

KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI: TÜRKİYE-ABD KARŞILAŞTIRMASI*

Dr. Öğr. Üyesi İffet GÖRKEY KESİMLİ^a
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 636-660*

ÖZ

Sarbanes-Oxley Yasası'nın (SOX) 105. maddesi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (PublicCompany Accounting Oversight Board PCAOB), Kurul'a kayıtlanan SMMM firmalarının ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması için geniş yetkiler vermiştir. Denetlenen denetim firması Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, Kurul tarafından kalite kontrol incelemeleri yapmaktadır. Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. İlan süreci belirli kurallar çerçevesinde ve aşamalar şeklinde yapılmaktadır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun yanı sıra, ABD'de Sermaye Piyasası Kurulunun da (*Securities and Exchange Commission - SEC*) belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya Kurul'da (SEC) listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır.

Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmaları açısından yapılan incelemenin sonuçları, ABD denetim kalite gözetim ve/veya kontrol uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışmada son olarak Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hâlihazırda denetimin kalitesine yönelik olarak yapılmakta olan çalışmalara yer verilmiştir. ABD ve Türkiye'de denetimin kalite kontrolüne yönelik çalışmalar, araştırma sonuçları ile ilişkilendirilerek Türkiye için öneriler getirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Kalite Güvence Sistemi, PCAOB, SEC, KGK

JEL Kodları: M42, M48

PUBLIC OVERSIGHT INVESTIGATIONS AND SANCTIONS: TURKEY-US COMPARISON

ABSTRACT

Section 105 of the Sarbanes-Oxley Act grants the PublicCompany Accounting Oversight Board (PCAOB) investigative and disciplinary authority over registered public accounting firms and persons associated with such firms. Whether the audit firm being investigated is a US or non-US firm, and whether the auditing was performed within borders of US or not;

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kırklareli Üniversitesi, Lüleburgaz MYO, ifkesimli@gmail.com

^b Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, kiymet1442@yahoo.com

the Board makes quality control investigations. Investigations performed with quality control purposes are made public stage by stage on the web site of the Board. Along with PCOAB, in some instances the Securities and Exchange Commission (SEC) also has the power of sanctioning performers and blocking them from auditing listed companies.

The results of a research about audit firms performing in Turkey are assessed within the frame of US public oversight and/or investigation activities. At the last stage, this paper evaluates the quality control investigations and activities performed by Public Oversight - Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in Turkey. At the end of this paper, quality control-oriented activities realized by US and Turkish authorities are associated to the results of the study, and suggestions are brought regarding Turkey.

Keywords: Audit, Quality Assurance System, PCAOB, SEC, POA

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ^c

Geniş bir zaman dilimine yayılan muhasebe skandalları, 2000 yılının hemen öncesi ve sonrasında neredeyse doruğa ulaşmış, bu evrede yaşanan geniş spektrumlu skandallar bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin patlayan skandallardaki rollerinin tartışmaya açılmasına yol açmış, tepkilerin yoğunluğu denetim piyasasının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. SOX böyle bir atmosferde ortaya çıkmış ve PCAOB'nin kurulmasını öngörmüştür. SOX'un 105. maddesi, PCAOB'ye kayıtlanan SMMM firmaların ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması için geniş yetkiler vermiştir. Denetlenen denetim firması Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin ABD sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, Kurul tarafından kalite kontrol incelemeleri yapmaktadır. Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. İlan süreci belirli kurallar çerçevesinde ve aşamalar şeklinde yapılmaktadır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun yanı sıra, ABD'de SEC'in de belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya SEC'de listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır. Her ne kadar Enron benzeri bir muhasebe skandalı Türkiye'de yaşanmamış olsa da, Avrupa Birliği (AB) ile entegrasyon sürecince Türkiye'de de bağımsız denetimin düzenlenmesi yönünde çalışmalar olmuştur. AB denetim mevzuatının ABD'dekine yaklaşması sonucunda, Türkiye'deki yapılanma 2012 yılı sonunda KGK'nın kurulması şeklinde olmuştur.

KGK'nın kendi organizasyonel yapısının geldiği aşamada kurumun çalışmalarının çıktılarını kamu ile paylaşılır hale gelmeye başlamıştır. Her ne kadar hâlihazırda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) KGK öncesi dönemde

^cÇalışmanın verilerinden anket sonuçları, 2015 yılında tamamlanan doktora tez çalışmasına dayanmakta, yeni yayınlanan KGK raporu anketin yapıldığı tarihleri kapsadığından kullanılmaktadır.

olduğu gibi Türkiye'de bağımsız denetimde kalite kontrol denetimlerini yapıyorsa da, bu çalışmanın amacı birçok açıdan benzerlikleri olan KGK ile PCAOB'nin faaliyetlerini kısaca değerlendirmektir. Daha önce belirtildiği üzere, yapılan incelemelerin sonuçları eskiye oranla kapsamlı olarak ilk defa 2017 yılı sonuna doğru KGK tarafından yayınlanmıştır ve sadece belirli bir dönemi kapsamaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmaları açısından KGK tarafından yapılan incelemelerin sonuçları, ABD denetim kalite gözetim ve/veya kontrol uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca, KGK tarafından hâlihazırda denetimin kalitesine yönelik olarak yapılmakta olan çalışmalara da yer verilmiştir. ABD ve Türkiye'de denetimin kalite kontrolüne yönelik çalışmalar, araştırma sonuçları ile ilişkilendirilerek Türkiye için öneriler getirilmiştir.

Kamu gözetimi ile ilgili yazına bakıldığında birçok çalışma olduğu, çalışmaların bazılarının ABD söz konusu olduğunda PCAOB öncesi, Türkiye söz konusu olduğunda KGK öncesi döneme ait olduğu görülmektedir. Örneğin, [Uzay](#) (2006) Türkiye'de kamu gözetimi için önerilerde bulunduğu tebliğinde, SOX sonrasında kurulan PCAOB hakkında bilgi vermekte, ABD'de kurulan ve icraatlarıyla tüm dünyada bağımsız denetimi değiştirmeye adan olan gözetim kurumunu tanıtmaktadır. PCAOB'nin kurulmasıyla AB'de de yeniden yapılanmaya gidildiğine işaret etmekte, Türkiye'de benzer bir kurumun kurulmasının gerekliliğine dikkat çekmektedir. PCAOB'nin faaliyetlerine başladığı dönemlerde [Farrell ve Shadab](#) (2005) PCAOB'nin ABD çapında ofis ve çalışan sayısının artışından yola çıkarak, sahip olduğu bütçeyi—137 milyon dolar—vurgulamışlar ve Kurulun denetçiler açısından gelecekte kalıcı bir figür olacağına dikkat çekmişlerdir. PCAOB'nin yaptığı incelemelerinin sonucunda denetçilerin daha fazla risk temelli yaklaşımları uygulamayı öğrenmelerinin beklendiğini vurgulamışlardır. Bilinenin aksine, Kurul Başkanının tanımına göre denetçilerin hileyi de ortaya çıkarma yükümlülüğü olduğunun, hatta hilenin ortaya çıkarılmamasında sorumlu tutulacaklarının altını çizdiğini bildirmişlerdir. Günümüzde PCAOB'nin [2017 yılı](#) bütçesi 268,5 milyon dolara, 2018 yılı bütçesi 259,9 milyon dolara ulaşmıştır (www.pcaobus.org).

Çok sayıda çalışma da kamu gözetimi kurumlarının yaptırımlarının etkinliği veya kamu gözetiminin etkinliği üzerinedir. Örneğin, [Sundgren ve Svanström](#) (2016) gözetim kurumu tarafından İsveçli denetçilere karşı uygulanan yaptırımların sonuçlarını incelemişler ve yaptırıma maruz kalan bireysel olarak çalışan denetçilerin yaptırım sonrası denetim müşterisi kaybına uğradıkları yönünde bir bulguya rastlamamışlardır. Dört Büyüklerin yaptırım sonrası daha düşük ücretle çalıştıkları görülmekle beraber, genel olarak denetçilerin finansal raporlama konusunda yaptırım sonrası daha

muhafazakârlaşmaları yönünde herhangi bir bulguya rastlamamışlar ve halka açık şirketlerin denetimine yönelik kamu gözetim yaptırımlarının göreceli olarak çok kısıtlı bir etkisi olduğu sonucuna varmışlardır. [Gipper, Leuz ve Maffett](#) (2016) yatırımcıların raporlamanın kredibilitelerini değerlendirmeleri üzerinde kamu gözetiminin nasıl bir etkiye sahip olduğunu araştırmışlardır. PCAOB incelemelerinin başlaması ve böylelikle inceleme rejiminin değişmesiyle birlikte, piyasanın beklenmedik kazanç artışlarında önemli ölçüde tepki verdiğini saptamışlardır. Böylelikle, kamu gözetiminin finansal raporlamanın saygınlığını arttırdığı sonucuna varmışlardır. [Sundgren ve Svanström](#) (2012) denetimin kalitesi ve denetim ücretinin denetim firmaları ve ofis büyüklüğü temelinde incelerken; denetim kalitesinin ölçütü olarak kullanılan kalite gereklerini yerine getirmeyen denetçilerin aldıkları disiplin cezaları üzerinde durmuşlardır. İsveç'te Dört Büyükler ile beşinci ve altıncı sırada yer alan denetim firmalarının yaptırımla karşılaşma olasılıkları arasında herhangi bir farklılık bulamamışlardır. Buna karşın, ilk altı denetim firması dışında kalan denetim firmalarının uyarı ve meslekten men cezalarına çarptırılma olasılıklarının ilk altı firmaya nazaran daha fazla olduğunu gözlemlemişlerdir. Benzer şekilde, ofis büyüklüğü ile ceza alma ihtimali arasında kuvvetli ve negatif bir ilişki saptamışlardır. İlk altı firma için bu ilişki çok önemsiz seviyededir. Aradan geçen 12 yılda Kurul'un bütçesinin yüzde 95,99 arttığı görülmektedir. [Shafer, Morris ve Ketchand](#) (1999) formel yaptırımların bağımsızlığın korunmasında güdüleyici rolünün etkinliğine dair denetçi algısını araştırmışlardır. Yapısal eşitlik modeli ile test edilen formel yaptırım altında etik karar alma mekanizması ve davranış niyeti modeli, meslektaş gözüyle inceleme ve dava edilme riskinin etik dışı davranışı önleme konusunda etkili olduğunu, ancak mesleki kurumları tarafından başlatılacak olana cezai yaptırımlarının etkili olmadığını ortaya koymuştur.

Daha önce belirtildiği üzere, bu çalışmada kamu gözetimi çalışmalarına sadece dar bir kesit üzerinden bakılmış; çalışma KGK raporun 2017 sonlarında ilk defa oldukça kapsamlı bir içerikle yayınlanmasından esinlenmiştir. Doğal olarak raporun içerdiği dönem üzerinde durulmuştur. Anılan döneme geri dönülerek ampirik bir çalışma yapılması olanaksız olduğundan; raporun işaret ettiği dönemde yapılmış olan tez çalışmasında yer alan saha araştırmasının KGK raporunda yer alan dönem ve konu ile tesadüfen örtüşen kısmından faydalanılmıştır.

2. ABD'DE KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI

SOX Yasası'nın 105. Maddesi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna, 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. Küresel denetim pazarının Dört Büyükler'in hegemonyasında olduğu gerçeğinden yola çıkılarak, veriler ağırlıklı olarak DörtBüyükler'i vurgulayacak şekilde oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablodan görüldüğü üzere; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin ABD 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 her yıl yaklaşık toplam inceleme sayısının yüzde onu civarında olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo-1: 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	% 0.14	1	1	1	1	4	% 100.00
2005	172	% 6.00	1	1	1	1	4	% 2.33
2006	206	% 7.18	1	0	0	1	2	% 0.97
2007	170	% 5.93	1	2	4	1	8	% 4.71
2008	259	% 9.03	4	5	5	4	18	% 6.95
2009	214	% 7.46	2	1	3	3	9	% 4.21
2010	220	% 7.67	7	5	7	5	24	% 10.91
2011	344	% 11.99	21	13	14	15	63	% 18.31
2012	257	% 8.96	5	7	9	12	33	% 12.84
2013	257	% 8.96	7	13	9	13	42	% 16.34
2014	258	% 9.00	11	9	11	10	41	% 15.89

2015	218	% 7.60	7	7	11	10	35	% 16.06
2016	215	% 7.50	9	10	10	10	39	% 18.14
2017	74	% 2.58	2	2	2	4	10	% 13.51
	2.868	TOPLAM	79	76	87	90	332	% 11.58
Firmanın Dört Büyükler arasındaki payı %			23,80	22,89	26,20	27,11	100,00	
Firmanın Genel Toplam içindeki payı %			2,75	2,65	3,03	3,14	11,58	

*PwC: PricewaterhouseCoopers

İncelemelerin başladığı 2004 yılında, Dört Büyük denetim firması dışında inceleme olmadığı görülmektedir. Dört Büyükler'in 14 yılda toplam 332 adet inceleme geçirdiği, bunun toplam içindeki payının yüzde 11,58 olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Dört Büyükler'in, son beş yıldaki toplam incelemeler içindeki paylarının ortalaması yüzde 15,99'dur. Dört Büyükler kendi aralarında kıyaslandığında; yüzde 27,11'le hazırladığı denetim dosyaları 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 63 incelemeye en çok inceleme geçirdiği yıl 2011 yılıdır; bunu 42 ve 41 incelemeyle sırasıyla 2013 ve 2014 yılları takip etmektedir.

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. Geçmişte; 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
- CroweHorwath LLP
- Deloitte&Touche LLP
- Ernst&Young LLP
- Grant Thornton LLP
- KPMG LLP
- MaloneBailey, LLP

- McGladrey LLP
- PricewaterhouseCoopers LLP

Tablo-1'de verilen sayılar, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun 2015 yılı itibarıyla 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. Hâlihazırda bu oran;275 denetim müşterisine ait denetimlerden 169'unu kapsamakta olup, yüzde 61,45'tir. Kurul'un inceleme yapamadığı ülke/bölgelerin başında Çin ve Hong Kong gelmektedir. Diğer ülkeler Belçika, Yunanistan, Polonya, Portekiz, İtalya, Macaristan, İrlanda ve Lüksemburg'dur.

3. ABD'DE SERMAYE PİYASASI KURULU YAPTIRIMLARI

Sermaye Piyasası Kurulunun belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya Kurul'da listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır. Sermaye Piyasası Kurulunun *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 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 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 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 malî müşavirlik firmalarına uyguladığı yaptırımlar kurumunun internet sitesinde 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. Tablodan görüldüğü üzere, en çok duyurunun yayınlandığı yıl, 232 duyuruyla 2007; en az duyurunun yayınlandığı yıl ise 85 duyuruyla 2012 yılıdır. On dört 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.

Tablo-2: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (2004–2017)

		4. Çeyrek	3. Çeyrek	2. Çeyrek	1. Çeyrek
Toplam	*1.934	*386	589	458	501
%	% 100,00	% 18,63	% 28,43	% 22,10	% 24,18
Yıllar Ortalaması	*138	*28	42	33	36
2017	88	*28	19	18	23
2016	110	27	27	25	31
2015	112	21	42	21	28
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

* Daha yayınlanmamış olan Aralık 2017 verisi 18 varsayılmıştır. Son Çeyrek Ekim ve Kasım ayı verilerinden oluşmaktadır. Tahmini Aralık ayı verisi buna eklenmiştir.

** Aralık 2017 yıl ortalaması olarak ön görülerek, varsayımsal ortalama alınmıştır.

Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları'ndanelde edilen veriler, Dört Büyükler açısından ele alındığında aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır. Tüm yıllar itibarıyla, duyuruların yüzde 2,82'si, yani 54 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'd e gerçekleştirilen denetimle ilişkili olarak—duyurularda dört defa yer almıştır (www.sec.gov, [AAER](#) No. 3612, 2014).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan denetimlerin, bazı durumlarda Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından başlatılanlarla örtüştüğü, bazen de herhangi bir bağlantı olmadığı unutulmamalıdır. Özetlemek gerekirse, ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu 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.

Tablo-1: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları–Dört Büyükler (2004–2017)

		Dört Büyüklerin Oranı	Dört Büyüklerin Toplamı	Deloitte Touche	Ernst&Young	KPMG	PwC*
Toplam	1.916	% 2,82	54	12	16	15	11
2017	**70	% 1,43	1	0	0	1	0
2016	110	% 3,64	4	0	3	1	0
2015	112	% 0,89	1	1	0	0	0
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

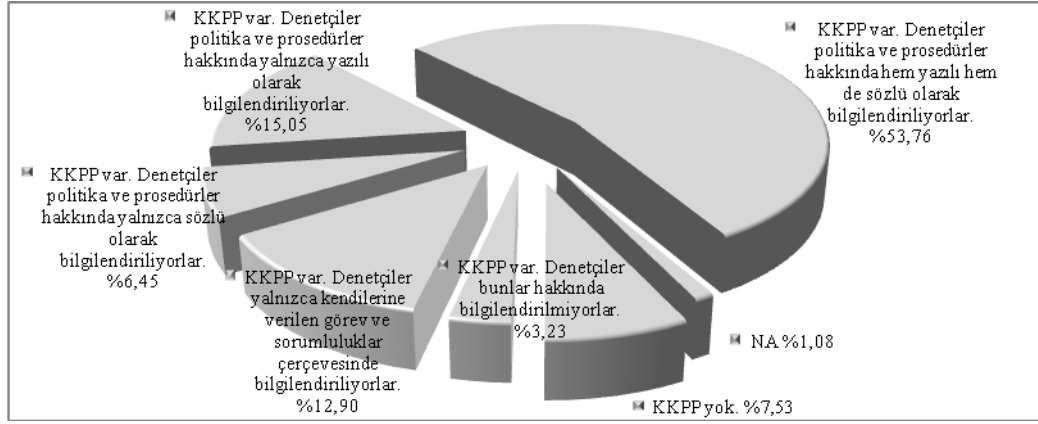
** : Aralık 2017 verisi daha yayınlanmamıştır.

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, [AuditQualityReview](#)).

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.

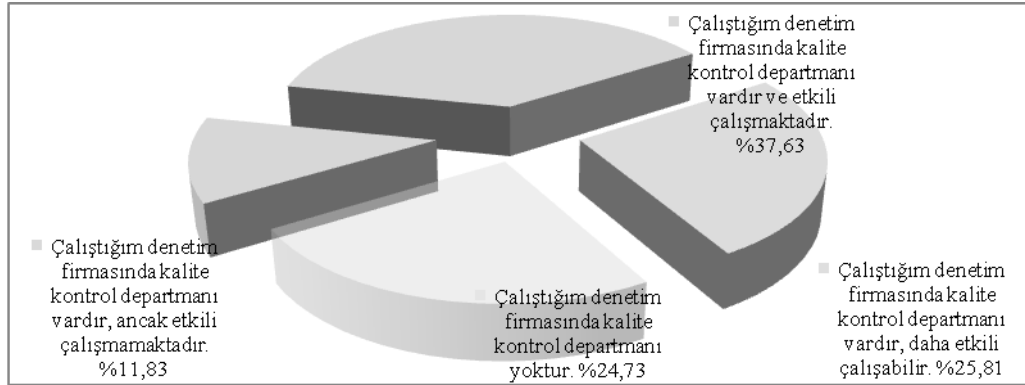
4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ GÖRÜNÜMÜ

Türkiye’de bağımsız denetim firmalarının görünümüne yönelik veriler, 2015 yılında tamamlanan doktora tez çalışmasından edinilmiştir. Anketi, katıldıkları eğitimler sonrasında KGK tarafından yetkilendirilen 92 denetçi yanıtlamıştır. 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 grafikte verilmiştir.



Grafik-1: 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 denetçilerin 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-2: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)

Anketi, katıldıkları eğitimler sonrasında KGK tarafından yetkilendirilen 92 denetçi yanı sıra 24 denetim firması yöneticisi de yanıtlamıştır. Aşağıdaki tabloda denetçiler ve denetim firmalarının anketi yanıtlayan yöneticilerinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine ve kalite kontrol departmanına ilişkin görüşleri karşılaştırılmıştır.

Tablo-2: Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine (KKPP) 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

Çalıştığı denetim firmasında kalite kontrol departmanı olduğu ve etkili çalıştığı yargısına verilen yanıtlar, bu doğrultudaki sorular arasında, iki grubun görüşlerinin birbirine yaklaştığı neredeyse tek yargıdır. Verilen yanıtların bu denli çelişiyor olmasından sonuç çıkarılması ve eksiklerin giderilerek, kalite kontrolüne yönelik ilke, prensip ve çalışmaların denetim firmalarının tüm çalışanlarıyla paylaşılması gerekmektedir. Ayrıca, 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.

5. TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU VE DENETİMİN KALİTESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin (KKS) yeterliliğinin değerlendirilmesi amacıyla 2014 ve 2015 yıllarında KGK tarafından incelemeler yapılmıştır. Bu incelemeler 16.06.2017 tarihli rapor ile kamuya duyurulmuştur. Tamamı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 63 denetim kuruluşu 2014 yılında incelenirken; 2015'te 26'sı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip toplam 48 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi incelenmiş, böylelikle inceleme sayısı iki yılda 111 olmuştur. KGK tarafından yapılan bu incelemelerin en çok gözlemlenen ve 2017 yılında yayınlanan raporda yayınlanan bulguları aşağıda tablolatırılmıştır (www.kgk.gov.tr, 2017):

1	KKS'nin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması
2a	Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 22. maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi
	<p>BDY 22. Madde: Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması</p> <p>(1) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.</p> <p>a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.</p> <p>b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği</p>

	<p>intibasını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.</p> <p>(2) Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.</p> <p>(3) Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır;</p> <p>a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dâhil) 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,</p> <p>b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,</p> <p>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,</p> <p>ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.</p> <p>(4) 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.</p> <p>(5) 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.</p>
2b	Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, BDY 26. maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi
	<p>BDY 26. Madde: Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar</p> <p>(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:</p> <p>a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.</p> <p>b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.</p> <p>c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayısı, nitelik veya</p>

	<p>tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.</p> <p>d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.</p> <p>e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.</p> <p>(4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.</p>
2c	<p>Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 400'üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi</p>
	<p>TTK 400:Denetçi Olabilecekler</p> <p>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> <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> <p>(a) bir tüzel kişinin,</p> <p>(b) bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi,</p> <p>(c) yönetim kurulu üyesi,</p> <p>(d) yöneticisi veya</p> <p>(e) sahibiyse ya da</p> <p>(f) bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut</p> <p>(g) 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> <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</p>

	<p><i>düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,</i></p> <p>(f) <i>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,</i></p> <p>(g) <i>(a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,</i></p> <p><i>Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin 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.</i></p>
3	<p>Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması</p>
	<p><i>BDY 26. Madde: Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar</i></p> <p><i>(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:</i></p> <p>ç) <i>Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar dadahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.</i></p> <p><i>(2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.</i></p> <p><i>(3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.</i></p>
4	<p>Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhildenetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu sürece denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
5	<p>Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
6	<p>Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi</p>
7	<p>Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
8	<p>Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme</p>

	sürecinin oluşturulmaması,
9	İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,
10	Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması
	<i>Yukarıda 6-10. arasındaki bulgular Bağımsız Denetim Standardı 300 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması" tarafından kapsanan konulardır.</i>

Bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra KGK, seçilmiş dosya incelemelerine de başlamıştır. Kurumun meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesinin sağlanması amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerinin de alındığı, böylelikle bir Yıllık İnceleme Planı hazırlandığı, KGK'nın yetki alanı içerisinde 2016 yılı içinde hangi denetim kuruluşlarının/denetçilerin veya hangi faaliyetlerin/süreçlerin inceleneceği, risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde belirlendiği Yıllık İnceleme Raporundan anlaşılmaktadır. Rapordan, 2016 yılında toplam 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapıldığı, yapılan incelemelerin 29'unun dosya incelemeleri, üçünün ise diğer incelemelerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Anılan yıla ait inceleme faaliyetleri kapsamında 29 denetim dosyası incelendiği, bunlardan 16'sının KAYİK kapsamında yer alan işletmelerin denetimleri olduğu rapordan görülmektedir. Söz konusu inceleme faaliyetleri, yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının ve finansal tablolar hakkında düzenlenen denetim raporlarının mevzuat hükümlerine uyumunun kontrolünü, Bağımsız Denetim Standartlarına uyumunun kontrolünü ve TTK uyarınca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarını kapsamaktadır. Yapılan 29 dosya incelemesinde saptanan önemli bulgular aşağıda tablolaştırılmıştır (www.kgk.gov.tr, 2017):

1	İç Kontrol Sisteminin Anlaşılmasına İlişkin Bulgular
%84	<ul style="list-style-type: none"> • iç kontrollerin yeterli şekilde anlaşılmaması • başta kontrollerin test edilmesi, • kontrol çevresi unsurlarının anlaşılması, • iç kontrol sisteminin eksikliklerinin değerlendirilmesi olmak üzere, <p>iç kontrol sisteminin anlaşılmasına yönelik çalışma ve değerlendirmelerde</p>

	eksikliklerin olması
2	Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular
%80	<ul style="list-style-type: none"> • başta yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun test edilmesi, • kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması, • denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması konularında olmak üzere <p>denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında eksiklikler</p>
3	Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Bulgular
%68	<ul style="list-style-type: none"> • başta bağımsızlık, • müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve • denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme olmak üzere <p>kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler</p>
4	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular
%60	<ul style="list-style-type: none"> • başta hasılat döngüsü, • maddi duran varlıklar ve • stok kalemleri olmak üzere <p>risklere karşı yapılacak işlere ilişkin eksiklikler</p>
5	Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular
%52	<p>söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin,</p> <ul style="list-style-type: none"> • başta çalışma kâğıtlarının • uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, • denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve • elde edilen denetim kanıtlarını <p>anlamasına imkân verecek şekilde hazırlanmaması olmak üzere, belgelendirmeye ilişkin çeşitli eksiklikler</p>
6	Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular
%40	<ul style="list-style-type: none"> • genel olarak önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi,

	<ul style="list-style-type: none"> • önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyas noktalarının kullanılması ve • topluluk denetimlerinde birim önemliliğinin belirlenmesi konularında eksiklikler
7	Örnekleme Yöntemlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular
%32	<ul style="list-style-type: none"> • genel olarak örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve seçimi, • örnekleme yer alacak kalemlerin ana kitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi ve • örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmesi konularında eksiklikler
8	Dış Teyit Prosedürlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular
%28	<ul style="list-style-type: none"> • başta dış teyit taleplerine verilen yanıtların güvenilirliğine ilişkin çalışmanın yapılmaması ve • teyit mektubuna yanıt verilmeyen durumlarda, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması olmak üzere dış teyitlere ilişkin eksiklikler
9	Stoklara İlişkin Bulgular
%24	<ul style="list-style-type: none"> • başta stok sayımına katılım sağlanmaması ve • stok sayımında gerekli hususlara riayet edilmemesi olmak üzere stokların denetimine ilişkin çeşitli eksiklikler
10	Topluluk Denetimlerine İlişkin Bulgular
%16	<ul style="list-style-type: none"> • başta topluluğa ilişkin önemli birimler hakkında anlayış elde edilmemesi ve • birim denetçileri ile iletişime geçilmemesi olmak üzere topluluk denetimlerine ilişkin çeşitli eksiklikler

KGK tarafından yapılan incelemelerde bağımsız denetimin sonucunu ve kalitesini olumsuz yönde etkileyen bulgular için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere, mevzuatta öngörülen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulandığı yine Kurumun inceleme raporundan anlaşılmaktadır. KGK tarafından uygulanacak olan yaptırımların dayanağı 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğidir. Yönetmeliğin 40, 41 ve 42. maddeleri uyarınca mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak aşağıdakiler dâhil gerekli idari yaptırımlarını uygulanır (www.kgk.gov.tr):

- uyarı
- faaliyet iznini askıya alma
- faaliyet iznini iptal etme.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca uygulanacak olan yaptırımlar aşağıda tablolaştırılmıştır:

UYARI	<p>(1) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi</p> <p>(2) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,</p> <p>(3) 20. maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,</p> <p>(4) 21. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,</p> <p>(5) 23. maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,</p> <p>(6) 24. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(7) 25. maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,</p> <p>(8) 28. madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,</p> <p>(9) 29. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(10) 33. maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,</p> <p>(11) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,</p> <p>(12) 35. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(13) 36. maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,</p> <p>(14) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,</p> <p>(15) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,</p> <p>(16) 37. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(17) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi hallerinde denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımı uygulanır.</p>
FAALİYET İZİNİNİ ASKIYA ALMA	<p>(1) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.</p>

	<p>(2) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.</p> <p>(3) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.</p> <p>(4) Denetlenen işletmeye 22. maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.</p> <p>(5) 26. maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.</p> <p>(6) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27. madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.</p> <p>(7) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi durumunda denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır.</p>
FAALİYET İZİNİNİN İPTALİ	<p>(1) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.</p> <p>(2) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.</p> <p>(3) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.</p> <p>(4) 30. maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.</p> <p>(5) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.</p> <p>(6) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi hallerinde denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir. Faaliyet izni (3) dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.</p>
İDARİ PARA CEZASI	<p>660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve KGK tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde, idari yaptırımların yanı sıra 26. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca idari para cezası yaptırımına karar verilebilir.</p>

5. SONUÇ

Çalışmanın amacı, ABD'de artık yerleştiği ve olgunlaştığı kabul edilen kamu gözetimi mekanizmasının işleyişinin ve etki alanının, Türkiye'de göreceli olarak çok yeni olan kamu gözetimi ile karşılaştırılması ve öneriler getirilmesidir. Türkiye'de bağımsız denetimin kamu gözetiminden sorumlu olan KGK'nın inceleme raporunun 2017 yılı ortalarında yayınlanması çalışmanın esin kaynağı olmuştur. Bu nedenle Türkiye'de kamu gözetimine KGK inceleme raporunun kapsadığı belirli dönem üzerinden bakılmış, raporun kapsadığı döneme ait verileri haiz tez çalışmasında yer alan denetim kalitesine yönelik araştırmanın raporda değinilen konulara işaret eden kısmı, raporun sağladığı veriler ışığında yeni bir bakış açısıyla değerlendirilmiştir.

PCAOB tarafından gerçekleştirilen incelemelerin odak noktasında Dört Büyükler'in olduğu açıkça görülmektedir. Denetim piyasasının büyük bir kısmına hükmeden denetim firmalarının sıklıkla incelenmesi önemli bir göstergedir. İki kurumun bütçeleri karşılaştırıldığında orantısal olarak çok büyük farklılıklar olması doğaldır. KGK 2016 yılı geliri 23.520.431,36 liradır. İdari para cezalarından elde edilen ve mali tabloya yansıyan gelir ise 1.329,87 lira olup, gelir içindeki payı yüzde 0,0056'dır. Yapılan incelemelerin sonucunda uygulanan para cezalarının, aynı yılın gelirine yansımamış olması olasıdır. Aynı yıl için PCAOB'nin geliri 254,7 milyon dolar, para cezalarından olan geliri 9,5 milyon dolardır. Bu durumda idari para cezalarının toplam gelir içindeki payı yüzde 3,73 olmaktadır. Benzer bir oranın korunacağı varsayılırsa, KGK'nın 2016 yılı idari para cezalarından gelirinin 877.283,46 lira olması beklenebilir. Kurumun Türkiye için oldukça yeni bir kurum olması, Amerikan muadilinden 10 yıl sonra kurulmuş olması, incelemelere daha yeni başlıyor oluşu gibi faktörlerin gelir üzerinde etkili olduğu söylenebilir. Önümüzdeki dönemlerde daha fazla inceleme yapılması, incelemelerin tarafsız ve titiz bir bakış açısı ile yapılması, kurumun bu gelir kalemini artırması beklenebilir. Beklenen artışın gerçekleşmemesi söz konusu olursa, bu durumun Türk denetim firmalarının çok titiz ve hatasız çalışmaları yönünde yorumlanamayacağı açıktır. Bu durumda sahada daha çok çalışma yapılması gerektiği ve KGK'nın etkinliğini artırması gerektiği önerilebilir.

KGK inceleme raporu denetim firmalarının özellikle kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturma ve uygulama konularında eksiklikleri olduğu, rotasyona dair uygulamaların uygun biçimde yapılmadığı, iç kontrol sisteminin anlaşılmasında sorunlar olduğu görülmektedir. Bunların yanı sıra görüşümüze göre en önemli konu ise denetim firmalarının bağımsızlığa yönelik yaklaşımlarının tatminkâr olmaktan uzak oluşudur. Raporunda

bağımsızlık konusuna çok yerde dikkat çekilmiştir. Esasen KGK raporunun incelediği dönemde denetim firmalarının başında olan yöneticilerin ve denetim müşterisi firmaların yöneticilerinin o dönemdeki görüşleri incelendiğinde, zaten özellikle bağımsızlık konusunda ciddi sorunlar olduğu ortaya konulmuştur. Bağımsızlığa ilişkin alışlagelmiş yaklaşımın değiştirilmesi ancak sürekli eğitimlerle mümkün olabilir. Meslek odaları KGK, SPK ve ilgili diğer kurumların bu konuda iş birliği yapmaları sağlıklı sonuçların elde edilmesinde uzun dönemde yardımcı olacaktır. PCAOB ve AB ülkelerindeki kamu gözetimi kurumları hâlihazırda KGK'ya rehberlik etmektedir. KGK'nın önünde başlangıç dönemi sonrası gidilecek uzun bir yol bulunmaktadır. Gelecek çalışmalarda, yeni KGK raporlarının yayınlanması ile işaret edilen sorunların ve çözümlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi mümkün hale gelebilir.

KAYNAKÇA

Arens, A. A., Elder, R. J. ve Beasley, M. S. (2012). Auditing and Assurance Services. 14. Basım. Boston, Prentice Hall.

Farrell, J. J. ve Shadab, H. B. (2005). The focus of future PCAOB auditor inspections. The CPA Journal, 75(6), 9. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/212304520?accountid=25077>.

Financial Reporting Council. Our Work. Conduct. Audit Quality Review. <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Audit-Quality-Review.aspx>, 05.05.2013.

Kesimli, İ. (2015). Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi (Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi), Edirne.

Gipper, B., Leuz, C. & Maffett, M. (2015). Public Audit Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Inspection Regime. NBER Working Paper No. 21530 September 2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Gözetim. İnceleme. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-İnceleme-Raporlar%C4%B1>, 14.11.2017. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/İdari-Yapt%C4%B1mlar>, 03.12.2017.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). <http://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf>, 16.01.2015. Inspections. <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx>,

17.01.2015. <https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/PCAOB-2017-budget.aspx>, 16.03.2018.

<https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/2018-budget-11-16-17.aspx>, 16.03.2018.

Shafer, W. E., Morris, R. E. ve Ketchand, A. A. (1999). The effects of formal sanctions on auditor independence. *Auditing*, 18, 85-101. Retrieved from

<https://search.proquest.com/docview/216739534?accountid=25077>

Sundgren, S. ve Svanström, T. (2016). Is the Public Oversight of Auditors Effective? The Impact of Sanctions on Loss of Clients, Salary and Audit Reporting, *European Accounting Review*, 26: 4, 787-818, DOI: 10.1080/09638180.2016.1203345

Sundgren, S. ve Svanström, T. (2012). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises, *Accounting and Business Research*, 43: 1, 31-55, DOI: 10.1080/00014788.2012.691710

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.

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. WCAE, The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference. 9-11 Kasım 2006 İstanbul. http://denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/SUZAY_KG.pdf, 17.03.2018.