bakınız: A10 paragrafı);

- (a) Aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri belirlemek için kıstaslar içeren,
- (b) Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinde, belirlenmiş bir süre sonunda sorumlu denetçinin, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin ve -varsa rotasyon hükümlerine tabi diğer kişilerin etik hükümlere uygun olarak rotasyonunu zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A12–A17 paragrafları).

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

26. Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur;

- (a) Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olmak (Bakınız: A18, A23 paragrafları),
- (b) Etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek,
- (c) Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak (Bakınız: A19–A20, A23 paragrafları).

27. Bu tür politika ve prosedürler denetim şirketinin,

- (a) - Yeni bir müşteriyle denetim ilişkisi kurmadan önce,
- Mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmemeye karar verirken ve
- Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini (Bakınız: A21, A23 paragrafları),
- (b) Yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir denetimin kabul aşamasında muhtemel bir çıkar çatışmasının tespiti hâlinde, söz konusu denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesini,
- (c) Tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermesi hâlinde, sorunların nasıl çözüldüğünü belgelendirmesini zorunlu kılar.

28. Denetim şirketi, bir denetime veya müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik olarak, önceden öğrenmiş olması hâlinde bu denetimi reddetmesine sebep olabilecek bilgileri edindiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler;

- (a) Bu durumlarda doğan mesleki ve yasal sorumluluklara (denetim şirketinin, kendisini seçen kişi veya kişilere ya da bazı durumlarda düzenleyici otoritelere rapor vermesini gerektiren bir hükmün bulunup bulunmadığı dâhil),
- (b) Denetimden çekilme veya denetimden ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme ihtimallerine (Bakınız: A22–A23 paragrafları) ilişkin değerlendirmeler içerir.

İnsan Kaynakları

29. Denetim şirketi,

- (a) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek,
- (b) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulduğuna yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A24–A29 paragrafı).

Denetim Ekibinin Belirlenmesi

30. Denetim şirketi her bir denetimin sorumluluğunu bir sorumlu denetçiye verir ve

- (a) Sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesini,
- (b) Sorumlu denetçinin uygun yeterliğe, beceriye ve görevini yerine getirme yetkisine sahip olmasını,
- (c) Sorumlu denetçinin sorumluluklarının açıkça tanımlanarak sorumlu denetçiye bildirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A30 paragrafı).

31. Denetim şirketi ayrıca;

- (a) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek,
- (b) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip uygun personelin görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A31 paragrafı).

Denetimin Yürütülmesi

32. Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler,

- (a) Denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırmaya yönelik hususları (Bakınız: A32–A33 paragrafı),
- (b) Yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını (Bakınız: A34 paragrafı),
- (c) Gözden geçirme sorumluluklarını (Bakınız: A35 paragrafları) içerir.

33. Denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmalarını gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir.

İstişare

34. Denetim şirketi;

- (a) Zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin (danışmaların) yapılması,
- (b) Gerekli istişarelerin yapılması için yeterli kaynağın bulunması,
- (c) İstişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişare neticesinde ortaya çıkan sonuçların yazılı hâle getirilerek belgelendirilmesi ve istişare eden tarafların sonuçlar üzerinde mutabık kalması,
- (ç) İstişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygulanması hususlarına ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A36–A40 paragrafları).

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

35. Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve rapor oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler;

- (a) Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin tüm bağımsız denetimler için denetimin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu kılar,
- (b) Diğer tüm tarihî finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetimlerden, sınırlı bağımsız denetimlerden, diğer güvence denetimlerinden ve ilgili hizmetlerden hangilerinin kalitesinin gözden geçirilmesi gerektiğini belirlemek için kullanılacak kıstasları ortaya koyar (Bakınız: A41 paragrafı),
- (c) 35(b) alt paragrafı uyarınca belirlenen kıstasları karşılayan denetimlerin bulunması durumunda, bu denetimlerin tümünün kalitesinin gözden geçirilmesini gerektirir.

36. Denetim şirketi, bir denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi tamamlanmaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesini gerektirir (Bakınız: A42–A43 paragrafları).

37. Denetim şirketi, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinde;

- (a) Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesini,
- (b) Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesini,
- (c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesini,
- (ç) Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A44 paragrafı).

38. Denetim şirketi, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususların ayrıca dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturur;

- (a) Denetim ekibinin, denetim şirketinin söz konusu denetime ilişkin bağımsızlığını değerlendirmesi,
- (b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığı ile bu istişareler doğrultusunda ulaşılan sonuçlar,
- (c) Gözden geçirilmek üzere seçilen belgelerin, önemli yargılarla ilişkili olarak gerçekleştirilen çalışmaları yansıtmıyorsa yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği (Bakınız: A45–A46 paragrafları).

Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

39. Denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin atanmalarına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur ve söz konusu kişilerin liyakatini,

- (a) Gerekli deneyim ve yetki dâhil olmak üzere, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunmasına (Bakınız: A47 paragrafı),
- (b) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin, yürütülen denetimle ilgili olarak bu kişiyle ne derecede istişare edilebileceğine (Bakınız: A48 paragrafı) göre belirlir.

40. Denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A49–A51 paragrafları).

41. Denetim şirketinin politika ve prosedürleri, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığının zedelenebileceği durumlarda, bu kişinin değiştirilmesini gerektirir.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Belgelendirilmesi

42. Denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler,

- (a) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğunun,
- (b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin, ilgili rapor tarihiyle aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğunun,
- (c) Gözden geçiren kişinin bilgisi dâhilinde, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmasına sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konunun bulunmadığının belgelendirilmesini zorunlu kılar.

Görüş Farklılıkları

43. Denetim şirketi, denetim ekibinin kendi içinde, istişare edilen kişilerle ve ilgili durumlarda sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında oluşabilecek görüş farklılıklarının ele alınması ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A52–A53 paragrafları).

44. Bu tür politika ve prosedürler;

- (a) Ulaşılan sonuçların belgelendirilmesini ve uygulanmasını,
- (b) Sorun çözüme kavuşturuluncaya kadar rapora tarih verilmemesini gerektirir.

Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin tamamlanması

45. Denetim şirketi, denetim raporlarının tamamlanmasının ardından denetim ekiplerinin, çalışma kâğıtlarını nihai denetim dosyalarında birleştirme işlemini zamanında tamamlamasına yönelik politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A54–A55 paragrafları). Finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerinde çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin denetçi raporu tarihinden itibaren altmış gün içinde tamamlanması gerekir.

Çalışma kâğıtlarının gizliliği, güvenli biçimde saklanması, doğruluk ve bütünlüğü, erişilebilirliği ve geri kullanılabilirliği

46. Denetim şirketi çalışma kâğıtlarının gizliliğini, güvenli biçimde saklanmasını, doğruluk ve bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanılabilirliğini sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A56–A59 paragrafları).

Çalışma kâğıtlarının saklanması

47. Denetim şirketi, ilgili mevzuatın gerektirdiği süreden az olmamak kaydıyla, çalışma kâğıtlarının kendi ihtiyaçlarını karşılayacak bir süre kadar saklanmasını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A60–A63 paragrafları).

İzleme

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi

48. Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur. Bu süreç;

- (a) Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetimin periyodik olarak teftiş dâhil, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini içerir,
- (b) İzleme sürecine ilişkin sorumluluğun, şirkette o sorumluluğu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya yöneticilere ya da diğer kişilere verilmesini gerektirir,
- (c) Denetimi yürüten veya denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin bu denetimin teftişinde yer almamasını gerektirir (Bakınız: A64–A68 paragrafları).

Tespit Edilen Eksikliklerin Değerlendirilmesi, Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

49. Denetim şirketi, izleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerini değerlendirir ve bu eksikliklerin aşağıdakilerden hangisi olduğuna karar verir:

- (a) Kalite kontrol sisteminin, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna dair makul güvence sağlama konusunda yetersiz olduğuna tam olarak işaret etmeyen durumlar veya
- (b) Sistemik, tekrarlayan veya düzeltici adımların derhâl atılmasını gerektiren diğer önemli eksiklikler.

50. Denetim şirketi, izleme süreci sonucunda tespit edilmiş eksiklikleri ve uygun düzeltici adımlara yönelik tavsiyeleri ilgili sorumlu denetçilere ve diğer ilgili personele bildirir (Bakınız: A69 paragrafı).

51. Tespit edilmiş eksikliklere yönelik düzeltici adımlara ilişkin tavsiyeler aşağıdaki hususlardan bir veya birkaçını içerir:

- (a) Tek bir denetim veya tek bir personele ilişkin uygun düzeltici adımların atılması,
- (b) Bulguların, eğitim ve mesleki gelişimden sorumlu kişilere iletilmesi,
- (c) Kalite kontrol politika ve prosedürlerinde değişiklik yapılması,

(ç) Denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun hareket etmeyenler, özellikle bu davranışı tekrarlayanlar hakkında denetim şirketi tarafından disiplin işlemlerinin uygulanması.

52. Denetim şirketi, izleme prosedürleri sonuçlarının, bir denetçi raporunun uygun olmayabileceğine veya denetimin yürütülmesi sırasında prosedürlerin atlandığına işaret ettiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlanabilmesi için atılması gereken ilave adımlara karar vermesini ve hukuki danışmanlık alıp almamayı değerlendirmesini gerektirir.

53. Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin izlenmesiyle ilgili olarak yürütülen sürecin sonuçlarını yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim şirketinin genel müdürüne veya -uygun hâllerde- yönetim kurulu da dâhil şirketteki diğer uygun kişilere bildirir. Bu bildirim, görev tanımlarına ve sorumluluklarına uygun olarak, bu kişilerin ve denetim şirketinin gerektiğinde hızlı ve yerinde adımlar atabilmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. Yapılacak bildirim;

- (a) Uygulanan izleme prosedürlerinin açıklanmasını,
- (b) İzleme prosedürlerinden elde edilen sonuçları,
- (c) İlgili hâllerde, sistemik, tekrarlayan veya diğer önemli eksikliklerin açıklanmasını ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi veya düzeltilmesi için atılan adımları içerir.

54. Bazı şirketler bir denetim ağının parçası olarak faaliyetlerini yürütürler ve tutarlılığı sağlamak için izleme prosedürlerinden bazılarını denetim ağı bazında uygulayabilirler.

Denetim ağı içindeki şirketlerin, KKS 1'e uygunluk sağlamak için tasarlanmış ortak izleme politika ve prosedürlerini kullanmaları ve bu tür bir izleme sistemine güvenmeleri durumunda, denetim şirketinin politika ve prosedürleri,

- (a) Denetim ağının, izleme sürecinin genel kapsamını, boyutunu ve sonuçlarını, yılda en az bir defa, denetim ağına dâhil şirketlerdeki uygun kişilere bildirmesini ve
- (b) Gerekli adımların atılabilmesi için denetim ağının, kalite kontrol sisteminde tespit edilen eksiklikleri denetim ağına dâhil ilgili denetim şirketi veya şirketlerindeki uygun kişilere hızlıca bildirmesini zorunlu kılar.

Buradaki amaç, şirketler veya ilgili denetim ağı tarafından aksi önerilmedikçe, denetim ağına dâhil şirketlerdeki sorumlu denetçilerin, denetim ağı içinde yürütülen izleme sürecinin sonuçlarına güvenebilmesini sağlamaktır.

Şikâyet ve İddialar

55. Denetim şirketi,

- (a) Yaptığı çalışmaların mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine aykırı olduğuna ilişkin şikâyet ve iddiaların,
- (b) Kalite kontrol sistemine aykırı hareket edildiğine ilişkin iddiaların gereğince ele alındığına dair kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur.

Bu sürecin bir parçası olarak denetim şirketi, personelinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlayan ve açık şekilde tanımlanmış iletişim kanalları oluşturur (Bakınız: A70 paragrafı).

56. Şikâyet ve iddiaların soruşturulması sırasında, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin tasarım ve uygulanmasında eksikliklerin veya kalite kontrol sistemine bir veya birden fazla kişinin uymadığının tespiti hâlinde denetim şirketi, 51inci paragrafta belirtildiği şekilde uygun adımları atar (Bakınız: A71–A72 paragrafları).

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi

57. Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A73–A75 paragrafları).

58. Denetim şirketi, belgelerin saklanmasıyla ilgili politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine uyumunu değerlendirmek için izleme sürecini uygulayan kişilere yeterli zamanı sağlayacak bir süre veya mevzuat gerektiriyorsa daha uzun bir süre belgelerin saklanması gerektirir.

59. Denetim şirketi, şikâyet ve iddialar ile bunlara verilen cevapların belgelendirilmesini sağlayan politika ve prosedürler hazırlar.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A1. KKS 1 denetim şirketinin, durumuyla ilgili olmayan ana hükümlere uygunluk sağlamasını şart koşmaz. Bu tür durumlara, hiçbir çalışan bulunmayan ve tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçiler örnek verilebilir. Hiçbir çalışanın bulunmadığı durumlarda, KKS 1'de yer alan örneğin;

- Uygun personelin denetim ekibinde görevlendirilmesine (Bakınız: 31 inci paragraf),
- Gözden geçirme sorumluluklarına (Bakınız: 33 üncü paragraf) ve
- İzleme sonuçlarının yıllık olarak denetim şirketi bünyesindeki sorumlu denetçilere iletilmesine (Bakınız: 53 üncü paragraf) ilişkin ana hükümler uygulanmaz.

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları (Bakınız: 17 nci paragraf)

A2. Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin personele bildirimini genel olarak;

- Kalite kontrol politika ve prosedürlerine ve bunlarla ulaşılmak istenen amaçlara ilişkin bir açıklamayı,
- Denetim şirketi personelinin kaliteye yönelik kişisel sorumluluğunun bulunduğu ve bu politika ve prosedürlere uyulması gerektiği mesajını içerir.

Personelin kalite kontrole ilişkin konularla ilgili görüş ve endişelerini bildirmesinin teşvik edilmesi, kalite kontrol sistemi hakkında denetim şirketinin geri bildirim almaya önem verdiğini gösterir.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A3. Büyük denetim şirketlerine kıyasla küçük denetim şirketlerinin politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve bildirilmesi daha basit ve daha dar kapsamlı olabilir.

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Kurum İçi Kalite Kültürünün Geliştirilmesi (Bakınız: 18 inci paragraf)

A4. Denetim şirketinin liderlik yapısı ve liderliğin sergilediği örnek tutum ve davranışlar, kurum içi kültür önemli ölçüde etkiler. Kurum içinde kalite kültürünün geliştirilmesi, şirket yönetiminin tüm kademelerinin, kalite kontrol politika ve prosedürleri ile aşağıdaki durumların gerekliliğine vurgu yapan açık, tutarlı, süreklilik gösteren eylem ve mesajlarına bağlıdır;

- (a) Çalışmaların mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılması,
- (b) Şartlara uygun raporların düzenlenmesi.

Bu tür eylem ve mesajlar yüksek kaliteli çalışmaları esas alan ve ödüllendiren bir kültürü teşvik eder. Bu eylem ve mesajlar, sadece bunlarla sınırlı olmamak üzere, eğitim seminerleri, toplantılar, resmî ve gayri resmî görüşmeler, strateji belgeleri, bültenler ve bilgilendirme notlarıyla personele duyurulabilir. Aynı zamanda bunlara, denetim şirketinin iç yazışmalarında ve eğitim materyallerinde ya da personel değerlendirme prosedürlerinde de yer verilebilir. Bu eylem ve mesajlar denetim şirketinin, kalitenin önemine ve kalitenin uygulamada nasıl sağlanabileceğine ilişkin duruşunu destekleyecek ve güçlendirecektir.

A5. Denetim şirketinin yönetimi tarafından belirlenen iş stratejisinin, yürütülen tüm denetimlerde kaliteyi öncelikli bir sorumluluk olarak ele alması, kaliteye dayalı bir kurum içi kültürün geliştirilmesinde özellikle önemlidir. Böyle bir kurum içi kültürün geliştirilmesi aşağıdaki hususları içerir;

- (a) Personele ilişkin performans değerlendirme, ücret ve sair haklar ile terfi (teşvik sistemleri dâhil) konularını ele alan politika ve prosedürlerin, denetim şirketinin kalite taahhüdünü her şeyden üstün tuttuğunu gösterecek şekilde oluşturulması,

- (b) Ticari kaygıların yapılan çalışmaların kalitesinin önüne geçmemesini sağlayacak şekilde yönetim sorumluluklarının belirlenmesi,
 (c) Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynağın sağlanması.

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sisteminin Yürütülmesinden Sorumlu Olan Kişi veya Kişilerin Görevlendirilmesi (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A6. Kalite kontrol sisteminden sorumlu olan kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyim ve beceriye sahip olmaları; kalite kontrol sorunlarını belirleyebilmelerini, anlayabilmelerini ve bunlara yönelik uygun politika ve prosedürler geliştirebilmelerini sağlar. Bu kişi veya kişilerin gerekli yetkiye sahip olması, bunların söz konusu politika ve prosedürleri uygulayabilmelerini sağlar.

İlgili Etik Hükümler

İlgili Etik Hükümlere Uygunluk (Bakınız: 20 nci paragraf)

A7. Etik Kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise aşağıda yer alan hususları içerir;

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama,
- (d) Mesleğe uygun davranış.

A8. Etik Kuralların B Bölümü, özel durumlarda Etik Kurallar tarafından oluşturulan kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağını gösterir. Bu Etik Kurallar, temel ilkelere uyuma yönelik tehditlere karşı alınabilecek uygun önlemlere ve ayrıca söz konusu tehditlere karşı alınabilecek önlemlerin bulunmadığı durumlara örnekler verir.

A9. Temel ilkeler özellikle;

- Denetim şirketindeki liderlik,
- Mesleki eğitim ve öğretim,
- İzleme,
- Aykırılık durumunda gerekenin yapılması süreci

vasıtasıyla güçlendirilir.

“Denetim Şirketi”, “Denetim Ağı” ve “Denetim Ağına Dâhil Şirket” Tanımları (Bakınız: 20–25 inci paragraflar)

A10. İlgili etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi”, “denetim ağı” ve “denetim ağına dâhil şirket” tanımları, bu KKS’de yer alan tanımlardan farklılık gösterebilir. 20–25 inci paragraflarda yer alan ana hükümlere uygunluk sağlanmasında etik hükümlerde kullanılan tanımlar, bahsi geçen etik hükümlerin yorumlanması için gerekli olduğu ölçüde geçerlidir.

Yazılı Taahhüt (Bakınız: 24 üncü paragraf)

A11. Yazılı taahhüt, basılı veya elektronik biçimde alınabilir. Denetim şirketi, taahhüt almak ve aykırılığa işaret eden bilgiler üzerine uygun adımları atmak suretiyle bağımsızlığa verdiği önemi ortaya koyar ve personel açısından konunun güncel ve göz önünde olmasını sağlar.

Yakınlık Tehdidi (Bakınız: 25 inci paragraf)

A12. Etik Kurallar, bir güvence denetiminde aynı kıdemli personelin uzun süre görevlendirilmesinin oluşturabileceği yakınlık tehdidini ve bu tehditlere karşı alınacak uygun önlemleri ele almaktadır.

A13. Yakınlık tehdidini ele alan uygun kıstasların belirlenmesi aşağıdaki hususları içerebilir:

- Kamu yararını ilgilendirme düzeyi dâhil denetimin niteliği,
- Kıdemli personelin söz konusu denetimdeki hizmet süresi.

Kıdemli personelin rotasyona tabi tutulması veya denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin şart koşulması, alınacak önlemlere örnek olarak verilebilir.

A14. Etik Kurallara göre yakınlık tehdidi, özellikle Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleriyle ilgilidir. Söz konusu bağımsız denetimlerde Etik Kurallar, sorumlu denetçinin önceden belirlenmiş süre (normalde yedi yıldan fazla olmayan) sonunda rotasyona tabi tutulmasını gerektirir ve bu konuyla ilgili standartları ve açıklayıcı bilgileri sunar. Mevzuat hükümleri, daha kısa sürelerde rotasyona tabi tutulmayı gerektirebilir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

A15. Yasalar, kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığını koruyucu önlemleri içerebilir. Ancak, bu önlemlere rağmen bağımsızlığa yönelik tehditler mevcut olabilir. Bu sebeple, 20–25 inci paragrafların gerektirdiği politika ve prosedürlerin oluşturulmasında, kamu sektörü denetçisi mevzuatta yer alan yetki dayanağını göz önünde bulundurabilir ve bağımsızlıkla ilgili her türlü tehdidi bu bağlamda ele alabilir.

A16. Kamu sektöründe 25 ve A14 paragraflarında bahsedildiği şekliyle borsada işlem gören işletmeler yaygın değildir. Ancak, büyüklüğü, karmaşıklığı veya kamu yararı bakımından önemli olan ve sonuç olarak geniş bir paydaş yelpazesine sahip diğer kamu sektörü işletmeleri de bulunabilir. Bu sebeple denetim şirketinin, kalite kontrol politika ve prosedürlerine göre bir kamu sektörü işletmesini, genişletilmiş kalite kontrol prosedürleri açısından önemli olarak değerlendirdiği durumlar olabilir.

A17. Kamu sektöründe, sorumlu denetçi muadili denetçilerin atanma ve görev süreleri mevzuatta belirlenebilir. Bu sebeple Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için öngörülen sorumlu denetçi rotasyon hükümlerine tam olarak uyulması mümkün olmayabilir. A16 paragrafında belirtildiği üzere, önemli kabul edilen kamu sektörü işletmelerinde, sorumlu denetçinin rotasyona tabi tutulması ilkesine uyum teşvik edilir ve kamu sektörü denetim kuruluşlarının bu çerçevede politika ve prosedürler oluşturması kamu yararına olabilir.

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Yeterlik, Beceri, Kapasite ve Kaynaklar (Bakınız: 26(a) paragrafı)

A18. Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü yükümlülüklerin ve ilgili tüm kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesini gerektirir. Bu gözden geçirme,

- Denetim şirketi personelinin ilgili sektörlerle veya denetim konularına ilişkin bilgi sahibi olup olmadığı,
- Denetim şirketi personelinin ilgili düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin veya gerekli bilgi ve becerilerinin etkin biçimde edinebilme kabiliyetinin olup olmadığı,
- Denetim şirketinin gerekli yeterlik, beceri ve kapasiteye sahip yeterli personelinin bulunup bulunmadığı,
- İhtiyaç hâlinde uzmanlardan faydalanma imkânının olup olmadığı,
- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi için gerekli kıstaslara ve liyakat şartlarına sahip kişilerin bulunup bulunmadığı,
- Denetim şirketinin raporlama süresi içinde denetimi tamamlayıp tamamlayamayacağı hususlarını içerir.

Müşterinin Dürüstlüğü (Bakınız: 26(c) paragrafı)

A19. Aşağıdaki hususlar müşterinin dürüstlüğüne ilişkin olarak dikkate alınması gereken hususlar arasındadır:

- Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların kimlikleri ve ticari itibarları.
- İş uygulamaları da dâhil müşteri faaliyetlerinin niteliği.
- Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların muhasebe standartlarını yorumlama ve iç kontrol çevresi gibi hususlardaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler.

- Müşterinin, denetim ücretlerini olabilecek en düşük seviyede tutmaya yönelik ısrarlı tutumu.
- Çalışma kapsamının uygun olmayan şekilde sınırlandırıldığına dair göstergeler.
- Müşterinin kara para aklama veya suç teşkil eden diğer faaliyetlerde bulunabileceğine ilişkin göstergeler.
- Denetim şirketinin seçilmek istenmesinin ve önceki denetim şirketinin yeniden seçilmemesinin nedenleri.
- İlişkili tarafların kimlik ve ticari itibarları.

Genel olarak denetim şirketinin müşterinin dürüstlüğü hakkındaki bilgisi, müşteriyle ilişkisini devam ettirdiği süreyle paralel olarak artacaktır.

A20. Aşağıdakiler denetim şirketinin bu tür konularda bilgi edindiği kaynaklar arasında yer alabilir:

- Etik hükümlere uygun olarak mevcut veya önceki muhasebecilik ve denetim hizmetlerini sağlayanlarla kurulan her türlü iletişim ve diğer üçüncü taraflarla yapılan görüşmeler.
- Bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi üçüncü taraflardan veya diğer denetim şirketi personelinden toplanan bilgiler.
- İlgili veri tabanlarında yapılacak arka plan araştırmaları.

Müşteri İlişkisinin Devam Ettirilmesi (Bakınız: 27(a) paragrafı)

A21. Bir müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine karar verilirken mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların ilişkisinin devam etmesine olan etkileri dikkate alınır. Örneğin bir müşteri, denetim şirketinin gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir alanda ticari faaliyete başlamış olabilir.

Çekilme (Bakınız: 28 inci paragraf)

A22. Denetimden çekilme veya denetimden ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilmeye ilişkin politika ve prosedürler aşağıdaki hususları da içeren konuları ele alır:

- İlgili şart ve durumlar karşısında denetim şirketinin atabileceği uygun adımlar hakkında müşteri yönetiminin uygun kademeleri ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerle müzakere edilmesi.
- Denetim şirketi çekilmenin uygun olduğuna karar vermiş ise, söz konusu denetimden veya denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme kararı ile bu kararın sebeplerinin, müşteri yönetiminin uygun kademeleri ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilmesi.
- Denetim şirketinin denetime devam etmesini gerektirecek mesleki veya mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığının veya söz konusu denetimden ya da denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme kararının sebepleriyle birlikte Kuruma ve/veya diğer düzenleyici otoritelere rapor verme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi.
- Önemli hususların, yapılan istişarelerin, ulaşılan sonuçların ve sonuçların dayanaklarının belgelendirilmesi.

Kamu Sektörü Denetim Kuruluşlarına Özgü Hususlar (Bakınız: 26–28 inci paragraflar)

A23. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler, mevzuat uyarınca atanabilirler. Buna göre, 26–28 inci paragraflar ile A18–A22 paragraflarında düzenlenen, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin hüküm ve değerlendirmelerin bazıları bu tür denetimlerle ilgili olmayabilir. Bununla birlikte, söz konusu politika ve prosedürlerin oluşturulması, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde değerli bilgiler sağlayabilir.

İnsan Kaynakları (Bakınız: 29 uncu paragraf)

A24. Denetim şirketinin insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürleri aşağıdaki gibi hususları içerir:

- İşe alma.
- Performans değerlendirmesi.
- Verilen görevleri yerine getirme süresi dâhil kabiliyetler.
- Yeterlik.
- Kariyer gelişimi.
- Terfi etme.
- Ücret ve sair haklar.
- Personel ihtiyacının tahmini.

Etkin işe alma süreç ve prosedürleri, çalışmalar için gerekli yeterlik ve kabiliyetleri geliştirme kapasitesine ve bu kabiliyetleri yeterli biçimde kullanabilmesine imkân veren uygun karakter özelliklerine sahip dürüst kişileri seçmesinde denetim şirketine yardımcı olur.

A25. Yeterlik, aşağıda belirtilenler dâhil çeşitli yöntemler yoluyla geliştirilebilir:

- Meslekle ilgili konularda yüksek öğrenim alınması.
- Teorik ve uygulamalı eğitimler dâhil sürekli mesleki gelişim.
- Mesleki tecrübe.
- Daha deneyimli çalışanlar refakatinde denetim ekibinin diğer üyelerinin yetiştirilmesi.
- Bağımsız olması zorunlu olan personel için bağımsızlık eğitimi.

A26. Denetim şirketi personelinin yeterliğinin devamlılığı büyük ölçüde uygun seviyedeki sürekli mesleki gelişime bağlıdır. Bu sayede denetim şirketi personeli bilgi ve kabiliyetlerini muhafaza edebilir. Etkin politika ve prosedürler, her kademedeki şirket personeli için sürekli uygulamalı eğitim ihtiyacını dikkate alır ve personelin gerekli yeterlik ve kabiliyetlerini geliştirebilmesi ve bunları sürdürübilmesi için ihtiyaç duyulan eğitim kaynaklarını ve desteğini sağlar.

A27. Denetim şirketi, bünyesinde teknik imkânların ve eğitim kaynaklarının bulunmaması gibi hâllerde şirket kadrosunda yer almayan uygun yeterliğe sahip kişilerin hizmetinden yararlanabilir.

A28. Performans değerlendirilmesi, ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve ödüllendirilmesini sağlar. Aşağıdakiler denetim şirketinin, yeterliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın sağlanmasına yönelik atabileceği adımlar arasındadır:

- Personelin, performans ve etik ilkelere ilişkin şirket beklentilerinin farkında olmasını sağlamak,
- Personele performans, yükselme ve kariyer gelişimiyle ilgili değerlendirme sunmak ve danışmanlık sağlamak,
- Personelin, daha yüksek sorumluluk gerektiren pozisyonlara yükselmenin, diğer hususların yanında performans kalitesine ve etik ilkelere bağlılığa dayandığını ve denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uyulmamasının disiplin işlemiyle sonuçlanabileceğini anlamasına yardımcı olmak.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A29. Denetim şirketinin büyüklüğü ve içinde bulunduğu şartlar, denetim şirketinin performans değerlendirme sürecinin yapısını etkileyecektir. Özellikle küçük şirketler, kendi personelinin performansını değerlendirirken şekil bakımından daha basit yöntemler kullanabilir.

Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Sorumlu Denetçiler (Bakınız: 30 uncu paragraf)

A30. Politika ve prosedürler, sorumlu denetçilerin sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeleri için yeterli zamana sahip olmalarını sağlayabilmek amacıyla bu kişilerin, iş yüklerini ve müsait olma durumlarını izlemeye yönelik sistemler içerebilir.

Denetim Ekipleri (Bakınız: 31 inci paragraf)

A31. Denetim şirketi denetim ekiplerini görevlendirirken ve bu ekiplere uygulanacak gerekli yönlendirme ve gözetim seviyesini belirlerken, denetim ekibinin;

- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığındaki denetimler hakkında elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- Mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- Bilgi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmak dâhil teknik bilgisi ve uzmanlığını,
- Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
- Mesleki muhakeme kullanabilme kabiliyetini,
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürleri hakkındaki kavrayışını değerlendirir.

Denetimin Yürütülmesi

Denetimin Yürütülme Kalitesinin Tutarlılığı (Bakınız: 32(a) paragrafı)

A32. Denetim şirketi, politika ve prosedürleri aracılığıyla denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Bu tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulması suretiyle sağlanır. Aşağıdakiler, söz konusu materyallerde ele alınacak hususlar arasındadır:

- Çalışma hedeflerinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla denetim ekiplerinin denetimle ilgili nasıl bilgilendirildiği.
- Denetim standartlarına uygunluk sağlama süreçleri.
- Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, çalışanların eğitimi ve yetiştirilme süreçleri.
- Yapılan çalışmanın, varılan önemli yargıların ve düzenlenen rapor şeklinin gözden geçirilme yöntemleri.
- Yapılan çalışmanın, harcanan zamanın ve gözden geçirme işleminin boyutunun uygun şekilde belgelendirilmesi.
- Tüm politika ve prosedürleri güncel tutmaya yönelik süreçler.

A33. Uygun bir ekip çalışması ve eğitim, denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin kendilerinden beklenen çalışmanın hedeflerini açık şekilde anlamalarına yardımcı olur.

Yönlendirme ve Gözetim (Bakınız: 32(b) paragrafı)

A34. Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi,

- Denetimin ilerleyişinin takibini,
- Denetim ekibi üyelerinin yeterlik ve kabiliyetlerinin, çalışmalarını yapmak için yeterli zamana sahip olup olmadıklarının, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıklarının ve söz konusu çalışmanın planlanan yaklaşıma uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesini,
- Denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınmasını, bunların önemini değerlendirilmesini ve planlanan yaklaşımın uygun bir şekilde uygulanmasını,
- Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesini içerir.

Gözden Geçirme (Bakınız: 32(c) paragrafı)

A35. Gözden geçirme işlemi,

- Denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin,
- İlave değerlendirme gerektiren önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığının,
- Uygun istişarelerin yapıp yapılmadığının, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu sonuçların gereğinin yapıp yapılmadığının,
- Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
- Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
- Elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının,
- Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesini içerir.

İstişare (Bakınız: 34 üncü paragraf)

A36. İstişare, denetim şirketi içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle, ilgili konuların uygun mesleki seviyede müzakere edilmesini içerir.

A37. İstişarede, denetim şirketinin kolektif deneyimi ile teknik uzmanlığının yanı sıra uygun araştırma kaynakları da kullanılır. İstişare, kalitenin artırılmasına ve meslekî muhakemenin kullanımının geliştirilmesine yardımcı olur. Denetim şirketi politika ve prosedürlerinde istişareye gerekli ölçüde yer verilmesi, zor ve tartışmalı konularda personeli istişareye teşvik eden ve istişareyi bir güç olarak kabul eden bir kültürün geliştirilmesine yardımcı olur.

A38. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içinden veya gereken hâllerde denetim şirketi dışından kişilerle yapılacak istişare;

- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi,
- İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygun biçimde belgelendirilmesi ve uygulanabilmesi hâlinde etkin olur.

A39. Diğer uzmanlarla yapılan ve zor veya tartışmalı konuları içeren istişarelerin eksiksiz ve detaylı biçimde belgelendirilmesi;

- İstişare edilen konunun,
- Alınan her türlü karar ve bu kararların dayanağı ile nasıl uygulandıkları dâhil istişare sonuçlarının daha iyi anlaşılmasını sağlar.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A40. İstişare amacıyla dışarıdan hizmet alma ihtiyacı duyan, örneğin uygun iç kaynaklara sahip olmayan bir denetim şirketi;

- Diğer şirketlerin,
- Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
- İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

Bu tür hizmetlere ilişkin sözleşme yapmadan önce danışmanlık veren tarafın yeterlik, beceri ve kapasitesinin değerlendirilmesi, denetim şirketinin söz konusu tarafın ilgili amaç için uygun vasıflara sahip olup olmadığına karar vermesine yardımcı olur.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmeye İlişkin Kıstaslar (Bakınız: 35(b) paragrafı)

A41. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri dışındaki denetimlerin hangilerinin kalitesinin gözden geçirileceğinin belirlenmesine yönelik kıstaslar,

- Kamu yararını ilgilendirme düzeyi dâhil denetimin niteliği,
- Bir denetimde veya denetim sınıfında olağan dışı risklerin veya durumların tespit edilmesi,
- Mevzuatın denetimin kalitesinin gözden geçirilmesini gerektirip gerektirmediği hususlarını içerebilir.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bakınız: 36–37 nci paragraflar)

A42. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme tamamlanmaya kadar denetim raporuna tarih verilmez. Ancak denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye ilişkin belgelendirme, rapor tarihinden sonra tamamlanabilir.

A43. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gerçekleştirilmesi, önemli sorunların rapor tarihinde veya rapor tarihi öncesinde gözden geçiren kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden çözülmesini sağlar.

A44. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin kapsamı, diğer hususların yanı sıra denetimin karmaşıklığına, denetlenen işletmenin borsada işlem görüp görmediğine ve raporun içinde bulunan şartlara uygun olmama riskine bağlıdır. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, sorumlu denetçinin sorumluluklarını azaltmaz.

Kurum Tarafından Belirlenen Bir İşletme ile Borsada İşlem Gören Bir İşletmeye İlişkin Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme (Bakınız: 38 inci paragraf)

A45. Kurum tarafından belirlenen bir işletme ile borsada işlem gören bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetiminin kalitesinin gözden geçirilmesi sırasında, denetim ekibinin varmış olduğu önemli yargıların değerlendirilmesiyle ilgili olan diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işler.
 - Özellikle önemli risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılar.
 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı.
 - Yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ve gereken hâllerde düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek olan hususlar.
- Bu hususlar, şartlara bağlı olarak, diğer işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalitenin gözden geçirilmesi için de geçerli olabilir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

A46. Kurum tarafından belirlenen işletmeler arasında yer almamasına veya borsada işlem gören işletme olarak nitelendirilmemesine rağmen, A16 paragrafında açıklandığı üzere bazı kamu sektörü işletmeleri, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesini gerektirecek öneme sahip olabilir.

Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Yeterli ve Uygun Teknik Uzmanlık, Deneyim ve Yetki (Bakınız: 39(a) paragrafı)

A47. Yeterli ve uygun teknik uzmanlık, deneyim ve yetkiyi nelerin oluşturduğu, ilgili denetimin şartlarına bağlıdır. Örneğin, borsada işlem gören bir işletmeye ait finansal tabloların bağımsız denetiminin kalitesini gözden geçiren kişi, borsada işlem gören işletmelere ait finansal tabloların bağımsız denetimlerinde, sorumlu denetçi olarak görev yapabilecek yeterli ve uygun deneyime sahip bir kişi olacaktır.

Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişilerle Yapılacak İstişare (Bakınız: 39(b) paragrafı) A48. Sorumlu denetçi denetimin yürütülmesi sırasında, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle, örneğin kendisinin vardığı bir yargının denetimin kalitesini gözden geçiren kişi tarafından kabul görmesi amacıyla, istişarede bulunabilir. Bu tür bir istişare, görüş farklılıklarının denetimin daha geç bir aşamasında tespit edilmesini önler ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin görevini gerçekleştirmeindeki liyakatinden ödün verdiği anlamına gelmez. İstişarenin nitelik ve kapsamının önemli hâle geldiği durumlarda, istişare eden taraflar denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin

tarafsızlığının korunması için gerekli özeni göstermez ise bu kişinin tarafsızlığı zedelenmiş olabilir. Gerekli özenin gösterilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin veya denetimle ilgili olarak istişare edilecek kişinin yerine denetim şirketi içinden veya dışından uygun yeterliğe sahip başka bir kişi görevlendirilebilir.

Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişinin Tarafsızlığı (Bakınız: 40 ıncı paragraf)

A49. Denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin;

- Mümkün olduğu sürece ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmemesini,
- Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasını,
- Denetim ekibi adına karar almamasını,
- Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasını sağlar.

Küçük şirketlere özgü hususlar

A50. Denetimin kalitesini gözden geçirebilecek nitelikte çok az sayıda personeli olan denetim şirketlerinde sorumlu denetçinin, denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin seçilmesi sürecinin dışında kalması mümkün olmayabilir. Küçük şirketler veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçiler, kalitenin gözden geçirilmesinin gerekli olduğu denetimlerde, denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişilerle sözleşme yapabilirler. Alternatif olarak, tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçilerin veya küçük şirketlerin bazıları, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi için başka denetim şirketlerini kullanmak isteyebilir. Denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişilerle sözleşme yapılan hâllerde, 39–41 inci paragraflar ile A47–A48 paragraflarındaki hükümler geçerlidir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

A51. Kamu sektöründe yasal olarak atanan bir denetçi, kamu sektörü bağımsız denetimlerinde tüm sorumlulukları ile birlikte sorumlu denetçiyle eş değer bir görev üstlenebilir. Bu gibi durumlarda, mümkün olduğu sürece denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin seçimi, denetlenen işletmeden bağımsız olma gerekliliğinin ve söz konusu denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyetinin dikkate alınmasını içerir.

Görüş Farklılıkları (Bakınız: 43 üncü paragraf)

A52. Etkin prosedürler görüş farklılıklarının erken bir safhada saptanmasını teşvik eder, devamında atılacak adımlarla ilgili açık rehberlik sağlar ve farklılıkların çözümüne ve ulaşılan sonuçların uygulanmasına ilişkin belgelendirme yapılmasını zorunlu kılar.

A53. Bu tür farklılıkları gidermek üzere geliştirilen prosedürler başka bir denetçiye, denetim şirketine, meslek örgütüne veya düzenleyici kuruma danışmayı içerebilir.

Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin tamamlanması (Bakınız: 45 inci paragraf)

A54. Mevzuat, belirli tür denetimlere ait çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için süre sınırlamaları öngörebilir. Bu tür sınırlamaların öngörülmediği durumlarda 45 inci paragraf, nihai denetim dosyalarının birleştirilmesi işleminin zamanında tamamlanması ihtiyacını karşılayacak şekilde denetim şirketinin süre sınırlamaları belirlemesini gerektirir. Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimde bu tür bir süre normalde denetçi raporu tarihinden itibaren altmış günden daha fazla olamaz.

A55. Bir işletmeye ait aynı denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak iki veya daha fazla farklı raporun düzenlenmesi hâlinde denetim şirketinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin tamamlanmasına ilişkin süre sınırlamalarını düzenleyen politika ve prosedürleri, her bir raporu ayrı bir denetim gibi ele alır. Bu durum örneğin, denetim şirketinin, konsolidasyon amacıyla topluluğa bağlı bir birime ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetçi raporu düzenlemesi ve daha sonraki bir tarihte aynı finansal bilgilere ilişkin yasal amaçlar doğrultusunda bir başka denetçi raporu düzenlemesi hâlinde söz konusu olabilir.

Çalışma Kâğıtlarının Gizliliği, Güvenli Biçimde Saklanması, Doğruluğu ve Bütünlüğü, Erişilebilirliği ve Geri Kullanılabilirliği (Bakınız: 46 ncı paragraf)

A56. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgilerin açıklanması için müşteri tarafından verilmiş özel bir yetki veya söz konusu açıklamayı zorunlu kılacak yasal veya mesleki bir zorunluluk bulunmadığı sürece etik hükümler, şirket personelinin söz konusu bilgilerin gizliliğini devamlı olarak sağlamasını zorunlu kılar. Özellikle kişisel bilgilerin söz konusu olduğu durumlarda, özel kanun ve düzenlemeler müşteri gizliliğinin korunmasına yönelik olarak şirket personeline ilave sorumluluklar yükleyebilir.

A57. Çalışma kâğıtları ister kâğıt isterse elektronik veya diğer ortamlarda olsun, denetim şirketinin bilgisi olmadan söz konusu çalışma kâğıtları üzerinde değişiklik, ekleme veya çıkarma yapılabildiği ya da kalıcı olarak silinebildiği veya bunlara zarar verilebildiği sürece, çalışma kâğıtlarında ele alınan verilerin doğruluk ve bütünlüğü, erişilebilirliği veya geri kullanılabilirliği tehlikeye düşer. Bu sebeple, denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının yetkisiz değiştirilebilmesini veya silinebilmesini önlemek amacıyla tasarlayacağı ve uygulayacağı kontroller,

- Çalışma kâğıtlarının ne zaman ve kim tarafından oluşturulduğunun, değiştirildiğinin veya gözden geçirildiğinin belirlenmesini sağlayan,

Bilgilerin internet üzerinden denetim ekibiyle paylaşıldığı veya diğer taraflara iletildiği durumlar başta olmak üzere, denetimin tüm aşamalarında bilgilerin doğruluk ve bütünlüğünü koruyan,

Çalışma kâğıtları üzerinde yetkisiz değişiklikler yapılmasını engelleyen,

Denetim ekibinin ve diğer yetkili tarafların sorumluluklarını uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak biçimde çalışma kâğıtlarına erişimlerine izin veren kontrolleri içerebilir.

A58. Çalışma kâğıtlarının gizliliğinin, güvenli biçimde saklanması, doğruluk ve bütünlüğünün, erişilebilirliğinin ve geri kullanılabilirliğinin sağlanması amacıyla denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan kontroller,

Elektronik ortamdaki çalışma kâğıtlarına erişimi sadece yetkili kullanıcılarla sınırlandırmak amacıyla denetim ekibi üyeleri arasında şifre kullanılmasını,

Denetimin uygun aşamalarında düzenli aralıklarla elektronik çalışma kâğıtlarının yedeklenmesini,

Denetimin başlangıcında denetimin belgelendirilmesi görevinin uygun şekilde ekip üyelerine dağıtılmasına, denetim sırasında çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına ve denetim sonunda bir araya getirilmesine yönelik prosedürleri,

Basılı hâledeki çalışma kâğıtlarına erişimin sınırlandırılmasına, uygun şekilde dağıtımının yapılmasına ve gizliliğinin muhafaza edilerek saklanmasına yönelik prosedürleri içerebilir.

A59. Asılları denetim dosyalarına dâhil edilmek üzere, kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtları uygulama kolaylığı sağlaması açısından elektronik olarak taranabilir. Bu gibi hâllerde, denetim şirketinin söz konusu çalışma kâğıtlarının doğruluk ve bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanılabilirliğini sağlamak için tasarladığı prosedürler, denetim ekiplerinin, aşağıdaki hususları yerine getirmesini gerektirebilir:

Islak imzalar, çapraz referanslar ve açıklayıcı notlar dâhil kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtlarının, asıllarının tüm içeriğini yansıtmak şekilde taranmış kopyalarının oluşturulması,

Gerekli hâllerde taranmış kopyaların dinlenmesi ve paraflanması dâhil taranmış kopyaların denetim dosyalarına dâhil edilmesi, Gerekli hâllerde taranmış kopyaların geri kullanılabilmesi ve çıktısının alınabilmesi.

Mevzuat veya başka sebepler, denetim şirketinin taranmış olan kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtlarının asıllarını saklamasını gerektirebilir.

Çalışma Kâğıtlarının Saklanması (Bakınız: 47 nci paragraf)

A60. Denetim şirketinin çalışma kâğıtlarını saklama ihtiyacı ve süresi denetimin niteliğine ve şirketin içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterecektir. Söz konusu çalışma kâğıtlarının gelecek denetimlerde de önemini devam ettirecek konuların kaydını içermesi, bu şartlara örnek olarak gösterilebilir. Saklama süresi ayrıca mevzuatın belirli tür denetimler için özel saklama süreleri öngörüp öngörmediği; mevzuatta bu hususa ilişkin özel hükümlerin bulunmadığı hâllerde Kurum tarafından belirlenen saklama sürelerinin bulunup bulunmadığı gibi başka faktörlere de bağlı olabilir.

A61. Bağımsız denetimde saklama süresi, normalde denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde topluluk denetçisi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olmaz.

A62. Denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının saklanmasına ilişkin olarak uyguladığı prosedürler, ilgili saklama süresi boyunca 47 nci paragraftaki ana hükümlerin uygulanmasına imkân veren hususları içerir. Örneğin;

(Özellikle elektronik biçimde oluşturulan çalışma kâğıtlarında kullanılan teknolojinin, zaman içerisinde güncellenebileceği veya değişebileceği durumlarda) Saklama süresi boyunca çalışma kâğıtlarına erişime ve bunların geri kullanımına imkân sağlanması,

Denetim dosyaları tamamlandıktan sonra çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklik kayıtlarının gerektiğinde sağlanması,

Kalite kontrol ve diğer amaçlarla denetim şirketi dışından yetkili tarafların belirli çalışma kâğıtlarına erişimine ve çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesine imkân sağlanması.

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti

A63. Mevzuatta aksi belirtilmedikçe çalışma kâğıtları denetim şirketine aittir. Yapılan çalışmanın geçerliliğini veya güvence denetimlerinde denetim şirketinin veya personelinin bağımsızlığını zedelememek şartıyla denetim şirketi kendi takdirine bağlı olarak, çalışma kâğıtlarını bölümler hâlinde veya çalışma kâğıtlarından alıntılar yaparak ilgili müşterinin erişimine sunabilir.

İzleme

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi (Bakınız: 48 inci paragraf)

A64. Kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygunluğun izlenmesinin amacı,

Mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun,

Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığının,

Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin, denetim şirketi veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini sağlamaktır.

A65. Aşağıdakiler kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken hususlardandır:

Mesleki standartlarda ve yürürlükteki mevzuatta meydana gelen değişikliklerin ve -uygun hâllerde- bunların denetim şirketinin politika ve prosedürlerine nasıl yansıtılacağına ilişkin analizi.

Bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlere uygunluğun yazılı teyidinin analizi.

Teorik ve uygulamalı eğitimler dâhil olmak üzere sürekli mesleki gelişime ilişkin analizi.

Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik kararların analizi.

Denetim şirketinin temel ve mesleki eğitime dair politika ve prosedürlerine ilişkin geri bildirim sağlanması dâhil, sistemde yapılacak iyileştirmelerin ve atılacak düzeltici adımların belirlenmesi.

Sisteme, sisteme uygunluk sağlanmasına veya sistemi anlama düzeyine ilişkin zayıflıkların uygun denetim şirketi personeline bildirilmesi.

Kalite kontrol politika ve prosedürlerinde gerekli değişikliklerin zamanında yapılabilmesini sağlamak için uygun şirket personeli tarafından politika ve prosedürlerin takip edilmesi.

A66. Teftiş işlemlerinin sıklığına ilişkin politika ve prosedürler, örneğin üç yıla yayılan bir süre öngörebilir. Teftiş işlemlerinin sıklığı belirlenirken, münferit denetimlerin seçiminin zamanlaması dâhil, aşağıdakiler gibi çok sayıda faktör dikkate alınır:

Denetim şirketinin büyüklüğü.

Ofislerinin sayısı ve coğrafi konumları.

Daha önceki izleme prosedürlerinin sonuçları.

Personel ve ofislerin yetki seviyesi (Örneğin, ofislerin kendi teftişlerini yapmaya yetkili olup olmadığı veya teftişlerin sadece genel merkez tarafından yapılıp yapılmadığı gibi).

Denetim şirketi uygulamalarının ve kurumsal yapısının niteliği ve karmaşıklığı.

Denetim şirketinin müşterileriyle ve denetimlerle ilgili riskler.

A67. Teftiş sürecinde, münferit denetimlerden bazıları ilgili denetim ekibine önceden haber verilmeden seçilebilir. Denetim şirketi teftiş kapsamını belirlerken, bağımsız dış teftiş programlarının kapsamını veya sonuçlarını dikkate alabilir. Ancak bağımsız dış teftiş programı, denetim şirketinin kendi iç izleme programının yerine kullanılamaz.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A68. Küçük şirketlerin izleme prosedürleri, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin tasarlanmasından veya uygulanmasından sorumlu olan veya denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinde yer alan kişiler tarafından uygulanabilir. Sınırlı sayıda kişinin görev yaptığı denetim şirketi, denetim teftişleri ve diğer izleme prosedürleri için şirket dışından uygun yeterliğe bir kişiden veya başka bir şirketten faydalanmayı tercih edebilir. Alternatif olarak denetim şirketi, izleme faaliyetlerini gerçekleştirirken kaynaklarını diğer uygun kuruluşlarla paylaşmaya yönelik düzenlemeler yapabilir.

Eksikliklerin Bildirilmesi (Bakınız: 50 nci paragraf)

A69. Tespit edilen eksikliklerin ilgili sorumlu denetçiler dışındaki kişilere rapor edilmesi, eksiklik tespit edilen denetimin söz konusu raporda açıklanmasını gerektirmez. Ancak sorumlu denetçiler dışındaki kişilerin sorumluluklarını uygun şekilde yerine getirebilmeleri için bu tür açıklamaların yapılması gerekli olabilir.

Şikâyet ve İddialar

Şikâyet ve İddiaların Kaynağı (Bakınız: 55 inci paragraf)

A70. Şikâyet ve iddialar (asılsız olduğu kolayca anlaşılabilirler hariç) denetim şirketi içinden veya dışından kaynaklanabilir. Söz konusu şikâyet ve iddialar şirket personeli, müşteriler veya üçüncü taraflarca ileri sürülebilir. Şikâyet ve iddialar denetim ekibi üyeleri veya diğer şirket personeline iletilmiş olabilir.

Soruşturma Politika ve Prosedürleri (Bakınız: 56 ncı paragraf)

A71. Şikâyet ve iddiaların soruşturulması için hazırlanan politika ve prosedürler, soruşturmaya nezaret eden yöneticinin;

Yeterli ve uygun deneyime sahip olmasını,

Şirketi içinde yetki sahibi olmasını,

İlgili denetimin yürütülmesi sürecinde hiçbir şekilde görev almamış olmasını gerektirebilir.

Soruşturmaya nezaret eden yönetici gerekli hâllerde hukuk müşavirini de soruşturmaya dâhil edebilir.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A72. Az sayıda yöneticisi olan şirketlerde soruşturmaya nezaret eden yöneticinin ilgili denetimde görev almamış olması mümkündür olmayabilir. Söz konusu küçük şirketler ve tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçiler, şikâyet ve iddiaların soruşturulması için denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişilerden veya başka bir şirketten faydalanabilir.

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi (Bakınız: 57 nci paragraf)

A73. Kalite kontrol sisteminin her unsurunun işlediğini kanıtlayan belgelerin biçim ve içeriği, muhakeme yapılmasını gerektirir ve aşağıdakiler dâhil çok sayıda faktöre bağlıdır:

Denetim şirketinin büyüklüğü ve ofis sayısı.

Denetim şirketinin faaliyetleri ile kurumsal yapısının niteliği ve karmaşıklığı.

Örneğin büyük şirketler, bağımsızlık taahhütleri, performans değerlendirmeleri ve izleme süreci kapsamında yapılan teftişlerin sonuçları gibi hususların belgelendirilmesinde elektronik veri tabanlarını kullanabilir.

A74. İzlemeye ilişkin uygun belgelendirme aşağıdaki hususları içerir:

Tamamlanmış denetimlerin teftiş edilmek üzere seçilmesi prosedürü dâhil izleme prosedürleri.

Aşağıdaki hususların değerlendirilmesine ilişkin kayıtlar:

o Mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine bağlılık,

o Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve sistemin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığı,

o Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin, şirket veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığı.

Tespit edilen eksikliklerin tanımlanması, etkilerinin değerlendirilmesi ve bu eksikliklere ilişkin olarak herhangi bir adımın atılıp atılmayacağına karar verilmesine ve gerektiğinde hangi ilave adımların atılacağına ilişkin belirlenmesine ilişkin esaslar.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A75. Küçük şirketler, kendi kalite kontrol sistemlerinin belgelendirilmesinde elle tutulmuş notlar, kontrol listeleri ve formlar gibi şekil olarak daha basit yöntemler kullanabilir.

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html, 19.10.2013.

Ek 17: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

2 Kasım 2011 ÇARŞAMBA	Resmî Gazete	Sayı: 28103
KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME		
KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME		
<p>Karar Sayısı: KHK/660 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.</p>		
BİRİNCİ BÖLÜM		
Amaç, Kapsam ve Tanımlar		
<p>Amaç ve kapsam MADDE 1 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.</p>		
<p>Tanımlar MADDE 2 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulanmasında;</p>		
<p>a) Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasında Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri,</p>		
<p>b) 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,</p>		
<p>c) Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini,</p>		
<p>ç) Bakan: Başbakan veya görevlendireceği Bakanı,</p>		
<p>d) Bakanlık: Kurumun ilişkili olduğu Bakanlık,</p>		
<p>e) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,</p>		
<p>f) İkincil düzenleme: Bu Kanun Hükmünde Kararname ile verilen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmek üzere Kurum tarafından çıkarılan yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemleri,</p>		
<p>g) Kalite güvence sistemi: Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistemi,</p>		
<p>ğ) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar: 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 tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları,</p>		
<p>h) Kurul: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu,</p>		
<p>i) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,</p>		
<p>j) Meslek mensubu: 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri,</p>		
<p>k) Türkiye Muhasebe Standartları: Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan muhasebe standartlarını,</p>		
<p>l) Türkiye Denetim Standartları: Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını, ifade eder.</p>		
İKİNCİ BÖLÜM		
Kurum ve Kurul		
<p>Kurumun teşkilatı MADDE 3 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir.</p>		
<p>(2) Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir.</p>		
<p>Kurulun oluşumu MADDE 4 – (1) Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.</p>		
<p>(2) Bakanlar Kurulu, üyelere birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine üyelere birini İkinci Başkan olarak seçer.</p>		
<p>(3) Kurul üyelerine atanacakların;</p>		
<p>a) 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (I), (4), (5), (6) ve (7) numaralı alt bentlerinde belirtilen nitelikleri taşımaları,</p>		
<p>b) En az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları,</p>		
<p>c) Öğretim elemanları arasından Kurul üyelerine atanacakların ise iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları,</p>		

şarttır.

(4) Üyeliğe atanacakların son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisinin olmaması zorunludur.

Görev süreleri

MADDE 5 – (1) Kurul Başkan ve üyelerinin görev süresi altı yıldır. Süresi biten Başkan ve üyeler yeniden atanamazlar. Başkanlığın veya üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde 4 üncü maddedeki esaslara göre atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir.

(2) Kurul Başkan ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının 6 ncı maddeye aykırı olduğu anlaşılanların görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

Yasaklar

MADDE 6 – (1) Kurul Başkan ve üyeleri, bilimsel amaçlı ders ve konferans gibi etkinlikler hariç olmak üzere, Kurumdaki resmi görevlerinin dışında resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz, Kurumun düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamaz ve ticaretle uğraşamazlar.

(2) Kurul Başkan ve üyeleri göreve başlamadan önce kendilerinin veya eş ve velayeti altındaki çocuklarının sahibi bulunduğu menkul kıymetlerden Hazine tarafından çıkarılan borçlanmaya ilişkin olanlar hariç olmak üzere Kurumun düzenlemek ve denetlemekle sorumlu olduğu kuruluşların her türlü sermaye piyasası araçlarını eş, evlatlık, üçüncü dereceye kadar, bu derece dahil kan ve ikinci dereceye kadar, bu derece dahil kayın hısımları dışındakilere otuz gün içinde satmak suretiyle elden çıkarmak zorundadır. Kurul üyeliklerine atanmalarından itibaren otuz gün içinde bu fıkraya uygun hareket etmeyen üyeler, üyelikten çekilmiş sayılır. Bu durum, Kurul kararı ile tespit edilir ve Bakanlara bildirilir.

(3) Kurul Başkan ve üyeleri, görevlerinden ayrılmalarından itibaren iki yıl içinde Kurumun denetlemekle ve düzenlemekle görevli olduğu sektör ve alandaki özel kuruluşlarda görev alamazlar.

(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri Kurum personeli hakkında da uygulanır. Danışmanlık ve avukatlık gibi hizmetleri yürütmek üzere Kurumla sözleşme yapanlar, sözleşme süresince Kurumun faaliyet alanı ile ilgili başka iş yapamazlar.

(5) Kurul üyeleri ve diğer personel, Kurumla ilgili gizlilik taşıyan bilgileri ve ticari sırları, görevlerinden ayrılmış olsalar bile kanunen yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar, kendilerinin veya başkalarının menfaatine kullanamazlar.

(6) Kurul Başkan ve üyeleri 19/4/1990 tarihli ve 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununa tabidir.

Yemin

MADDE 7 – (1) Kurul Başkan ve üyeleri, Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu huzurunda, görevlerinin devamı süresince Kurulun işlerini tam bir dikkat, dürüstlük ve tarafsızlık ile yürüteceklerine, kanun hükümlerine aykırı hareket etmeyeceklerine ve ettirmeyeceklerine dair yemin ederler.

(2) Yemin için yapılan başvuru Yargıtay tarafından acele işlerden sayılır. Kurul Başkan ve üyeleri yemin etmedikçe göreve başlayamazlar.

Kurulun çalışma esasları

MADDE 8 – (1) Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.

(2) Kurul haftada en az bir defa olmak üzere, gerekli hallerde toplanır. Toplantıyı Kurul Başkanı, yokluğunda ise İkinci Başkan yönetir. Her bir toplantının gündemi toplantıdan en az bir gün önce Başkan, yokluğunda İkinci Başkan tarafından hazırlanarak Kurul üyelerine bildirilir. Gündem maddelerine geçmeden önce Başkan tarafından Kurumun faaliyetleri hakkında Kurula bilgi verilir. Gündeme yeni madde eklenebilmesi için toplantı başlamadan önce bir üyenin öneride bulunması ve önerilen maddenin gündeme eklenmesinin Kurulca kabul edilmesi gerekir.

(3) Kurul, en az altı üyenin hazır bulunmasıyla toplanır ve en az beş üyenin aynı yöndeki oyuyla karar alır. Oylamalarda çekimser oy kullanılamaz. Ancak, toplantıda karar için gerekli nisabın sağlanmadığı durumlarda, bir sonraki toplantıda oylarda eşitlik olması halinde Başkanın bulunduğu tarafın oyu üstün sayılarak karar alınır. Kurul kararı tutanakla tespit edilir ve karar tutanağı toplantı esnasında veya en geç toplantıyı izleyen işgünü, toplantıya katılan tüm üyeler tarafından imzalanır.

(4) Özel kanunlardaki süreler saklı kalmak üzere, Kurul kararı, alındığı toplantı tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde gerekçeleri, varsa karşı oy gerekçeleri ve imzaları ile birlikte tekemmül ettirilmek zorundadır. Kurulun düzenleme mahiyetinde olmayan kararları, gerekçeleri, varsa karşı oy gerekçeleri ve imzaları ile birlikte tekemmül ettirildikleri tarihte yürürlüğe girer.

(5) Geçerli mazereti olmaksızın bir takvim yılında toplam üç toplantıya katılmayan veya bir toplantıya katıldığı ve karşı oy kullanmadığı halde Kurul kararlarını süresi içinde imzalamayan veya karşı oy gerekçesini süresi içinde yazmayan Kurul üyeleri, üyelikten çekilmiş sayılır. Bu durum Kurul kararı ile tespit edilir.

(6) Kurul üyeleri kendisi, eşi, evlatlıkları ve üçüncü dereceye kadar, bu derece dahil kan ve ikinci dereceye kadar, bu derece dahil kayın hısımlarıyla ilgili konularda müzakere ve oylamaya katılamazlar.

(7) Kurulun düzenleme ve denetleme mahiyetindeki kararları, tekemmül etmesinden itibaren en geç üç işgünü içinde Bakanlığa gönderilir.

(8) Kurul ikincil düzenlemeleri hazırlarken, katılımı ve saydamlığı sağlamak üzere, ilgili tarafların görüşlerine başvurur.

(9) Kurul tarafından alınan düzenleyici nitelikteki kararlar yayımlanmak üzere Başbakanlığa gönderilir ve en geç yedi gün içinde Resmi Gazetede yayımlanır. Kurulun denetleyici nitelikteki kararları uygun vasıtalarla kamuoyuna duyurulur. Kurul, yayımlanması ülke ekonomisi ve kamu düzeni açısından acısından sakıncalı olan denetleyici nitelikteki kararların yayımlanmamasına karar verebilir.

(10) Yaptırım öngören kararlar dahil tüm Kurul kararları, tekemmül etmeleri ve ilgililere tebliğ edilmeleri veya usulüne uygun olarak duyurulmaları ile birlikte uygulanabilir ve para cezaları tahsil edilebilir hale gelir.

Kurulun görev ve yetkileri

MADDE 9 – (1) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu

şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

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

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

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

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, müktebilyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

n) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.

o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Başkanlık

Başkanlık

MADDE 10 – (1) Başkanlık, Kurul kararlarını uygulamakla ve diğer konularda Kurula yardımcı olmakla görevlidir. Başkanlık; Başkan, Başkan Yardımcıları ve hizmet birimlerinden oluşur.

Başkan

MADDE 11 – (1) Kurul Başkanı, Kurumun da Başkanı olup, Kurumun genel yönetim ve temsilinden sorumludur. Bu sorumluluk, Kurum çalışmalarının yürütülmesi, denetlenmesi, değerlendirilmesi ve gerektiğinde kamuya duyurulması görev ve yetkilerini kapsar.

(2) Başkana; izin, hastalık, yurtiçi ve yurtdışı görevlendirme, görevden alınma ve görevde bulunmadığı diğer hallerde İkinci Başkan vekâlet eder.

Başkanın görev ve yetkileri

MADDE 12 – (1) Başkanın görev ve yetkileri şunlardır:

a) Kurul toplantılarının gündemini, gün ve saatini belirlemek, toplantıları idare etmek, gündeme alınmayan başvurular hakkında gerekli işlemleri yapmak ve bunlara ilişkin olarak Kurula bilgi vermek.

b) Kurul kararlarının yayımlanmasını veya tebliğini sağlamak, bu kararların gereğinin yerine getirilmesini temin etmek ve uygulanmasını izlemek.

c) Hizmet birimlerinden gelen önerilere son şeklini vererek Kurula sunmak.

ç) Kurulun belirlediği stratejilere, amaç ve hedeflere uygun olarak, Kurumun yıllık bütçesi ile mali tablolarını hazırlamak.

d) Kurul ile hizmet birimlerinin uyumlu, verimli, disiplinli ve düzenli bir biçimde çalışmasını sağlamak, hizmet birimleri arasında çıkabilecek görev ve yetki sorunlarını çözmek.

e) Yıllık faaliyet raporlarını hazırlamak, Kurumun faaliyet gösterdiği alanda strateji, politikalar ve ilgili mevzuat ile Kurum ve çalışanların performans ölçütleri hakkında çalışma ve değerlendirme yapmak ve bunları Kurula sunmak.

f) Kurumun diğer kuruluşlarla ilişkilerini yürütmek ve Kurumu temsil etmek.

g) Kurul tarafından atanmış dışındaki Kurum personelini atamak.

ğ) Kurumun yönetimi ile ilgili diğer görevleri yerine getirmek.

(2) Başkan, Kurula ilişkin olmayan görev ve yetkilerinden bir kısmını, sınırlarını açıkça belirlemek ve yazılı olmak kaydıyla, alt kademelere devredebilir.

Başkan Yardımcıları

MADDE 13 – (1) Başkana görevlerinde yardımcı olmak üzere üç Başkan Yardımcısı atanır. Başkan Yardımcılığına atanacaklarda, 4 üncü maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında belirtilen şartlar aranır. Başkan Yardımcıları görev ve yetkilerinden bir kısmını, sınırlarını açıkça belirlemek ve yazılı olmak kaydıyla, alt kademelere devredebilir.

Hizmet birimleri

MADDE 14 – (1) Kurumun hizmet birimleri, daire başkanlıkları şeklinde teşkilatlanmış hizmet birimlerinden oluşur. Daire başkanlıklarının sayısı dokuzu geçemez.

(2) Hizmet birimleri, bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen faaliyet alanı, görev ve fonksiyonlarına uygun olarak Kurumun önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir.

(3) Kurumda hizmet birimi olarak Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulur. Hukuk, basın ve halkla ilişkiler gibi alanlarda ihtiyaca göre sayıları onu geçmemek üzere Başkanlık Müşaviri görevlendirilebilir.

(4) Kurumda insan kaynakları ve eğitim, idari ve mali işler, bilişim ve benzeri faaliyetleri yürütmek üzere İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı kurulur. Bu Daire Başkanlığında biri Kurulun özel büro hizmetlerini yürütmek üzere en çok dört adet müdürlük kurulabilir.

Kurum personelinin statüsü

MADDE 15 – (1) Kurumun Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları, Başkanlık Müşavirleri ve meslek personeli kadro karşılığı sözleşmeli statüde istihdam edilir. Kadro karşılığı sözleşmeli çalışan Kurum personeli ücret, mali ve sosyal haklar dışında; Kurumun kadrolu diğer personeli ise her türlü hak ve yükümlülükleri yönünden 657 sayılı Kanuna tabidir.

(2) Kurumun hizmet birimlerinde uzmanlık gerektiren işlerde meslek personeli çalıştırılması esastır. Hizmet birimlerinde istihdam edilecek diğer personelin nitelikleri Başkanın önerisi üzerine Kurulca belirlenir.

(3) İlgili kamu kurum ve kuruluşlarında görevli personelden ihtisasına ihtiyaç duyulanlar gerekli hallerde Kurumda geçici olarak görevlendirilebilir.

(4) Kurul üyeleri ve Kurum personeli hakkında 2/12/1999 tarihli ve 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. 4483 sayılı Kanun uyarınca soruşturma izinleri Kurul Başkan ve üyeleri için Bakan, Kurum personeli için Başkan tarafından verilir.

Meslek personeli

MADDE 16 – (1) Meslek personeli, uzman ve uzman yardımcılardan oluşur.

(2) Uzman yardımcısı kadrolarına atanabilmek için 657 sayılı Kanununun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ek olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyaset bilimleri, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Merkezi yarışma sınavından belirlenen asgari puanları almış olmak ve Kurum tarafından yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuzbeş yaşını doldurmamış olmak, şartları aranır.

(3) Uzman yardımcılığına atananlar, en az üç yıl fiilen çalışmak, Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından en az (C) düzeyinde yabancı dil puanı almak veya buna denk kabul edilen ve uluslararası geçerliliği bulunan bir belgeye sahip olmak ve Kurumca belirlenen konuda tez hazırlamak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında başarılı olanlar uzman kadrosuna atanırlar. Mazereti olmaksızın sınava girmeyen veya sınavda iki defa başarısız olanlar durumlarına uygun kadrolara atanmak üzere Devlet Personel Başkanlığına bildirilir.

(4) Meslek personelinin mesleğe alınmaları, atanmaları, yetiştirilmeleri, giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları Kurum tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

Ücretler, mali ve diğer sosyal haklar

MADDE 17 – (1) Kurul Başkan ve üyelerinin aylık ücretleri; en yüksek Devlet memuruna mali haklar kapsamında yapılan her türlü ödemeler toplamını geçmemek üzere, Bakanın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir. En yüksek Devlet memuruna ödenenlerden gelir vergisine tabi olmayanlar bu Kanun Hükmünde Kararnameye göre de gelir vergisine tabi olmazlar. 657 sayılı Kanun ve diğer mevzuat uyarınca en yüksek Devlet memurunun yararlanmış olduğu sosyal hak ve yardımlardan, Kurul Başkan ve üyeleri de aynı usul ve esaslar çerçevesinde yararlanırlar.

(2) Kurumun kadro karşılığı sözleşmeli personelinin ücretleri ile diğer mali hakları, birinci fıkrada Kurul üyeleri için belirlenen ücret tavanını geçmemek üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kurul tarafından tespit edilir.

Emeklilik ve hizmet sürelerinin değerlendirilmesi

MADDE 18 – (1) Kurul Başkan ve üyeliğine atananlar ile Kurum personeli 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümlerine tabidir. Sosyal güvenlik hak ve yükümlülüklerinin tespitinde; Kurul Başkanı bakanlık müsteşarı, Kurul üyeleri bakanlık müsteşar yardımcısı, Başkan Yardımcıları genel müdür, Daire Başkanları genel müdür yardımcısı, Başkanlık Müşaviri bakanlık müşaviri, meslek personeli ise kazanılmış hak aylık dereceleri itibarıyla karşılık gelen Başbakanlık Uzman ve Başbakanlık Uzman Yardımcıları ile denk statüde kabul edilir.

(2) Kurul Başkan ve üyeliklerine atananlardan atama yapılmadan önce kanunla kurulmuş diğer sosyal güvenlik kurumlarına bağlı olanların, istekleri halinde bu kurumlara bağlılıkları devam eder ve bunlar hakkında yukarıdaki hükümler uygulanmaz.

(3) Kurul Başkan ve üyeliklerine atananların Kurulda görev yaptıkları sürece önceki görevleriyle olan ilişkileri kesilir. Ancak kamu görevlisi iken üyeliğe atananlar, memuriyete giriş şartlarını kaybetmemeleri kaydıyla, görev sürelerinin sona ermesi veya görevden ayrılma isteğinde bulunmaları ve otuz gün içinde eski kurumlarına başvurmaları durumunda atamaya yetkili makam tarafından bir ay içinde mükteseplerine uygun bir kadroya atanır. Atama gerçekleştirilmeye kadar bunların almakta oldukları her türlü ödemelerin Kurum tarafından yapılmasına devam olunur. Bir kamu kurumunda çalışmayanlardan Kurul Başkan ve üyeliğine seçilip yukarıda belirtilen şekilde görevi sona erenlere, herhangi bir görev veya işe başlayınca kadar, almakta oldukları her türlü ödemeler, Kurum tarafından verilmeye devam edilir. Bu fıkrada belirtilen nedenlerle üyeliği sona erenlere Kurum tarafından yapılacak ödeme üç ayı geçemez.

(4) Bu hükümler, akademik unvanların kazanılması için gerekli şartlar saklı kalmak üzere, üniversitelerden gelen Başkan ve üyeler ile Kurum personeli hakkında da uygulanır.

Kurumun bütçesi

MADDE 19 – (1) Kurumun gelirlerinin, giderlerini karşılaması esastır. Kurumun bütçesi 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanır ve kabul edilir. Ancak, genel bütçeden Kuruma Hazine yardımı yapılabilir.

(2) Kurumun gelirleri; Hazine yardımı, muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşur.

Kurumun iç ve dış denetimi

MADDE 20 – (1) Kurumun iç denetimi, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Kurum, faaliyetlerine ilişkin olarak her yılın Mart ayı sonuna kadar, bir önceki yıla ait kararların ve yaptığı ikincil düzenlemelerin ekonomik ve sosyal etkilerini analiz eden ve Kurumun performans hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini içeren bir faaliyet raporu hazırlar.

(3) Kurumun yıllık faaliyet raporu, mali tabloları ve bütçe kesin hesabı Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(4) Yıllık faaliyet raporu, Sayıştayın mali denetim raporu ile Kurul kararları ve ikincil düzenlemeler, işlemler, araştırma ve soruşturmalar her yılın Mayıs ayı sonunda Kurumun internet sayfasında ve resmi bültenleriyle kamuoyunun bilgisine sunulur.

Hizmet satın alınması ve geçici komisyon oluşturulması

MADDE 21 – (1) Geçici veya belli bir ihtisas gerektiren nitelikteki işler için dışarıdan hizmet satın alınabilir.

(2) Standart oluşturma süreçlerinde ve uygulama dönemlerinde ihtiyaç duyulduğunda bağımsız denetim konusundaki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmak amacıyla uygulama alanında uzmanlaşmış memurlar, kamu görevlileri ve diğer kişiler ile 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 38 inci maddesi uyarınca öğretim elemanı görevlendirilmek suretiyle geçici çalışma ve danışma komisyonları oluşturulabilir. Azami dokuz kişiden oluşan bu komisyonlarda görevlendirileceklerde aranılacak nitelikler ile komisyonların çalışma usul ve esasları Kurul tarafından belirlenir.

(3) Bu maddeye göre kurum dışından görevlendirilenlere çalışmalara katılmaları karşılığında ayda dört günden fazla olmamak ve her toplantı günü için (2000) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşmamak üzere Kurul tarafından belirlenecek tutarda ve damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın huzur hakkı ödenir. 2547 sayılı Kanununun 38 inci maddesi uyarınca görevlendirilenler, anılan maddede öngörülen ücretten ayrıca yararlandırılmazlar.

Kadrolar

MADDE 22 – (1) Kurumda istihdam edilecek personele ilişkin kadro unvan ve dereceleri, ekli (1) sayılı cetvelde gösterilmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvelde yer alan toplam kadro sayısı geçilmemek ve mevcut kadro unvanları ile 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvelde yer alan kadro unvanlarıyla sınırlı olmak üzere, kadro unvan ve derecelerinin değiştirilmesi ile boş kadroların iptali Bakanlar Kurulunca yapılır.

Söz konusu personele ilişkin kadroların kullanılmasına dair usul ve esaslar bu Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvele göre Kurul tarafından belirlenir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM **Denetim ve İnceleme**

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimi

MADDE 23 – (1) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır.

(2) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde Kurum, bunların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşların görüşünü alır.

(3) Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine yönelik olarak 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir.

Denetimden doğan sorumluluk

MADDE 24 – (1) Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.

Kurumca yapılacak incelemeler

MADDE 25 – (1) Kurumca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumun; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır.

(2) Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak Kurum tarafından yapılır. Bu incelemelerin yürütülmesi için Kurum bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilir.

(3) Kurum, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. İnceleme faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülür.

(4) Bu maddeye göre yapılacak inceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.

(5) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır.

(6) İnceleme için görevlendirilen kişiler; ilgili rapor, defter, belge ve çalışma kâğıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtları ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaları incelemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesapları denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidir. İlgili kişi ve kuruluşlar da istenilen bilgi, belge, defter ve sair vasıtaların örneklerini ibraz etmek, yazılı ve sözlü bilgi vermek ve tutanakları imzalamakla yükümlüdürler. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan imtina edemezler.

(7) İnceleme için görevlendirilenler tarafından istenecek rapor, defter, belge ve çalışma kâğıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtların ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaların ibraz veya teslim edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekeceği bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir. Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defterler ve belgeler ayrıntılı bir tutanakla tespit olunur ve yerinde incelemenin mümkün olmadığı hallerde muhafaza altına alınarak inceleme yapmanın çalıştığı yere sevk edilir. Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde sonuçlandırılarak bir tutanakla sahibine geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere dayanılarak üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde, sulh ceza hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Diğer hükümler

MADDE 26 – (1) Kanuni defterlerin Kurulca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi şarttır. Ancak, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile bilanço esasında defter tutmakla yükümlü bulunmayanlar bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi değildir.

(2) Kurul, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

Düzenleyici işlemler

MADDE 27 – (1) Kurul; 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (b), (ç) ve (d) bentlerinde yer alan yetkilerinin kullanılmasına yönelik usul ve esasları çıkaracağı yönetmeliklerle belirler.

(2) Kurumun hazırlayacağı ikincil düzenleme tasarımları kamuoyunun bilgisine sunulmak üzere en az yedi gün süreyle uygun vasıtalarla duyurulur.

(3) Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kuruluşlar, Kurulun onayını almak ve Kurul tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına ek olarak kendi alanları için geçerli olacak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

Tebliğat

MADDE 28 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yapılacak tebliğatlar hakkında 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanır.

Görüşlerin bildirilmesi

MADDE 29 – (1) İlgili kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun Hükmünde Kararname kapsamında Kurum tarafından istenen görüşler, ilgililer tarafından en geç otuz gün içinde bildirilir. Bu süre, ivedi durumlarda Kurul tarafından kısaltılabilir. Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları görüş bildirmek için ek süre isteyebilir.

Kurul kararlarına karşı yargı yolu

MADDE 30 – (1) Kurul kararları kesindir. Kurulun düzenleyici ve denetleyici nitelikteki kararlarına karşı açılacak

davalalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülür. Danıştay, Kurul kararlarına karşı yapılan başvuruları acele işlerden sayar.

Türk Ticaret Kanununun uygulanması

MADDE 31 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanır.

Değiştirilen ve yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 32 – (1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (III) sayılı cetvele aşağıdaki sıra eklenmiştir.

"9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"

(2) 27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 3 üncü maddesine "Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı," ibaresinden sonra gelmek üzere "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu," ibaresi eklenmiştir.

(3) 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

ALTINCI BÖLÜM

Geçici ve Son Hükümler

Mevcut standartların ve diğer düzenlemelerin geçerliliği

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir.

(2) Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz.

İlk Kurul üyelerinin atanması

GEÇİCİ MADDE 2 – (1) 4 üncü maddede öngörülen atamalar, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlük tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılır. 2499 sayılı Kanunun bu Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılan ek 1 inci maddesine dayanılarak atanan Kurul Başkan ve üyelerinin görevleri bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte sona erer.

(2) Kurul, Başkan ve üyelerinin atama tarihini izleyen altı ay içinde Kurum teşkilatını oluşturarak Kurumun faaliyete geçmesini sağlar.

İlk atanan üyelerin yenilenmesi

GEÇİCİ MADDE 3 – (1) Kurul Başkanı hariç olmak üzere, ilk atanan üyelerin dörtte biri iki yılda bir yenilenir. İkinci yılın sonunda kura sonucu üyelikleri sona eren üyeler bir defalığına tekrar atanabilir.

Uzman personel istihdamı

GEÇİCİ MADDE 4 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde, bu Kanun Hükmünde Kararnameye ekli (1) sayılı cetvelde yer alan uzman kadro sayısının yüzde otuzunu geçmemek üzere, uzman yardımcılığı sınavına giriş için aranan öğrenim şartını taşımak ve başvuru tarihinde kırk yaşını doldurmamış olmak şartıyla;

a) Mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve meslek içi eğitim sonrasında yapılan yeterlik sınavında başarılı olup, Kurula üye veren kamu kurum ve kuruluşlarında çalışmakta olanlar,

b) Yükseköğrenim kurumlarında araştırma görevlisi veya öğretim elemanı olarak çalışmış olanlardan, muhasebe, finans, denetim veya hukuk alanlarında doktora çalışmalarını tamamlayanlar,

Kurum tarafından yapılacak sınavda başarılı olmaları halinde uzman kadrosuna atanabilir.

(2) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunda uzman ve uzman yardımcısı olarak görev yapanlar, Kurum tarafından yapılacak sınavda başarılı olmaları halinde uzman veya uzman yardımcısı kadrosuna atanabilir. Bunların, Kurulda uzman ve uzman yardımcısı olarak geçen hizmet süreleri; öğrenim durumları itibarıyla yükselebilecekleri dereceleri aşmamak kaydıyla kazanılmış hak aylığı derece ve kademelerinin tespitinde dikkate alınır ve bu sürelerin önceden kıdem tazminatı, toplu ödeme, emekli ikramiyesi, işten ayrılma tazminatı veya iş sonu tazminatı ödenmemiş olan kısmı 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre ödenecek emekli ikramiyesinin hesabına esas alınacak toplam hizmet süresine dahil edilir.

Hak ve alacakların devri

GEÇİCİ MADDE 5 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır.

(2) Devir konusunda ortaya çıkacak tereddütleri gidermeye Bakan yetkilidir.

Yürürlük

MADDE 33 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararname yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 34 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

ÖZ GEÇMİŞ

İffet Görkey KESİMLİ

Üsküdar doğumludur. İlkokulu Babaeski Cumhuriyet İlkokulunda, ortaokul ve liseyi Almanca eğitim veren İstanbul Erkek Lisesinde okumuştur. Boğaziçi Üniversitesi İngilizce hazırlık sınıfını, ardından Orta Kademe Yöneticilik bölümünde Önlisans eğitimini birincilikle tamamlayıp, aynı üniversitenin İİBF İşletme Bölümüne geçmeye hak kazanmış, İşletme Bölümünden Lisans diplomasını almıştır.



Irving Trust bankasıyla olan ortaklığı döneminde İzmir’de Türkiye Tütüncüler Bankası’nda “10 Genç Yönetici Adayı” programı çerçevesinde göreve başlamış, 10 aylık eğitimin sonrasında müdür yardımcısı olarak atandıktan sonra önce Murahhas Aza Dr. Antonio Puja’nın asistanlığını yapmış, ardından Personel Müdür Yardımcısı olarak görev yapmıştır. Bankanın merkezini İstanbul’a taşıma kararı üzerine, bankadan istifa ederek Raks Dış Ticaret ve Raks Holding’de Bütçe Plânlama Uzmanı olarak çalışmaya başlamıştır. Yönetim değişikliği sonrası serbest çalışma kararı alarak, BMC OMPAŞ A.Ş., Rapak Ambalaj v.b. işletmelerin bütçelerinin hazırlanmasında yer almıştır. Bilda Bilgisayar Sistemleri Ltd. Şti. yöneticiliğini yaptıktan sonra, ticaret hayatına atılmıştır.

Özel sektör deneyimlerinden sonra, Meslek Yüksekokullarında ders vermeye başlamış, bu esnada yüksek lisans eğitimini Trakya Üniversitesi İşletme A.B.D.’da tamamlamış, aynı bölümde doktora programına kabul edilmiştir. Halen Kırklareli Üniversitesi Lüleburgaz MYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programında öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır. Almanca ve İngilizce bilmektedir. İngilizce YDS 2013 Sonbahar Dönemi puanı 91,25’tir.

DİZİN

8

8th Directive, 52, 53, 156

A

ACAP, xix, 56, 100, 149, 155, 165, 170, 190, 330, 376
 Accounting and Auditing Enforcement Releases - AAERs, 209
 ACFE, 29, 30, 31, 32, 40, 194, 294, 334, 335
 adı şirket, 50
 aggressive accounting, 36
 ağ tasarımı, 168
 AICPA, 2
 Aktien Gesellschaft, 63
 American Association of Public Accountants (AAPA), 34
 angajman mektubu, 142
 anket çalışması, 123, 218, 227, 244
 Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük, 87
 anonim şirket, 63, 359
 Ara Denetim, 9
 Arens, Elder, Beasley, 11
 Arthur Andersen, 46
 Ashbaugh, 25
 asimetrik bilgi sorunu, 32
 Association of Certified Fraud Examiners, 29
 aşırı kaldıraç, 187
 aşırı özgüven, 175
 atılımcı enformasyon, 26
 Aufsichtsrat, 63

B

bağımsız denetçi, 90
 bağımsız denetim, 89
 bağımsız denetim kuruluşu, 89
 Bağımsız Denetim Sözleşmesi Anket Çalışması, 123
 bağımsız denetim stratejisi, 116, 117
 Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 166
 bağımsız denetimin kalite kontrolü, 131
 Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları, 212
 bağımsız üye, 165
 bağımsızlığın ortaya çıkması, 154
 bağımsızlık, 11, 152, 153

bağımsızlık bildirimi, 289
 Bailey, 182
 Ball, 24, 297
 Ball, Robin ve Wu, 24
 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, xvii, 87, 88, 203, 215, 291, 292
 Banker, 57, 168, 173, 298
 Banker, Chang ve Cunningham, 57
 Basel Komitesi, 32
 Başoğlu, Ceylan ve Parasız, 22
 Bayes modeli, 177
 Beck ve Wu, 178
 beşeri sermaye, 185
 Biçimlenme Dönemi, 18
 Bilgi Teknolojileri, 175
 bir denetim üzerinde çalışanların harcadığı zaman, 191
 Birleşik Devletler Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi, 56, 100, 155, 165, 188, 190, 376
 Blackout Dönemi, 356
 Blay ve Geiger, 156
 Block, 168, 193, 299
 Bozkurt, 299
 Bozkurt, N., 10
 Brazel, 176
 British East India Company, 28

C

Cameran, 27
 certification audit, 10
 Ceteris paribus, 44
 CFO, xvii, 190
 Chang, 57, 298
 Choy, Fields ve King, 157
 Christensen, 24, 25, 301
 ChuoAoyama, 168, 179
 CICA, xix
 ciroda bağımlılık, 262
 clawback provision, 27
 Colby, 29
 compliance audit, 13
 Conway, Robert, 173, 174, 175, 187, 302
 Cook ve Russell, 22
 cookie jar accounting, 338
 cooking the books, 36
 Crenshaw, 29
 Cunningham, 57, 298

Ç

çalışan sahipliği, 185
 Çalışma Saati Çarpanı, 285
 çarpan, 282, 286
 çıktı geri bildirimi, 178
 çıktı ileri bildirimi, 178

D

dağıtılmış kontrol yapısı, 46
 Daniel Bouton, 56
 Daniel Bouton, 56
 dava edilme riski, 47
 De La Martiniere, 179
 DeAngelo, 153, 159, 186, 303
 defans, 25
 DeFond, 43, 44, 172, 178, 303
 Dehaan, 27
 Deltas ve Doogar, 61, 76, 187
 denetçi raporu, 128, 137, 138, 141, 147, 148, 150, 392, 397, 398
 denetçinin niteliği değişkeni, 264
 denetim, 7, 8
 denetim ağı, 90
 denetim alanı, 118
 denetim ekipleri, 73
 Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE), 282
 Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı, 287
 Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı, 287
 Denetim Kalitesi Göstergeleri Projesi, 281
 Denetim Kalitesi Piramidi, 174
 denetim komitesi, 25, 136, 172, 175, 182, 194, 217, 250
 denetim kurulu, 63, 194, 217, 249
 Denetim Kurulu, 87
 denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme, 129
 denetimin kalitesinin tanımlanması, 149
 Deneyim Yılı Çarpanı, 283, 285
 Dış Denetim, 9, 17
 Dış Gözetim Sistemi, 3
 direnç, 174
 Doogar ve Easley, 61, 76, 187
 Dört Büyükler, 54, 56, 57, 58, 166
 Durukan ve İkiz, 149

dürüst resim ilkesi, 373
düşük kaldıraç, 187
düzenlilik denetimi, 15

E

effectiveness, 6
efficiency, 6
eğitim, 190
Eğitim Saati Çarpanı, 286
Ekip Bağımsızlık Katsayısı, 289
Elde Tutma Oranı, 212, 286
endüstri yapısı, 173
Enerji Piyasası Denetleme Kurulu, 196
Enron, 8, 46, 56, 339
Enron Skandalı, 1, 8
ERISA, 356
Esasta Bağımsızlık, 154
eshanlı komandit şirket, 64, 359
etik politika ve uygulamaları, 170
etkililik, 6
etkinlik, 6, 12, 16
Eumedion, 65, 147, 162, 294, 306

F

Faaliyet Denetimi, 9, 17
FAF, 107
FASAC, 107
FASB, 107
FED, 106
Fédération des Experts comptables Européens, 65, 170, 172
FEE, 65, 170, 172
Financial Accounting Foundation, 107
Financial Accounting Standards Board, 107, 152
financial audit, 10
Financial Reporting Council, 65, 162, 164, 308
finansal denetim, 10
finansal olmayan ölçütler, 176
Finansal Raporlama, 21
Finansal Tablo Denetimi, 9
Finansal tabloların karakteristik özellikleri, 23
Firma Yapısı ve Malî Durumu Alt Komitesi, 165, 170
Floyd Norris, 39
Francis, 42, 53, 100, 165, 376
Fransız Parlamentosu, 56
Fraser ve Lindsay, 12
FRC, 65, 162

G

GASAC, 107
genel şirket limited şirket, 50
Gérard De La Martiniere, 179
Goetsch ve Davis, 149
Gönen ve Uzay, 78
gözden geçirme, 129
gözetim, 128
Grant Thornton, 64, 320
Green ve Calderon, 30, 340
Gücenme ve Arsoy, 87
Gülen, 14, 15, 16, 310
Gülen, F., 10

H

halka açık limited şirket, 63, 359
Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu, 107
Hanson, 106, 197
hare etkisi, 61
Harris, 21, 41, 177, 281, 311
Havuzda Toplanacak Tutar, 292
Hayes, 146, 147, 154, 311
Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 131
HBCU, 191
Hegarty, 21
Historically Black Colleges and Universities, 191
hizmet kalitesi, 149
House of Commons, 26
Humphrey, 26, 62, 115, 312
Humphrey, Kausar, Loft ve Woods, 26
Hunton, 175

I

IFAC, 2, 4, 108, 199
Institute of Internal Auditors - IIA, 12
International Standard on Auditing (ISA) 220, 4, 199
International Standard on Quality Control - ISQC 1, iii
International Standard on Quality Control (ISQC) 1, 4, 5, 199
IOSCO, 25, 32, 46, 56, 58, 60, 64, 65, 114, 147, 157, 161, 162, 165, 166, 168, 169, 170, 172, 173, 174, 179, 183, 187, 188, 190, 192, 300, 302, 313

IOSCO Consultation Report, 32, 58, 157, 161, 162, 165, 168, 169, 170
Ivar Kreuger, 33

İ

iç denetim, 12
İç Denetim, 9, 17
İç Gözetim Sistemi, 3
iç kontrol sistemi, 12, 172
iç kontrol sisteminin etkililiği, 172
iç kontrol sistemleri, 42
İngiliz Avam Kamarası Maliye Komitesi, 26
innovative accounting, 36
insan kaynakları politika ve yöntemleri, 169
İsteğe Bağlı Denetim, 9
İş Yükü Çarpanı, 286
işletme danışma etkisi, 178

J

James Cox, 60
Jean-Claude Delespaul, 130
Jere Francis, 46
Jere R. Francis, 150
Jeremy Jennings, 183
Johnson ve Gentry, 21

K

kaçınma, 376
Kaçınma, 99
kaldıraç, 76, 77, 123, 186, 189, 285
kalite, 149
kalite güvence sistemi, 94
kalite kontrol sistemi, 94, 169
Kalite Kontrol Standardı 1, 388
Kamu Denetimi, 9, 17
kamu gözetimi, 170
Kamu Gözetimi Kurumu, xxii, 4, 70, 80, 101, 107, 167, 197, 216, 275, 279, 353
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 94, 100, 101, 166
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 400
Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar, 89
Kanebo, 168
Kanun, 94, 373
kapı bekçisi, 157
kara kutu, 46

Kaval, 317
 Kaval, H., 10
 KAYİK, xvii, 78, 89, 166, 167
 Kaymaz ve Karaibrahimoğlu, 27
 KHK 660, 101
 kıdemli denetçi, 90
 Knechel, 8, 115, 149, 181, 318
 Knechel, Krishnan, Pevzner,
 Shefchik ve Velury, 8
 kolektif şirket, 63, 359
 komandit ortaklık, 63, 359
 Kommanditgesellschaften, 63,
 64
 kontrol sistemi, 100, 376
 kreatif muhasebe, 36
 Kreuger & Toll, 33
 Kurumsal Kaynak Plânlaması,
 175
 kurumsal yönetim, 2, 11, 12,
 41, 62, 66, 255, 281
 kültür, 132

L

L. Fitzpatrick, 18
 Land, 147, 320
 Lawrence R. Dicksee, 18
 Lee ve Azham, 19
 Leutz ve Verrecchia, 25
 Li Dang, 28
 Limited Liability Partnership, 64
 limited şirket, 63, 359
 lisans anlaşması, 68, 73, 75,
 79, 84
 liyakat, 47
 Loebbecke ve Willingham, 30
 London & General Bank, 18
 Löhlein, 198, 200
 Lynn E. Turner, 155

M

Macías ve Muiño, 26
 malî tablo yolsuzluğu, 29
 Masum Türker, 87
 McKesson & Robbins, 19, 34
 McKinsey, 61
 merkezleşme derecesi, 45
 meslek sigortası, 168, 178, 179
 meslekî hile, 29
 meslekî ortaklık, 64, 359
 meslekî şirket, 51
 meslekî şüphencilik, 93
 meslektaş gözüyle inceleme,
 226, 235
 Michael Cook, 25
 Michael Oxley, 41
 Michel Prada, 56
 Muddy Waters LLC, 168
 muhasebe skandalları, 35

müşteri memnuniyeti, 195

N

NAO Finland, 16
 Nicholas Fraser, 168
 Nick Land, 147

O

ofansif, 26
 Offene Handelsgesellschaften,
 63
 oligopol, 60, 173
 olumlu görüş, 375
 olumsuz görüş, 376
 Olumsuz görüş, 99
 onay denetimi, 10
 organizasyon, 67
 ortak sayısı, 70, 71
 Oxera Raporu, 53, 54, 63, 65,
 66, 185

Ö

Ödeme Havuzu, 291
 öğrenme etkisi, 178
 örgüt yapısı tasarımı, 2
 Öz Geçmiş, 406
 Özel Denetim, 9

P

Partnerschaft Gesellschaften,
 64
 Paul Sarbanes, 41
 PCAOB, xxi, xxiii, 21, 48, 49,
 50, 51, 105, 106, 107, 142,
 152, 155, 157, 181, 281,
 311, 324
 PCAOB Rule 3526, 157
 peer-review, 176
 performance audit, 11
 performans denetimi, 15, 16
 Philip Musica, 34
 Pirgaip, 322
 Pirgaip, Burak, 79
 piyasa güçleri, 24
 Platt ve Kawa, 36
 politik güçler, 24
 Ponzi Tezgâhı, 33
 Porter, 19
 PricewaterhouseCooper, 168,
 179
 productivity, 6
 Psaros ve Trotman, 27
 Puan, 284, 285, 286, 287, 289
 pump and dump, 339

R

R. Gene Brown, 17, 18
 Redmayne, 149, 324

rekabet avantajı, 3
 Resolution Trust Corporation,
 29
 Rezaee ve Jain, 43
 Rezaee ve Riley, 28, 29, 42
 Rittenberg, Johnstone, Gramlin
 g, 153
 Robert H. Montgomery, 19
 Roman Tomasic, 29
 Rosenberg National MAP
 Survey, 187

S

Sarbanes-Oxley Yasası, 2, 8,
 30, 41, 42, 182
 sayışım, 8
 SEC, xix, xxiii, 8, 34, 104, 105,
 106, 107, 109, 111, 143,
 152, 155, 165, 176, 196,
 208, 209, 211, 279, 280,
 329, 330
 seçenek eksikliği, 54
 Sermaye Piyasası Kurulu, iii,
 xxiii, 1, 8, 28, 34, 69, 73, 74,
 79, 87, 88, 91, 92, 93, 94,
 104, 106, 107, 109, 111,
 112, 113, 143, 152, 153,
 157, 165, 176, 196, 200,
 201, 202, 203, 205, 208,
 209, 211, 274, 279, 327,
 341, 353
 sınırlandırılmış olumlu görüş,
 375
 Sınırlı Denetim, 9
 Sınırlı olumlu görüş, 99
 sınırlı sorumlu ortaklık, 51
 sınırlı sorumlu şirket, 51
 Sınırlı Sorumluluk Ortaklık, 64,
 359
 sır saklama yükümü, 376
 Sino-Forest Corporation, 168,
 193, 299, 336
 sinyal efekti, 42
 Skinner ve Srinivasan, 168, 178
 société a responsabilité limitée,
 63
 Société Anonyme, 63
 Société Anonyme Simplifiée, 63
 société en commandite simple,
 64
 Société Générale, 56
 SOX, xvii, 43, 44
 Sözleşme Ekibi Bağımsızlık
 Katsayısı, 288
 Special Purpose Vehicle (SPV),
 36

Standart Danışma Grubu, 103, 106, 182
 statutory audit, 17
 Steven B. Harris, 21
 Suseno, 149, 150
 sürdürülebilirlik, 192
 Sürekli Denetim, 9
 Sven Gentner, 148

Ş

Şaban Uzay, 13, 21, 87, 329
 şahıs işletmesi, 50
 şeffaflık raporu, 78, 166
 Şekilde Bağımsızlık, 154

T

Tam Zaman Eşdeğeri, 188, 189
 Tarihi Siyahî Kolejler ve Üniversiteler, 191
 tecimsel, 8
 Teftiş Kurulu Tüzüğü, 87
 temel nitelikteki etik ilkeler, 126
 Tobashi, 336
 Türk Ticaret Kanunu, 94, 373

U

UFRS, 25, 26
 ulusal merkez, 100, 376
 Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 220, 4, 199
 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, 109
 Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1, iii, 4, 5, 199
 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 108
 uygunluk denetimi, 13
 Uygunluk Denetimi, 9, 17

Ü

ültime oyun, 157

V

value for money, 11
 veri tabanı, 100, 376
 verimlilik, 6
 Vincent Baillet, 56
 Vorstand, 63

W

web sitesi, 78
 Weston, 10, 331
 Weston, F. T., 12
whistle-blower, 39

Y

yaş faktörü, 231
 yerel büro, 168, 212
 Yıl Sonu Denetimi, 9
 yıllık olarak yazılı bildirim, 277
 yoğunlaşma, 56, 58, 60
 Yoğunlaşma ve Rekabet Alt Komitesi, 56
 yoğunlaşma-karşıtı düzenlemeler, 56
 yönetim yapıları, 66
 yüksek denetim, 13

Z

Zeithaml, 149
 Zhang, 43, 44, 303
 zihinsel bağımsızlık, 154
 Zorunlu Denetim, 9