

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ: ÜLKELERARASI KAMU GÖZETİM KURUMLARININ İNCELEME RAPORLARINDAKİ BULGULARININ İHLAL EDİLEN BDS'LER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI*

Dr. Ayten ÖZBİNGÖL**

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

Haziran 2021, 23(2), 254 – 288

ÖZ

Enron ile patlak veren ve Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) ile şekillenen sürecin ardından başta ABD olmak üzere pek çok ülkede kamu gözetim sistemleri kurulmuştur. Bu çalışmada, Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)'na üye olan 9 ülkenin inceleme raporları ihlal edilen BDS'ler açısından incelenmiştir. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları (BDS 240), İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (BDS 315) ve Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Standartlarının yaygın olarak ihlal edildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnceleme Raporları, Gözetim Bulguları, İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

*Makale Gönderim Tarihi: 02.09.2020; Makale Kabul Tarihi: 17.02.2021

Bu çalışma, Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN yönetiminde Ayten ÖZBİNGÖL tarafından hazırlanan “Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi” isimli doktora tezinden yararlanılarak üretilmiştir.

**SMMM, aytenozbingol@gmail.com, orcid.org/0000-0002-6761-6569

***Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü Başkanı, nakdogan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

Atf (Citation): Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının İhlal Edilen BDS'ler Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 254–288. <https://doi.org/10.31460/mbdd.789670>

THE INSPECTION OF AUDIT FIRMS: COMPARISON OF COUNTRIES' PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITIES' FINDINGS IN INSPECTION REPORTS IN TERMS OF VIOLATED AUDITING STANDARDS

ABSTRACT

Following the process that erupted with Enron and shaped with Sarbanes-Oxley Act (SOX), public oversight authorities were established in many countries, especially in the USA. In this study, the inspection reports of public oversight authorities from 9 countries that are members of The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) were examined in terms of violated auditing standards. As a result, Audit Documentation (TSA 230)¹, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements (TSA 240), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (TSA 315) and Audit Evidence (TSA 500) Standards were found to be most widely violated standards.

Keywords: Inspection Reports, Inspection Findings, Violated Auditing Standards

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

2002'de ABD'de SOX ile bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) kurulmadan önce Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) bu işlevi yerine getirmekteydi. PCAOB öncesi dönemde, bağımsız denetim şirketlerinin denetimini gerçekleştirdikleri müşteri işletmelerine eş zamanlı olarak bağımsız denetim ve danışmanlık hizmeti veriyor olmaları ve onlardan aldıkları ücretler değerlendirilmiştir. Bağımsız denetim haricinde sunulan hizmetlerin bağımsızlığa engel teşkil ettiğine yönelik kanıt bulunamamış olsa da bazı kullanıcılar tarafından bu durumun bağımsızlıktan yoksun bir görünüm sergilediği dillendirilmiştir (Benston 2003, 1341). Kısmen de olsa Enron'un çöküşünde meslek mensuplarının payı finansal tablo okuyucularına gerçek güvence sağlamaması ve finansal tabloları etkin bir biçimde denetlemekten uzaklaşması şeklinde olmuştur (Reinstein ve McMillan 2004, 955). Enron'un bağımsız denetçisi Andersen finansal tablolardaki yanlışlıklara göz yumarak bir nevi danışmanlık hizmetlerinden aldığı ücretlerin de etkisiyle bağımsız denetim görevini bağımlılık ve taraflılık ile yerine getirmiş ve Andersen'in bu uygulaması yani denetim başarısızlığı, denetimin kalitesine gölge düşürmüştür. Oysaki denetimde hizmet sunumundaki kalite, denetim başarısızlıklarını daha az olası hale

¹ "Bağımsız Denetim Standartları" için KGK'nın internet sitesinde kullanılan İngilizce ifade "Turkish Standards on Auditing" olup, kısaltması (TSA) şeklindedir (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7963/List-Of-Turkish-Standards-On-Auditing>) (Erişim Tarihi: 31.08.2020).

getirmek iken (Palmrose 1988, 57), bağımsız denetimler 2000’li yıllarda hileyi ve dolandırıcılık kayıplarını azaltmada etkin olamamıştır (ACFE 2004, 29).

2000’li yıllar, meslektaş gözüyle yapılan incelemelerin bağımsız denetimde kalite açısından katma değer oluşturmanın uzağında kaldığı ve denetim skandallarına yaptığı katkı ile etkin olmayan ve taraflılığa açık denetimlerin sorgulanır hale geldiği yıllardır.

Bu denetim başarısızlıklarının 2000’li yıllara damga vurmasının ardından SOX ile bağımsız denetim yeniden şekillenmiş ve bağımsız denetimin gözetimi için bir gözetim sisteminin kurulması gerekliliği düzenlenmiştir. Böylece PCAOB’nin kuruluşu bir taraftan SOX’un bir sonucu iken, diğer taraftan da 50 yılı aşkın süredir Amerika’nın denetim sektöründeki öz denetim sisteminin (kendi kendini düzenlemenin) halka açık şirketler açısından da son buluşudur (DeFond 2010, 104).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Geçmişte yaşanan bağımsız denetim başarısızlıklarından çıkarılan dersler, bağımsız denetimin kamu otoritesi aracılığıyla gözetiminin yapılması gerekliliğini gün yüzüne çıkarmıştır. Başarısızlığın yaşandığı ülkeler başta olmak üzere küreselleşmenin etkisi ve uluslararası organizasyonların bir parçası olunması nedeniyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, ilgili hukuki düzenlemeleri yaparak, kamu gözetim otoritelerini kurmuşlardır. Böyle bir otoritenin varlığının bağımsız denetim kalitesine olan etkilerine yönelik çalışmalar, çeşitli ülke uygulamalarıyla karşılaştırmalar akademik araştırmalara konu olmuştur. Çeşitli ülke uygulamalarına yönelik ve çalışmamızla ilgili olan araştırmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Carson, Simnett ve Vanstraelen (2013), kamu gözetimine sahip olan ve aynı zamanda IFIAR üyesi olan 33 ülke açısından kamu gözetim sistemi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişler ve kamu gözetim sistemlerinin kurulmasından, denetimlerini gerçekleştirmesinden sonra, denetim kalitesinin arttığına dair kanıtlara ulaşmışlardır. Ayrıca, hem kamu gözetim sistemine sahip olan hem de IFIAR üyesi olan ülkelerde bağımsız denetimin kalitesinin yükseldiğini ortaya koymuşlardır.

FEE tarafından 2015 yılında yapılan bir araştırmada 23 Avrupa ülkesinde bağımsız denetimin gözetimi için kurulan gözetim otoriteleri hakkında gözetim otoritelerinin ismi, internet siteleri, mesleki kuruluşlar, finansman kaynağı, şeffaflık, disiplin uygulamaları gibi konular hakkında bilgi verilmiştir (FEE Survey 2015).

TÜRMOB² ise (FEE tarafından yapılan) bu araştırma verilerini kullanarak Avrupa Birliği (AB)’nin 23 ülkesindeki gözetim sistemlerinin yapılması ve Türkiye uygulaması hakkında bilgi vermiştir.

² Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Kamu gözetim kurumlarının ilgili ülkelerdeki meslek kuruluşlarına görev ve yetki devrini ise meslek kuruluşlarının ya da mesleğin gözetim organında temsili açısından, standartların oluşturulması ve onaylanması açısından, KAYİK ve KAYİK dışı denetimlerde kalite güvence incelemeleri açısından ve idari yaptırımların ve disiplin cezalarının uygulanması açısından hazırlanmış bir tablo eşliğinde karşılaştırmalı olarak sunmuştur. Ülkemizde, TÜRMÖB'un mesleği fiilen icra etmeyen temsilcinin karar organında yer alması suretiyle temsil edildiği bilgisi ile sayılan diğer unsurlar açısından da TÜRMÖB'a bir yetki devrinin kamu gözetim otoritesince yapılmadığı bilgisine ulaşılmıştır (TÜRMÖB, FEE Araştırma 2015).

Sayar (2013) yaptığı çalışmada ABD, İngiltere, Almanya, Hollanda, Japonya, Kanada, Avustralya ve ülkemizdeki kamu gözetim faaliyetlerinde yetkili olan kamu gözetim kurumları hakkında bilgi vermiş ve muhasebe ve denetim standardı yapma ve yayınlama yetkisi, bağımsız denetçilerin sınav-eğitim-yetkilendirme işlemleri, bağımsız denetçilerin sınav-eğitim-yetkilendirme kapsamında meslek kuruluşlarına devrettiği yetkileri, meslek kuruluşları ile müzakere ve işbirliği içinde oluşu, meslek örgütünden yararlanma düzeyi, bağımsız denetimi muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olarak görmesi hakkında karşılaştırmalı bilgileri içeren bir özet tablo sunmuştur. Ülkemiz uygulamalarının genel itibarıyla yukarıda sıralanan unsurlar açısından diğer ülke uygulamalarından farklılıklar gösterdiği, mesleki kuruluşlar ile işbirliği halinde uyum içinde çalışılmasının bağımsız denetimin gözetiminde mesleki gelişimin sağlanması ve kaliteli finansal raporlamanın yapılmasına fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

Kesimli ve Çalıyurt (2018) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan 2017 yılına ait yıllık inceleme raporunun sonuçlarını göz önünde bulundurarak, ABD'deki PCAOB uygulamalarıyla karşılaştırmış, uygulama farklılıklarını ortaya koymuştur.

Sakin (2019) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin inceleme raporlarını esas alarak, Amerika'daki PCAOB'nin inceleme raporlarıyla karşılaştırmış, inceleme içeriklerinin benzerlik taşıdığını, fakat sonuçların raporlanma şeklinde önemli düzeyde farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur.

Yazar ve Yalçın (2019) ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, Japonya, Kanada ve ülkemizdeki kamu gözetim otoritelerine ilişkin yapısal özellikleri kurul üye sayıları, kurulun bağlı oldukları birimler, gözetim yetkisi ve alanı ve benzeri unsurları dikkate alarak tablo halinde özet bir şekilde sunmuşlardır. KGK aracılığıyla ülkemizde yapılan gözetim faaliyetlerinin ilerleyen yıllarda denetim mesleğine, piyasa etkinliğine ve ülke ekonomisine daha da olumlu katkılar sunacağını ifade etmişlerdir.

Accountancy Europe (2020) 2014 AB Denetim Reformunu da dikkate alarak, 30 Avrupa ülkesinde bağımsız denetimin gözetimi için kurulan gözetim otoritelerinin yapılanması hakkında bilgi vermiştir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Ülkemizde, KGK öncesi çalışmalarda araştırmacıların üzerinde fikir birliğine vardıkları husus, bağımsız denetimin gözetimi ve diğer ülke uygulamalarına yakınsamanın sağlanabilmesi için bir kamu gözetim sisteminin ülkemizde de kurulması gerekliliği yönündedir. KGK sonrası (çeşitli ülke uygulamalarına yönelik karşılaştırma yapılan) çalışmalarda ise mesleki kuruluşlara çeşitli konularda yetki devrinin olup olmadığının karşılaştırılması ön plana çıkmış, KGK tarafından inceleme raporlarının yayınlanmasından sonra yapılan çalışmalarda ise ABD'deki muadili ile raporlama içeriklerine ve raporlama sonuçlarına yönelik karşılaştırmalar yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)'na üye olan ülkeler arasından seçilen 9 ülkenin, kamu gözetim otoriteleri tarafından kamuoyu ile paylaşılan inceleme raporlarının esas alınması suretiyle, gözetim bulgularının bağımsız denetim standartlarına uyum düzeyi açısından değerlendirilmesidir. Bir başka deyişle, inceleme raporları ihlal edilen BDS'ler açısından incelenmiştir. Bu sayede, kamu gözetim sistemlerinin kurulmasındaki önem vurgulanarak, akademik alandaki çalışmalara katkı sağlanması amaçlanmıştır.

IFIAR, denetimin gözetimini küresel düzeyde artırma, yatırımcılar da dâhil olmak üzere kamu yararına hizmet etme misyonu ile 2006 yılında Paris'te kurulmuştur. IFIAR, denetim ortamındaki değişikliklere ilişkin bilgiler ile bağımsız denetimin düzenlenmesi faaliyetlerinde uygulamaya yönelik deneyimlerin paylaşılması, düzenleme faaliyetlerinde gerek işbirliğinin gerekse tutarlılığın teşvik edilmesi, denetim kalitesiyle ilgilenen diğer uluslararası kuruluşlarla iletişimin sağlanması amaçlarını gerçekleştirmek üzere hareket etmektedir (www.ifiar.org). IFIAR'ın Kuzey Amerika (2 üye), Latin Amerika (2 üye), Avrupa (32 üye), Asya/Okyanusya (11 üye), Ortadoğu (4 üye) ve Afrika (4 üye) olmak üzere 6 farklı bölgeden toplam 55 üyesi bulunmaktadır (CPAAOB, Fiscal Edition 2019, 7).

Başta ABD'de olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kurulan ve kurulmaya devam eden kamu gözetim sistemlerinin değerlendirilmesi için IFIAR'ın Kuzey Amerika bölgesindeki üye ülkelerinden ABD ve Kanada; Avrupa bölgesindeki üye ülkelerinden Almanya, Fransa ve İngiltere; Asya/Okyanusya bölgesindeki üye ülkelerinden Japonya, Çin (Taipei) ve Avustralya; Ortadoğu bölgesindeki üye ülkelerinden Türkiye olmak üzere toplam 9 ülke³ seçilmiştir.

Kuzey Amerika bölgesinden ABD, SOX ile dünyada ilk kamu gözetim sistemini kuran ve bu alanda diğer ülkelerde de kurulacak olan kamu gözetim sistemine ilişkin ilk örnek olması sebebiyle, Kanada

³ Seçilen ülkelerin kamu gözetim kurumlarının yapısal karşılaştırması açısından bakınız: “Özbingöl, A, Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının Yapısal Karşılaştırması. Muhasebe ve Denetime Bakış, 20(62), 1-20.”.

ise finansal piyasaları gelişmiş bir ülke olarak ABD’den sonra ilk kamu gözetim sistemini kuran ülke olması sebebiyle incelenmiştir. Avrupa bölgesinden Almanya ve Fransa AB’nin kurucu ülkeleri olması sebebiyle, İngiltere AB’nin ilk genişleme dalgası kapsamında Birlik’e 1973 yılında üye olması ve 2020 yılında Brexit’in kabul edilmesi neticesinde Birlik’ten ayrılması sebebiyle incelenmiştir. Asya/Okyanusya bölgesinden teknoloji alanındaki gelişmişlik düzeyi ile tanınan Japonya gözetim sistemi tarafından yapılan bilgi paylaşımının muazzam olması sebebiyle, Çin (Taipei) Covid-19 virüsüyle küresel bir salgının çıkış noktası olması (2020 ve izleyen yıllarda adından çok söz ettirecek olması)⁴ sebebiyle, Avustralya ise kamu gözetim alanında yeni bir kurum kurmak yerine (İngiltere örneğinde olduğu gibi) var olan bir yapıyı bu alanda yetkilendirilmesi sebebiyle incelenmiştir. Ortadoğu bölgesinden Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak, gelişmiş ülkeler karşındaki durumu açısından ve AB’ye üyelik süreci devam eden bir ülke olarak, AB üyesi ülkeler karşısındaki durumu açısından durumunun tespit edilmesi sebebiyle incelenmiştir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, seçilen ülkelerde bağımsız denetiminin gözetimiyle sorumlu olan kamu gözetim otoriteleri tarafından (çalışmanın hazırlandığı tarihteki) en son yayımlanan yıllık inceleme raporları, gözetim raporları, kalite kontrol raporları ve dava dosyaları dikkate alınmıştır. Bu rapor ve dosyalardaki veriler ihlal edilen bağımsız denetim standartlarına yönelik bilgiler kapsamında taranmıştır.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada bir takım kısıtlamalarla karşılaşmıştır:

Almanya açısından, Almanya’nın sunmuş olduğu raporlarda kalite kontrolüne yönelik bilgilere yer verilmişken, yaygın olarak hangi bağımsız denetim standartlarının ihlal edilmiş olduğu bilgisine yer verilmediği için bu kapsamda gözetim verilerine ulaşamamıştır. Sunum bütünlüğünün sağlanması açısından bu ülke Tablo 11.’den çıkarılmamıştır.

Kanada açısından, Kanada’nın raporlarında ise kalite kontrolüne ilişkin bilgilere yer verilmişken, bağımsız denetim standartlarının ihlali açısından net bir bilgi sunulmamış ancak raporlarında açıklanan eksikler göz önünde bulundurularak ihlal edilen standartlar için (tarafımızdan) çıkarımda bulunulmuştur.

Gerek tez gerekse bu çalışmanın (Dergipark sistemine 02.09.2020 yüklendiği tarihte) tamamlanması sırasında kullanılan raporların, çalışmanın yayımlandığı tarihte bilginin zaman karşısında güncelliğini

⁴ Enron 2000’li yıllarda bağımlı denetim salgının ve küresel etkilerinin ilk örneğidir. Finansal sistemlerin sağlıklı işleyişine gölge düşürmüş ve kamu gözetim sisteminin kurulması gerekliliğini doğurmuştur. ABD’de patlak veren bu ilk örnek, ABD tarafından da bu duruma ilk çözümün üretilmesini (ilk kamu gözetim sisteminin kurulmasını) sağlamıştır. Üzerinden onlarca yıl geçse de Enron çarpıcı bir örnek olması sebebiyle adından söz ettirmektedir. Çin ve Covid-19 salgını, küresel etki, çözüm üretme, adından söz ettirme açısından benzerlik taşımaktadır.

kaybetmesi de okuyucular açısından bir kısıt olarak değerlendirilebilir. Ancak, verilerin hazırlandığı tarih itibarıyla güncel olduğu göz ardı edilmemelidir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

İncelenen 9 ülkenin 8'inde gözetim verilerine ulaşılmıştır. Ulaşılan veriler dikkate alındığında, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (BDS 240), İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (BDS 315) ve Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Standartlarının yaygın olarak ihlal edildiği tespit edilmiştir.

4. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNDE KAMU GÖZETİM KURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Aynı müşteriye bağımsız denetim hizmetlerinin danışmanlık hizmeti ile birlikte eş zamanlı verilmesi ve danışmanlık ücretlerinden elde edilen gelirlerin, denetim ücretlerinden elde edilen gelirlerden daha büyük bir paya sahip olmasının neticesinde bağımsızlığını muhafaza edemeyen denetim şirketleri, yetki ve sorumluluklarını çıkar ilişkileri ile perdeleyerek hileli finansal raporlamalara olumlu görüş vermişlerdir. Finansal tablo kullanıcılarının (olumlu görüşün, finansal tabloların makul güvence taşıdığı iddiasını esas alarak yaptığı) yatırımlarının kurumsal başarısızlıkların gün yüzüne çıkmasıyla heba olması bağımsız denetimden beklenen kalitenin tesis edilemediğini ortaya çıkarmıştır. Bu olayların ağır bilançosu kaybolan kamu güveni ile yatırımcıya ve finansal piyasalardaki işleyişin bozulmasına yansımıştır.

Denetimin etkinleştirilerek hilenin önlenmesi, finansal tablolara verilen görüşün görünürde bir denetimden ziyade gerçek bir denetimi temsil etmesi, kamu çıkarlarının korunması, kaybolan kamu güveninin yeniden tesis edilmesi, bağımsız denetimde yüksek kalitenin sağlanması için bağımsız denetimin gözetimi yani kamu gözetimine ihtiyaç doğmuştur.

Kamu gözetimi, bağımsız denetimin, tarafsız bir biçimde gerçekleştirildiği ve finansal tablolar açısından makul güvenceyi tesis ettiği amacına uygunluğunun, Bağımsız Denetim Standartlarına uyum düzeyi ile ölçüldüğü, kamu yararının muhafaza edilmesinin ön planda tutulduğu ve denetimde yüksek kalitenin Kalite Kontrol Standartlarına uyum ile tesis edildiği, denetimin de denetlenmesi sistemi şeklinde tanımlanabilir.

Bu tanımdan yola çıkarak, IFIAR'a üye olan ülkelerden seçilen 9 farklı ülkenin inceleme raporlarındaki bulgular esas alınarak Bağımsız Denetim Standartlarına uyum düzeyi, ihlal edilen bağımsız denetim standartları açısından değerlendirilmiştir.

4.1. Kuzey Amerika Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR'ın Kuzey Amerika bölgesinde yer alan üye ülkelerinden ABD ve Kanada incelenmiştir.

4.1.1. ABD ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

Başta ABD olmak üzere 2000'li yıllarda yaşanan yüksek profilli kurumsal yönetim başarısızlıklarına dair olumsuz örnekler karşısında, bunlara cevaben gözetim dönemine geçiş başlamıştır (Francis 2004, 345). SOX ile başlayan bu yeni düzenin temel amacı denetim kalitesinin yükseltilebilmesi için hileli uygulamaların azaltılmasına yöneliktir (Coates 2007, 98).

PCAOB, 100'den fazla müşterisi olan denetim şirketlerini her yıl, 100 ve 100'den az müşterisi olan denetim şirketlerini ise her 3 yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (pcaobus.org, 2020). Kurul'un belirlediği stratejik öncelikleri arasında etkili gözetim yer almaktadır ve denetimin gözetiminde proaktif, duyarlı ve yenilikçi bir yaklaşım benimsenmiştir (PCAOB Annual Report 2018, 1). Buna istinaden, PCAOB'de gözetim görevini gerçekleştirenler, finansal tabloların denetimini gerçekleştirirken risk odaklı yaklaşımı kullanmaktadırlar (PCAOB Staff Inspection Brief 2017, 2).

PCAOB'nin kurulmasının ardından denetim kalitesinin sorgulandığı çalışmalar yapılmaya başlanmış ve kamu gözetim sisteminin ilk iki gözetiminden sonra eksik uygulamaların azalmasında etkili olduğu ve denetim kalitesinin yükseldiği tespit edilmiştir (Carcello ve diğerleri 2011, 86). Defond ve Lennox (2017, 591-592) çalışmasında PCAOB tarafından bağımsız denetçiler, iç kontrol denetimindeki eksiklikleri gidermek adına iyileştirmeye yönelik hareket etmeye teşvik edildiğinde iç kontrol denetimlerindeki kalitede yükseliş meydana geldiğini tespit etmişlerdir. Üç yılda bir gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin denetim kalitesi ile her yıl gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin denetim kalitesi üzerine yapılan bir karşılaştırmada yıllık gözetime tabi tutulanlardaki denetim kalitesinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Gunny ve Zhang 2013, 138). ABD'de 2017 yılında yıllık gözetime tabi olan 11, üç yılda bir gözetime tabi olan 524 şirket bulunmaktadır (PCAOB Staff Inspection Brief 2017, 12).

PCAOB, gözetim incelemeleri sonucunda, denetim şirketlerinin denetim kalitelerini artırmak adına temel neden analizi yapmakta, böylelikle kaliteyi olumlu ya da olumsuz etkileyen faktörleri anlamaya çalışmakta ve iyi örnekleri de örneklik teşkil etmesi adına kamuoyuyla paylaşmaktadır (PCAOB Staff Preview 2018, 1-2). PCAOB, 2019 yılında kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık, tekrar eden denetim eksiklikleri, ekonomik faktörler gibi dış faktörlerin önemli yanlışlık riskine etkisinin değerlendirilmesi, siber güvenlik riskleri, denetim araçları yazılımı, dijital varlıklar, denetim kalite göstergeleri, denetçi raporlarındaki değişiklikler ve yeni muhasebe standartlarının uygulanması konularına odaklanmıştır (PCAOB Inspection Outlook 2019, 1-4).

PCAOB, denetim şirketlerinin gözetimine ilişkin verileri denetim şirketi nezdinde (bireysel olarak) kamuoyu ile paylaşmaktadır. Yıllık gözetime tabi olan şirketlerden 6 tanesi Global Network Şirketleri kapsamında yer alan BDO USA LLP, Deloitte & Touche LLP, Ernst & Young LLP, Grant Thornton LLP, KPMG LLP ve PricewaterhouseCoopers LLP'den oluşmakta iken, 5 tanesi ise Non-Affiliate (bağlı olmayanlar) kapsamında Cohen & Company LTD, Crowe LLP, Malone Bailey LLP, Moss Adams LLP ve RSM US LLP'den oluşmaktadır. 2019 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketleri arasında bu sayılanlardan farklı olarak Marcum LLP'de yer almaktadır (pcaobus.org, 2020).

Kurul tarafından Global Network kısmında 2019 yılında gözetime tabi tutulan denetim şirketlerinin gözetimi sonucunda, ihlal edildiği tespit edilen denetim standartlarının isimleri ve ülkemizdeki muadilleri Tablo 1'de sunulmuştur:

Tablo 1. PCAOB 2019 Yılı Global Network'te Yer Alan Denetim Şirketlerinin Gözetim Sonuçları

	BDO	Deloitte	E&Y	Grant Thornton	KPMG	PwC	
Denetim Sayısı	23	55	55	34	52	55	
İhlal Edilen Denetim Standartları	AS 1105		AS 1105 AS 1210	AS 1105	AS 1105 AS 2101	AS 1105	
	AS 2201	AS 2201	AS 2201	AS 2201	AS 2201	AS 2201	
	AS 2301	AS 2301	AS 2301 AS 2305	AS 2301	AS 2301 AS 2305 AS 2310	AS 2301	
	AS 2315	AS 2315	AS 2315	AS 2315	AS 2315	AS 2315	
	AS 2501		AS 2501		AS 2501	AS 2501	
	AS 2502		AS 2502		AS 2502	AS 2502 AS 2503	
	AS 2510	AS 2510	AS 2510			AS 2605	
	AS 2810	AS 2810	AS 2810	AS 2810	AS 2810	AS 2810	
	İhlal Edilen Denetim Standartlarının						
	Numarası	Adı					BDS Karşılığı
AS 1105	Bağımsız Denetim Kanıtları					BDS 501	
AS 1210	Uzman Çalışmalarının Kullanılması					BDS 620	
AS 2101	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik					BDS 320	
AS 2201	Finansal Raporlamada İç Kontrolün Denetimi					BDS 265	

AS 2301	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 315
AS 2305	Analitik Prosedürler	BDS 520
AS 2310	Dış Teyitler	BDS 505
AS 2315	Bağımsız Denetimde Örnekleme	BDS 530
AS 2501	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	BDS 540
AS 2502	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi	
AS 2503	Türev Ürünlerin, Riskten Korunma Faaliyetlerinin Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetimi	-
AS 2510	Stokların Denetimi	-
AS 2605	İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi	BDS 610
AS 2810	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	BDS 700

Kaynak: Report on 2017 Inspection of BDO USA, LLP, Report on 2017 Inspection of Deloitte & Touche LLP, Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP, Report on 2017 Inspection of Grant Thornton LLP, Report on 2017 Inspection of KPMG LLP, Report on 2017 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP raporlarında sunulan bilgilerden oluşturulmuştur. <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx> (Standartların isimlerine bu sayfadan ulaşılmıştır.) (09.03.2020).

PCAOB'nin gözetim faaliyetleri sonucunda, 6 büyük denetim şirketinin hepsi tarafından ihlal edildiği tespit edilen denetim standartları aşağıda sıralanmıştır:

- İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Standardı (BDS 265)
- İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı (BDS 315)
- Bağımsız Denetimde Örnekleme Standardı (BDS 530)
- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı (BDS 700).

PCAOB'nin gözetim faaliyetleri sonucunda, 6 büyük denetim şirketinin 4'ü tarafından ihlal edildiği tespit edilen denetim standartları ise şunlardan oluşmaktadır:

- Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı (BDS 501).
- Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standartları (BDS 540).

Global Network kapsamında 2019 yılında gerçekleştirilen kamu gözetimi sonucunda, denetim eksikliklerinin en sık tespit edildiği alanlar Tablo 2' de sunulmuştur:

Tablo 2. PCAOB 2019 Yılı Global Network’te Yer Alan Denetim Şirketlerinin Finansal Tablo Hesaplarına ve İlgili Denetim Alanlarına Yönelik Bulguları

	BDO	Deloitte	E&Y	Grant Thornton	KPMG	PwC
Finansal Tablo Hesapları & Tespit Edilen Denetim Eksiklikleri İle İlgili Denetim Alanları	Tahakkuklar, Satılmaya hazır menkul kıymetler, Şirket birleşmeleri, Borç senetleri, Gelir vergileri, Bilgi teknolojisi, Stoklar, Kredi zarar karşılığı dâhil krediler, Ertelenmiş gelir dâhil gelir ve alacaklar.	Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü, Gelir vergileri, Sigorta ile ilgili varlıklar ve borçlar, Sigorta rezervleri, Stoklar, Menkul kıymet yatırımları, Ertelenmiş gelir dâhil gelirler.	Sigorta ile ilgili varlıklar ve borçlar, Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü, Gelir vergileri, Stoklar, Menkul kıymet yatırımları.	Şirket birleşmeleri, Nakit akışları, Tesis cihazlar, Alacak hesapları dâhil gelirler, Vergiler.	Alacak hesapları, Satılmaya hazır menkul kıymetler, Şirket birleşmeleri Depozito yükümlülükleri, Türev varlıklar ve yükümlülükler, Gelir vergileri, Maddi olmayan varlıklar ve Şerefiyede değer düşüklüğü.	Şirket birleşmeleri, Şerefiyede değer düşüklüğü, Stoklar, Menkul kıymet yatırımları, Kredi zarar karşılığı dâhil krediler.

Kaynak: Report on 2017 Inspection of BDO USA, LLP, Report on 2017 Inspection of Deloitte & Touche LLP, Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP, Report on 2017 Inspection of Grant Thornton LLP, Report on 2017 Inspection of KPMG LLP, Report on 2017 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP raporlarında sunulan bilgilerden oluşturulmuştur.

Tablo 2’de sunulan bilgilere göre en çok denetim eksikliği ile karşılaşılan denetim alanı ya da hesap kalemi şirket birleşmelerinden, satılmaya hazır menkul kıymetlerden, menkul kıymet yatırımlarından, gelir vergilerinden oluşmaktadır.

4.1.2. Kanada ve Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)

Kanada’da bağımsız denetim şirketlerinin düzenleyicisi ve gözetiminden sorumlu olan kurul, Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board - CPAB)’dur. Kurul, Kanada’da yaptığı etkin düzenlemeler aracılığıyla, denetim şirketlerinin finansal tablolar hakkındaki denetim görüşleriyle kamu güveninin desteklenmesini ve bağımsız denetimde kalitenin yükseltilmesini

sağlamaktadır (CPAB Annual Report 2017, 5). CPAB, Kanada’da sermaye piyasalarına olan kamu güvenini güçlendirmek vizyonuna sahiptir ve ulusal ve uluslararası paydaşlar arasındaki iletişimi kolaylaştırmak, uygulanabilir bakış açıları yayınlarak sermaye piyasası katılımcılarını bilgilendirmek ve proaktif bir yaklaşımla denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini teşvik etmek misyonuyla hareket etmektedir (CPAB Annual Report 2019, 1). Kurul, gözetim faaliyetlerini yerine getirirken risk odaklı yaklaşımı benimsemiştir. Risk odaklı yaklaşımını, daha karmaşık ya da daha az uzmanlık bilgisinin olduğu alanlara yönelerek hayata geçirmektedir. Bu yaklaşımdan hareketle 2019 yılında kripto varlık ve esrar endüstrisinde gözetim faaliyetlerinde bulunmuş, bu sahalarda denetçilerin zorluk çektiğini, değişmekte olan iş modellerine ve yeni senaryolara adaptasyonda zorlandıklarını ve gelişen bu yeni endüstri risklerine cevap verebilmek için denetim prosedürlerinin tasarlanması gereksinimini belirlemiştir (CPAB Annual Report 2019, 4).

CPAB, 100 ve daha fazla rapor veren kuruluşu denetleyen tüm şirketleri her yıl, 50-99 arasında rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini her iki yılda bir (CPAB Rules, 403) ve 50’den az rapor veren halka açık şirketlerin denetim şirketlerini ise her üç yılda bir gözetime tabi tutmaktadır (CPAB Rules, 404). Kurul’un her yıl gözetime tabi tuttuğu denetim şirketi sayısı 2015 yılından bu yana 14 adettir (CPAB Annual Report 2019, 12). Kurul, gözetime tabi tuttuğu denetim şirketlerini kendi arasında kategorize etmiştir. Buna ilişkin bilgi Tablo 3’te sunulmuştur:

Tablo 3. CPAB Gözetimine Tabi Denetim Şirketleri ve Yer Aldıkları Sınıflar

Sınıflar	Adet	Gözetim Sıklığı	Denetim Şirketleri
“Dört Büyükler”	4	Her Yıl	Deloitte LLP, Ernst&Young LLP, KPMG LLP ve PwC LLP
“Diğer Ulusal/Ağ Firmaları”	4	Her Yıl	BDO LLP, Grant Thornton LLP, MNP LLP, Raymond Chabot Grant Thornton LLP
“Büyük Bölgesel Firmalar”	6	Her Yıl	Davidson&Company LLP, DMCL LLP, Manning Elliott LLP, RSM Canada LLP, Smythe LLP, UHY McGovern Hurley LLP
“Diğer Firmalar” veya “Yıllık Olmayan Firmalar”	31	Her Yıl Değil	Denetim şirketinin isimlerine yer verilmemiştir. Bu şirketler yıllık olarak gözetime tabi değildir. 25’ten az rapor veren kuruluşa sahiptir. Her yıl denetlenen denetim şirketinin sayısı da değişkenlik göstermektedir. 2017’de 31 şirket, 2018’de 18 şirket, 2019’da 21 şirket gözetime tabi tutulmuştur.

Kaynak: CPAB 2017 Annual Inspection Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report’ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

“Diğer Ulusal/Ağ Firmaları” kapsamında yer alan 4 denetim şirketi, Kanada’da rapor veren kuruluşların piyasa değerine göre yaklaşık % 1’ini (yaklaşık 670 halka açık şirketi) denetlemektedir; “Büyük Bölgesel Firmalar” kapsamında yer alan 6 denetim şirketi ise Kanada’da rapor veren kuruluşların piyasa değerine göre % 1’inden azını (yaklaşık 950 halka açık şirketi) denetlemektedir

(CPAB Annual Inspection Report 2017,6 ve CPAB Annual Report 2018, 15). CPAB tarafından 2015-2019 yılları arasında Tablo 3’te belirtilen sınıflandırma kapsamında gözetime tabi tutulan dosyalara ilişkin sayısal veriler Tablo 4’te sunulmuştur:

Tablo 4. CPAB 2015-2019 Gözetim Verileri

Denetim Şirketleri ile Bulgular	Yıllar İtibarıyla Gözetime Tabi Tutulan Dosya Sayıları				
	2015	2016	2017	2018	2019
Dört Büyükler	93	87	86	80	72
Dört Büyükler İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	24	11	6 (2’si için yeniden düzenleme kararı)	16	2
Diğer Ulusal/Ağ Firmaları	-	24	23	23	*42
Diğer Ulusal/Ağ Firmaları İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	5 (yeniden düzenleme yapılmadı)	6 (yeniden düzenleme yapılmadı)	10 (1’i için yeniden düzen. kararı)	*20
Büyük Bölgesel Firmalar	-	24	19	19	*
Büyük Bölgesel Firmalar İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	8 (yeniden düzenleme yapılmadı)	4 (1’i için yeniden düzenleme kararı)	8	*
Diğer Firmalar (Yıllık Olmayan Firma)	-	32	26	18	25
Diğer Firmalar İçin Önemli Bulgular Tespit Edilen Dosya Sayıları	-	19	13	8(3’ü için yeniden düzenleme kararı)	5

Kaynak: CPAB 2017 Annual Inspection Report, CPAB 2018 Annual Report ve CPAB 2019 Annual Report’ta yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

*CPAB, 2019 Yıllık Raporu’nda veriyi sunma biçiminde değişikliğe gitmiş “Diğer Ulusal/Ağ Firmaları” ile “Büyük Bölgesel Firmalar” kapsamındaki gözetim sonuçlarını birleştirmiştir.

Kurul, 2011 yılında “Dört Büyükler” kapsamında yer alan denetim şirketlerinden denetim kalitesini genel olarak artırmak ve önem arz eden alanları tespit etmek adına bir aksiyon planı geliştirmelerini

istemiş ve aksiyon planı uygulamasının denetim kalitesinin artmasındaki önemli iyileştirmeleri gözlemlemiştir (CPAB Annual Inspection Report 2017, 5). Kurul, 2016 yılında da “Dört Büyükler” kapsamındaki denetim şirketlerinden, sistematik sorunların belirlenmesi için rehberlerini ve metodolojilerini gözden geçirmeye odaklanmalarını, kilit kontrollerin belirlenmesini ve ölçülmesini, risklerin yönetilmesi ve minimize edilmesi için sorun gidermeye yardımcı olan süreçler geliştirmelerini istemiş ve buna yönelik alanlarda da gelişmeler kaydedildiğini gözlemlemiştir. Kurul’un dört büyükler için yapmış olduğu bu talepler, denetim alanında da ilgili konularda ilerleme kaydedildiğini ortaya koymuştur.

Kurul, gözetim faaliyetleri sonucunda elde ettiği bulguları denetim şirketi düzeyinde bireysel olarak (ABD’de deki gibi) değil topluca sunmuştur. Bağımsız denetimin kalitesine yönelik bilgileri raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşırken, hangi denetim standartlarının yaygın olarak ihlal edildiği bilgisine yer vermemiştir. Kurul’un 2019 yılında gerçekleştirdiği gözetim faaliyetleri sonucunda yaygın olarak karşılaşılan bulgular gelişen endüstriler, tahminleri denetleme zorluğu ve değişikliklere cevap verme kapsamında 3 başlık altında kamuoyuyla paylaşılmıştır. 2019 yılı raporunda yapılan açıklamalar ışığında tahminlerin denetlenmesinde (özellikle edinilen varlıklar, yükümlülükler, şirket birleşmeleri, nakit dışı transferler ve biyolojik varlık konularında) yaşanan zorluklar açısından BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk taşıyan denetim kanıtı elde edilmemesi kapsamında BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları, denetim prosedürlerinin değerlendirilerek değişiklik yapılmaması kapsamında BDS 520 Analitik Prosedürler Standartlarında ihlallerin olduğu şeklinde bir kanıya varılabilir.

4.2. Avrupa Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

Kamu gözetimi sisteminin kurulmasına yönelik olarak ABD’nin ardından, AB’de de 2006 yılında 8. Direktifin revize edilmesi ve 2014 yılında da AB Denetim Reformu’nun yapılması bu alandaki çalışmaların çerçevesini belirlemiştir. IFIAR’ın bu bölgesinde yer alan 32 üye ülkesinden 3’ü incelenmiştir.

4.2.1. Almanya ve Denetçi Gözetim Organı (APAS)

Almanya’da kamu gözetimi 2005 yılından beri gerçekleştirilmektedir. Kamu gözetimini gerçekleştiren birimlerde en son 2016 yılında yapılan düzenlemeyle Denetçi Gözetim Reformu Yasası’nın uygulamaya girmiş ve böylece Federal Ekonomik İşler Kontrol Ofisi’nde (BAFA) kurulan Denetçi Gözetim Organı (Auditor Oversight Body – AOB veya APAS) bu görev ile görevlendirilmiştir (www.wpk.de).

APAS, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) kapsamındaki bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirirken, Alman Meslek Odası (WPK) ise KAYİK dışı denetimlerin gözetimini gerçekleştirmektedir. Kalite kontrole yönelik incelemeler ise Kalite Kontrol Komisyonu (KfQK)'nce gerçekleştirilmektedir. Almanya'da kamu gözetim otoritesi olarak nihai karar verme gücü APAS'a aittir (Accountancy Europe 2018, 35). Almanya'da gözetim sıklığı KAYİK kapsamında 25'ten fazla denetim müşterisi olan denetim şirketleri için her yıl iken, diğer tüm denetimler için en az 3 yılda bir ya da 6 yılda birdir (Verfahrensordnung, 2016, 5; IFIAR 2019 Member Profile – AOB).

Almanya'da KAYİK kapsamına giren (borsada işlem gören kuruluşlar, borsada işlem görmeyen bankalar, sigorta şirketleri) kuruluşların sayısı 1.103 iken, gözetime tabi olan denetim şirketi sayısı 89'dur. 2018 yılında gerçekleştirilen 25 adet gözetim işleminin sonucunda elde edilen bulguların 21'i denetim sözleşmeleriyle ilgili bulgulardan, 10'nu iç kontrol sistemiyle ilgili bulgulardan ve 2 tanesi şeffaflık raporlarıyla ilgili bulgulardan meydana gelmiştir (IFIAR 2019 Member Profile – AOB). KAYİK dışı denetimlerden sorumlu olan WPK ise 2018 yılında 733 adet finansal tablo ve ilgili denetim raporlarını gözden geçirmiştir (Die WPK 2018, 26). Almanya'nın yıllık faaliyet raporlarında, kalite kontrolüne ilişkin elde edilen sonuçlar kamuoyu ile detaylı bir biçimde paylaşılmışken, hangi bağımsız denetim standartlarının ihlal edildiğine dair bilgi paylaşımı yapılmamıştır.

4.2.2. Fransa ve Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C)

AB'nin kurucu üyelerinden olan Fransa'da denetim mesleğinin yasal düzenleyicisi olan kamu gözetim otoritesi Denetçiler Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes - H3C)'dur. 2003 yılında kurulan bu Kurul, bir taraftan Fransa'daki denetim mesleğinin kalitesine ve tutarlılığına katkı sağlarken, diğer taraftan da Avrupa ve yurtdışındaki düzenlemeye ilişkin çerçevelerle koordinasyon sağlanması görevini (H3C Strategic Plan 2012-2014, 1) gerçekleştirmekle yükümlüdür ve gözetim faaliyetlerine ise ilk kez 2007 yılında başlamıştır (Azibi ve diğerleri 2019, 41).

Kurul, KAYİK kapsamındaki denetimlerin gözetimlerini gerçekleştirirken, KAYİK dışı kapsamdaki denetimlerin gözetimini kendisi gerçekleştirebileceği gibi, bu yetkisini bir delegasyon anlaşması ile Ulusal Yasal Denetçiler Şirketi (CNCC)'ne de devredebilmektedir (Fransız Ticaret Kanunu, Article L821-9). Gözetim sıklığı KAYİK denetimlerinin gözetimi için en az 3 yılda bir iken, KAYİK dışı denetimlerin gözetimi içinse en az 6 yılda birdir (H3C Annuel Rapport 2018, 164).

H3C 2018 yılında, 284'ü KAYİK denetçisi ve 6.007'si KAYİK kapsamında olmayan kuruluşların denetçisi olmak üzere toplam 6.291 adet denetçinin (denetçi veya denetim şirketini ifade etmektedir) gözetimini gerçekleştirmiştir (IFIAR 2019 Member Profile – H3C).

H3C tarafından 2018 yılında 70 KAYİK ve 203 KAYİK dışı olmak üzere toplam 273 inceleme gerçekleştirilmiştir. Bu incelemeler (273 incelemenin tamamı için) sonucunda vak'aların %51'inde denetim görüşü doğrulanmış, %17'sinde eksikliklere rağmen denetim görüşü doğrulanmış, %28'inde önemli ve riskli alanların varlığı ile finansal tabloların makul güvence taşıdığı hakkında gerçek bir görünüm sağlandığına dair denetim görüşü desteklenmemiş ve %4'lük kısımda ise denetim görüşlerinin hatalı olduğu tespit edilmiştir (H3C Annual Rapport 2018, 52). Fransa'daki kamu gözetim otoritesi H3C'nin bu incelemeler sonucunda ihlal edilen denetim standartlarına ilişkin veriler Tablo 5'te sunulmuştur:

Tablo 5. Fransa Denetçiler Yüksek Kurulu (H3C) 2018 Yılı Gözetim Sonuçları

	2018 YILI 273 İNCELEME DAĞILIMI	
	KAYİK	KAYİK DIŞI
İncelenen Dosya Sayısı	70 İnceleme	203 İnceleme
İnceleme Sonucu Bulgular		
- Yasal denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin verilen denetim görüşü ile uyumlu olması (Denetim görüşünün desteklenmesi)	22 inceleme (%31)	117 inceleme (%57)
-Yasal denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinde eksiklik olduğu ancak hesapların doğrulanması	15 inceleme (%22)	32 inceleme (%16)
-Finansal tablolar için verilen denetim görüşü ile incelenen alanlarda elde edilen sonuçların birbirini doğrulamaması (Denetim görüşünün desteklenmemesi)	33 inceleme (%47)	42 inceleme (%21)
-Finansal tablolarda ifade edilen denetim görüşünün yanlış olması	-/-	12 inceleme (%6)
Eksiklik Tespit Edilen Denetim Standartları	NEP 240 NEP 315 NEP 330 NEP 500 NEP 540 NEP 600	NEP 230 NEP 240 NEP 315 NEP 330 NEP 530 NEP 600

Kaynak: H3C Annual Rapport 2018 dikkate alınarak oluşturulmuştur.

H3C, yıllık raporları aracılığıyla elde ettiği verileri KAYİK ve KAYİK dışı olarak ayrı ayrı sunmuştur. Denetim şirketlerinin gözetimi sonucunda ihlal edildiği tespit edilen denetim standartlarının isimleri ve ülkemizdeki muadilleri Tablo 6’da sıralanmıştır:

Tablo 6. H3C 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları

İhlal Edilen Denetim Standartlarının		
Numarası	Adı	BDS Karşılığı
NEP 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
NEP 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	BDS 240
NEP 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 315
NEP 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	BDS 330
NEP 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	BDS 500
NEP 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	BDS 530
NEP 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Değerlendirilmesi	BDS 540
NEP 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	BDS 600

Kaynak: Standartların isimlerine <https://doc.cncf.fr/normes-exercice-professionnel> sayfasından ulaşılmıştır. (Erişim Tarihi: 09.03.2020)

4.2.3. İngiltere ve Finansal Raporlama Konseyi (FRC)

İngiltere’de kamu gözetiminin gerçekleştirilmesi ile görevlendirilen birim Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council – FRC)’dir. Bu birim 1990 yılında kurulmuş olmasına rağmen kamu gözetim görevi ile Şirketler Kanunu (2004-2006)’nda yapılan düzenlemelerle yetkilendirilmiştir. İngiltere, kamu gözetimi için yeni bir kurum kurmak yerine var olan yapıyı yetkilendirmeyi tercih etmiştir. Ancak, dünyada meydana gelen değişimin bir yansıması olarak İngiltere’nin kamu gözetim otoritesi olan FRC, “Denetim, Raporlama ve Yönetim Otoritesi” (ARGA) adı altında bir yasal organla yer değiştirmiş ve bu yeni organ hem gelişmiş güçlerle donatılmış hem de parlamentoya karşı hesap verecek şekilde görevlendirilmiştir (FRC Developments in Audit 2019, 4).

İngiltere’de “Dört Büyükler” kapsamındaki denetim şirketleri ile birlikte BDO LLP ve Grant Thornton LLP her yıl gözetime tabi tutulurken, diğer büyük denetim şirketleri üç yıllık bir döngüde gözetime tabi tutulmaktadır (FRC Audit Quality Inspections Annual Report 2014/2015, 2015, 17). Küçük ve orta ölçekli denetim şirketleri ise 6 yıllık bir döngüde denetlenmektedir (FRC Developments in Audit 2019, 19). FRC tarafından 2018/19 döneminde 160 gözetim gerçekleştirilmiştir ve 2019/20 döneminde tahmini olarak 130-140 gözetim gerçekleştirilecektir (FRC Developments in Audit 2019, 42).

FRC tarafından kamuoyuyla paylaşılan raporlardaki veriler incelendiğinde en çok ihlal edilen denetim standartlarına ilişkin bilgiler Tablo 7’de sunulmuştur:

Tablo 7. FRC 2019 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları

İhlal Edilen Denetim Standartlarının		
Numarası	Adı	BDS Karşılığı
ISA (UK) 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	BDS 200
ISA (UK) 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
ISA (UK) 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	BDS 240
ISA (UK) 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlıklık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	BDS 315
ISA (UK) 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	BDS 330
ISA (UK) 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	BDS 500

Kaynak: FRC, Developments in Audit, 2019:29 ve Annual Enforcement Review, 2019:43’de yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

FRC tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetlerinin sonucu değerlendirildiğinde, denetim kalitesinde devamlı olarak beklenen yüksek kalite standartlarına ulaşamadığı, en büyük 7 denetim şirketinin FTSE 350 için belirlenen hedefi tutturamadığı, rutin denetim prosedürlerinde dahi endişe verici eksikliklerin mevcut olduğu, tematik inceleme kapsamında yıllık raporların tutarlı olmadığı ve denetim standartları ile her zaman aynı çizgide olmadığı sonucuna varılmıştır (FRC Developments in Audit 2019, 4).

4.3. Asya/Okyanusya Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR'ın Asya/Okyanusya bölgesinde yer alan 11 üye ülkesinden Japonya, Çin (Taipei) ve Avustralya incelenmiştir.

4.3.1. Japonya ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB)

Japonya'da büyüklük ve oluşturduğu sosyal etki bakımından Enron'la kıyaslanacak seviyede yaşanan denetim skandalı (Murase ve diğerleri 2011, 3) kamu gözetimine olan gereksinimi gün yüzüne çıkarmıştır. Bağımsız denetimin kalitesini yükseltmek, finansal tablolara olan güveni tesis etmek ve finansal piyasaların etkin bir şekilde işlemesine katkıda bulunmak için 2004 yılında Meslek Yasası uyarınca Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board - CPAAOB) kurulmuştur ve Kurul, meslek örgütü olan Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (JICPA) ve Finansal Hizmetler Ajansı (FSA) ile işbirliği içinde hareket etmektedir (jicpa.or.jp). Meslek örgütü JICPA, Japonya'daki bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemelerini gerçekleştirmektedir. Gözetim Kurulu, gerek meslek örgütünün yönetsel operasyonlarını gerekse denetim şirketlerinin denetim operasyonlarını göz önünde bulundurarak denetimde dürüstlüğün muhafazası açısından idari işlemler ve diğer önlemler konusunda FSA Komiseri'ne tavsiyede bulunmaktadır (CPAAOB Annual Report 2019, 5).

CPAAOB denetim şirketlerini, büyük ölçekli denetim şirketleri (100'den fazla yerli denetime sahip olan ve tam zamanlı denetim görevi gerçekleştiren en az 1.000 çalışanı olanlar), ikinci kademe denetim şirketleri, küçük-orta ölçekli denetim şirketleri, ortaklıklar ve solo uygulayıcılar olarak ölçeklendirmektedir. 31 Mart 2018 tarihi itibarıyla bu ölçeklendirme esas alındığında, 6 büyük ölçekli, 4 ikinci kademe, 219 küçük-orta ölçekli, 50 ortaklık, 1.755 solo uygulayıcı olmak üzere toplam 2.034 adet denetim şirketi mevcuttur (CPAAOB Monitoring Report 2019, 15-16). Küçük-orta ölçekliler kapsamına ortaklıklar ve solo uygulayıcılar dâhil edilerek kamuoyuyla bilgi paylaşımı gerçekleştirilmektedir. CPAAOB, büyük ölçekli denetim şirketlerini her iki yılda bir, ikinci kademe denetim şirketlerini her üç yılda bir gözetime tabi tutarken, küçük-orta ölçekliler kapsamındakiler için periyodik bir süre belirlememiş gereklilik halini dikkate almaktadır. Japonya'da faaliyet gösteren yabancı denetim şirketleri ise her üç yılda bir gözetime tabi tutulmaktadır (CPAAOB Annual Report 2019, 10-17). Yıllık raporlar, vak'a raporları, izleme raporları aracılığıyla kamuoyuyla en muazzam bilgi paylaşımını gerçekleştiren ülke Japonya'dır.

2019 yılına ait vak'a raporu ile izleme raporunda yapılan açıklamalara istinaden Japonya'da en çok ihlal edilen bağımsız denetim standartları aşağıda sıralanmıştır (CPAAOB Monitoring Report 2019 ve Case Report 2019):

- BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 315 İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- BDS 550 İlişkili Taraflar
- BDS 600 Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi

4.3.2. Çin ve Finansal Denetim Komisyonu (FSC)

Finansal kurumlardaki iş yönetiminin sağlam olmasını desteklemek, finansal açıdan istikrarlı olmayı sağlamak ve finansal piyasaların gelişimini kolaylaştırmak amacıyla Çin’de 2004 yılında kamu gözetim otoritesi olarak Finansal Denetim Komisyonu (Financial Supervisory Commission – FSC) kurulmuştur (www.fsc.gov.tw; FSC Annual Report 2018-2019, 12). Komisyon 2009 yılından itibaren risk odaklı yaklaşımı esas alarak gözetim faaliyetlerini yerine getirmektedir (FSC Annual Report 2018-2019, 32). FSC, gözetim faaliyetlerini yerine getirirken kalite kontrol sistemleri ve denetim sözleşmelerinin incelenmesi olmak üzere iki temel noktaya odaklanmaktadır. 100’den fazla halka açık şirketin denetimini gerçekleştiren denetim şirketlerinin gözetimi her 3 yılda bir yapılırken, denetim sayısı (halka açık şirketler bazında) 10’dan büyük 100’den küçük olan denetim şirketlerinin gözetimi 6 yılda bir yapılmaktadır. Bunların dışındaki şirketlerin gözetiminde ise süre belirlenmemiş olup, risk durumu dikkate alınmaktadır (IFIAR 2019 Member Profile -FSC).

FSC, 2018 yılında küçük ve orta ölçekli denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirmişken, 2017 yılında büyük ölçekli denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirmiştir (FSC, CPA Firms Inspection 2018, 1). FSC, 2018 yılında 4 denetim şirketinin (Joint CPA Firms) gözetimini gerçekleştirmiş ve kalite kontrol incelemeleri sırasında 45 bulgu tespit etmişken, 2017 yılında ise 3 denetim şirketinin (CPA Firms) gözetimini gerçekleştirmiş ve kalite kontrol incelemeleri sırasında 7 bulgu tespit etmiştir (FSC, CPA Firms Inspection 2018, 1). Bulguların 2018 yılında artış göstermesinin temelinde gözetimi gerçekleştirilen denetim şirketlerinin ölçeği esas teşkil etmektedir. Bir başka deyişle, 2018 yılında küçük-orta ölçekli işletmelerin gözetimi gerçekleştirilmiş ve bunların kaynak ve personel eksikliği kalite kontrol çalışmalarının eksik ya da istenilen nitelikte olmamasına yol açmıştır.

FSC’nin 2018 yılı inceleme raporunda yer alan bilgilere göre ihlal edilen denetim standartlarının listesi Tablo 8’de sunulmuştur:

Tablo 8. FSC 2018 Bağımsız Denetimin Gözetiminde İhlal Edilen Denetim Standartları

İhlal Edilen Denetim Standartlarının		
Numarası	Adı	BDS Karşılığı
SAS No. 38	Dış Teyitler	BDS 505
SAS No. 45	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	BDS 230
SAS No. 46	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	BDS 220
SAS No. 47	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	BDS 300
SAS No. 51	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	BDS 320
SAS No. 52	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	BDS 450
SAS No. 58	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	BDS 701

Kaynak: FSC, CPA Firm Inspection 2018 Raporu'nda yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Standartların isimlerine "<http://www.ardf.org.tw/english/sas1.html>" sayfasından ulaşılmıştır.

4.3.3. Avustralya ve Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu (ASIC)

Avustralya'da faaliyet gösteren şirketlerin, finansal piyasaların ve finansal hizmetlerin düzenleyici otoritesi Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu (Australian Securities and Investments Commission - ASIC)'dur ve 1991 yılında faaliyetlerine başlamıştır. ASIC, Şirketler Kanunu'nda 2001 yılında yapılan düzenleme aracılığıyla kamu gözetimi yapma yetkisine de haiz olmuştur (<https://asic.gov.au/>). Avustralya, İngiltere'de olduğu gibi kamu gözetimi alanında yeni bir kurum kurmak yerine mevcut kurumların kamu gözetimiyle de yetkilendirilmesi yolunu seçmiştir.

ASIC, KAYİK kapsamındaki kuruluşların denetimini gerçekleştiren denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirmektedir. ASIC, bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirerek, finansal tablolar aracılığıyla güvenilir bilgilerin sunulmasını teşvik ederek, finansal tablo kullanıcılarının kıt kaynaklarla bilinçli karar vermesinde üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmektedir (ASIC Audit Inspection Report 2018-19, 4). ASIC, 6 Büyük denetim şirketini her yıl gözetime tabi tutarken, bunların dışındakiler için periyodik bir zaman dilimi belirlememiş ve her dönemde farklı birini gözetime tabi tutacağını bildirmiştir (<https://asic.gov.au/>).

ASIC'in 2017-2018 ve 2018-2019 dönemlerine ilişkin gözetim verileri Tablo 9'da sunulmuştur:

Tablo 9. ASIC 2017-2018 ve 2018-2019 Gözetim Verileri

Gözetimler Verileri	YILLAR	
	2017-2018	2018-2019
Gözetim İncelemesinin Yapıldığı Periyod	18 ay	12 ay
Avustralyalı Denetim Şirketleri	20	19
Kilit Denetim Alanı	347	207
Denetim Dosyası	98	58
Finansal Tabloların Önemli Yanlışlık İçermediğine Dair Denetçi Tarafından Makul Güvencenin Tesis Edilememe Oranı	% 24	% 26

Kaynak: [ASIC Audit Inspection Report 2017-18](#), [ASIC Audit Inspection Report 2018-19](#)'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

ASIC, her iki dönemdeki gözetim verileri incelendiğinde bağımsız denetçilerin makul güvence tesis edememesinin oranı %24 ve üstüdür. ASIC, bu durumun finansal raporlama açısından önemli ölçüde yanlışlık olmadığını ve fakat denetçinin denetim görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarının yeterli düzeyde olmadığını da ifade etmiştir. Ayrıca, 2018-2019'da (12 aylık periyotta) incelenen 58 dosya içerisinde 38'nin ASIC tarafından ilk defa gözetime tabi tutulmuş olması da makul güvence tesis edilmeme oranını arttırmıştır (ASIC Audit Inspection Report 2018-19, 11-14).

ASIC, "Denetim Gözetim Raporu"nda (ASIC Audit Inspection Report 2018-19), denetçinin/denetim şirketinin hangi denetim standartlarını ihlal ettiği bilgisine yer vermemiştir. Fakat Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu'na (CADB) sevk ettiği bir denetçi için açılan dava dosyasında hangi denetim standartlarının ihlal edildiğini açıkça saymıştır. Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu'nun sonuçlandığı dava dosyalarında yer alan bilgiler dikkate alındığında ihlal edilen denetim standartlarına ilişkin olarak şu çıkarımlar yapılmıştır (CADB, Companies Auditors Disciplinary Board, <http://www.cadb.gov.au/decisions/cadb-decisions/>):

- Denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetimi gerçekleştirmemesi, aynı müşteriye denetim ve danışmanlık hizmetini eş zamanlı vermesi açısından BDS 200,
- Bağımsız denetimin gereği gibi belgelendirilmemesi, belgelerin tahrif edilmesi açısından BDS 230 ve BDS 500,
- Denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmemesi açısından BDS 240,
- Denetim görevinin yeterli ve düzgün bir şekilde yerine getirilmemesi açısından BDS 300,

- Denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesinde önemliliğin dikkate alınmaması açısından BDS 320,
- İlişkili taraf işlemlerinin gereği gibi denetlenmemesi açısından BDS 550,
- İşletmenin sürekliliğine dair şüphelerin gereği gibi değerlendirilmemesi açısından BDS 570,
- Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşünün uygunsuz olması açısından BDS 700 ihlal edilmiştir.

4.4. Ortadoğu Bölgesi Kapsamında İncelenen Ülkeler ve Kamu Gözetim Kurumları

IFIAR'ın Ortadoğu bölgesinde yer alan 4 üye ülkesinden Türkiye incelenmiştir.

4.4.1. Türkiye ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Ülkemizde gerek AB'ye katılım sürecinin bir yansıması olarak gerekse birbirinden farklı çok sayıda otoritenin mevcudiyetinin çeşitli sıkıntıları dikkate alınarak kamu gözetimi alanında düzenlemeler yapılması gerekliliği doğmuş ve 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kurum, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority - POA) kurulmuştur.

Gelişen bir ülke olarak Türkiye, dünyada bağımsız denetim alanında da saygın bir yer edinmek, yüksek kaliteli denetim raporları aracılığıyla yatırımcının kazanılan güvenini korumak ve finansal piyasalarının işlerliğini istenilen en ideal seviyeye taşımak adına her alanda da olduğu gibi kamu gözetimi alanında da yer edinmiş bir ülkedir. AB ve İsviçre gibi mevkidaşların, kamu gözetimimize dair verdiği eşdeğerlik kararları, kamu gözetimi alanında yapılan uygulamaların yerinde uygulamalar olduğunu onaylamaktadır.

2011 yılında kurulan KGK, ülkemizdeki bağımsız denetim alanındaki dağınık yapının tek bir otorite altında toplanması ile geleceğe yönelik istikrarlı adımlarını atmaya devam etmektedir. KGK, 2014 yılından itibaren denetim şirketlerinin gözetimini yapmaya başlamıştır ve inceleme raporlarını ise 2016 yılından itibaren kamuoyunun bilgisine sunmaktadır. Kamuoyu ile paylaşılan en son rapor 18.12.2020 tarihi itibarıyla 2019 yılına aittir.

KGK, KAYİK'lerin denetim şirketlerini en az 3 yılda bir, diğerlerini ise en az 6 yılda bir gözetime tabi tutacağını ilân etmiştir. KGK bu planlanan (periyodik) gözetim faaliyetlerinin yanı sıra kendisine yapılan ihbar, şikâyet ve bildirimleri ve gerekli gördüğü diğer durumları göz önünde bulundurarak inceleme yapabilme ya da yaptırabilme yetkisine de sahiptir (KGK Yıllık İnceleme Raporu 2016, 2).

Kurul, 2016 yılında 29, 2017 yılında 58, 2018 yılında 76 ve 2019 yılında 60 dosya incelemesi gerçekleştirmiştir. İncelemeler sonucunda ihlal edildiği tespit edilen (ilk 10'da yer alan) bağımsız denetim standartlarına ilişkin gözetim verileri Tablo 10'da sunulmuştur:

Tablo 10. KGK'nın 2016-2019 Dönemlerine Ait Gözetim Verileri

İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları	2016	2017	2018	2019 ⁵
	29 Dosya İçin	58 Dosya İçin	76 Dosya İçin	60 Dosya İçin
	Sıklık Oranı	Sıklık Oranı	Sıklık Oranı	Sıklık Oranı
	(%)	(%)	(%)	(%)
KKS 1	68	40	-*	25
BDS 220		-	-	
BDS 230	52	43	-	28
BDS 240	80	72	38	32
BDS 250	-	33	-	-
BDS 315	84	64	29	35
BDS 320	40	38	-	-
BDS 330	60	60	26	23
BDS 501	24	55	53	47
BDS 505	28	-	33	30
BDS 530	32	-	-	-
BDS 550	-	50	32	42
BDS 570	-	48	34	37
BDS 600	16	-	-	-
BDS 700	-	-	24	45
İhlal Edilen Muhasebe Alanları	(Raporda özel bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.)	Stoklar, Amortisman, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat	Stoklar, Amortisman, Ticari Alacaklar, Ticari Borçlar, Hasılat, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018 ve Yıllık İnceleme Raporu 2019'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

* Tablo 10'da “-“ şeklinde gösterilen alanlar ilgili yıl için tespit edilen ilk 10 bulgu düzeyinde bir eksikliğe rastlanmamış olduğunun temsili için kullanılmıştır. Örneğin, 2016 yılında KKS 1 ve BDS 220 alanında karşılaşılan bir eksikliğin 2018 yılında “-“ gösterimi ile ifade edilmesi bu alanda eksikliğin bittiği ya da eksiklikle karşılaşılmamış olduğunu temsil etmemektedir.

⁵ Bu çalışmanın sisteme yüklendiği (02.09.2020) tarihi itibarıyla KGK tarafından yayınlanan en son inceleme raporu 2018 yılına ilişkin idi. KGK tarafından 18.12.2020 tarihinde 2019 yılı Yıllık İnceleme Raporu yayınlanmıştır. Çalışmanın revizyonu sırasında (04.02.2021) Tablo10. 2019 verilerini içerecek biçimde güncellenmiştir.

Ülkemizde KGG, tarafından kamuoyuyla paylaşılan inceleme raporları incelendiğinde genel itibarıyla bağımsız denetim standartlarına uyum düzeyinin yıllar itibarıyla arttığı söylenebilir. Bir başka deyişle bağımsız denetim standartlarının ihlal yüzdesi yıldan yıla azalma eğilimi göstermiştir. Dört yılın inceleme raporunda da ortak eksiklik tespit edilen alanlar, bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları (BDS 240), önemli yanlışlığa ilişkin risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (BDS 315), denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler (BDS 330) ve belirli kalemler açısından bağımsız denetim kanıtlarının toplanması (BDS 501) kapsamında karşımıza çıkmaktadır.

5. İNCELENEN ÜLKELERDE KAMU GÖZETİM KURUMLARININ İNCELEME RAPORLARINDAKİ BULGULARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu olan kamu gözetim kurumlarının etkinliğinin ihlal edilen bağımsız denetim standartları çerçevesince değerlendirilmesine ilişkin olarak kamuoyuyla paylaştıkları (ve yukarıda incelenen yıllara ilişkin) yıllık inceleme raporları, gözetim raporları, kalite kontrol raporları ve dava dosyaları dikkate alınarak elde edilen bilgiler Tablo 11’de sunulmuştur.

Tablo 11’deki bilgiler dikkate alındığında, en yaygın ihlal edilen standart, BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardıdır. Bu standart, verilerine ulaşılan 8 ülkenin 6’sı (Fransa, İngiltere, Japonya, Çin, Avustralya ve Türkiye) tarafından ihlal edilmiştir. Tablo 11’e göre yaygın biçimde ihlal edilen standartlar ihlal edilme sıklığı dikkate alınarak aşağıda sıralanmıştır:

- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
- BDS 550 İlişkili Taraflar
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Tablo 11. Gelişmiş Ülkelerdeki Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının Karşılaştırmalı Sunumu

ÜLKELER	ABD	KANADA	ALMANYA	FRANSA	İNGİLTERE
En Çok İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları	BDS 265			BDS 230	
	BDS 315			BDS 240	BDS 200
	BDS 501	BDS 500	Gözetim verilerine bu kapsamda ulaşılamamıştır.	BDS 315	BDS 230
	BDS 530	BDS 520		BDS 330	BDS 240
	BDS 540	BDS 540		BDS 500	BDS 315
				BDS 530	BDS 500
		BDS 700		BDS 540	
			BDS 600		
ÜLKELER	JAPONYA	ÇİN	AVUSTRALYA	TÜRKİYE	
En Çok İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları	BDS 220		BDS 200	BDS 220	
	BDS 230	BDS 220	BDS 230	BDS 230	
	BDS 240	BDS 230	BDS 240	BDS 240	
	BDS 315	BDS 300	BDS 300	BDS 315	
	BDS 330	BDS 320	BDS 320	BDS 330	
	BDS 500	BDS 450	BDS 500	BDS 501	
	BDS 540	BDS 505	BDS 550	BDS 505	
	BDS 550	BDS 701	BDS 570	BDS 550	
BDS 600		BDS 700	BDS 570		
				BDS 700	

Kaynak: İlgili ülkelerin kamuoyu ile paylaştıkları yıllık inceleme raporları, gözetim raporları ve kalite kontrol raporları ve sonuçlanmış dava dosyaları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çeşitli ülkelerde kamu gözetim sistemlerinin yapılanmasına ilişkin en önemli ortak nokta, kamu yararının muhafaza edilmesinin bağımsız denetimin gözetimi ile mümkün olacağı ve gözetim sistemlerinin etkin bir işleyiş sergileyerek denetim kalitesini yükselteceğine dairdir.

Ülkelerin yaptıkları dosya incelemeleri sayısal olarak karşılaştırıldığında, KGK⁶'nın her geçen yıl inceleme sayılarını artırarak mevkiadaşlarının inceleme sayılarına yaklaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca ülkemizin AB ve İsviçre'den aldığı eşdeğerlik kararları, kamu gözetimi alanında diğer ülkeleri yakaladığımızı da göstermektedir.

ABD ve İngiltere'nin gözetim raporlarını denetim şirketi bazında (bireysel olarak) yayınladıkları, Kanada, Almanya, Fransa, Japonya, Çin, Avustralya ve Türkiye'nin ise bir bütün olarak yayınladıkları tespit edilmiştir. İncelenen ülkeler içerisinde en muazzam bilgi paylaşımının Japonya tarafından gerçekleştirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim standartlarının ihlali konusunda, ihlal edilen BDS'lerin sıklık oranı bilgisine (ilgili raporlarında) Japonya ve Türkiye'nin yer verdiği, diğer ülkelerin oransal bir bilgi paylaşımı yapmadığı tespit edilmiştir. İhlal edilen BDS'lerin hem sıklık oranı bilgisine hem de BDS'lerin içeriğine dair konu açıklamasına yer veren tek ülke Türkiye olmuştur. KGK'nın, Kamu gözetim sistemimizin etkinliği için BDS'lere uyum konusunda bağımsız denetim uyum ölçümlene yöntemi geliştirme çalışmalarından dolayı böyle bir sunum şeklini benimsenmiş olduğu söylenebilir.

İncelenen ülkelerde genel olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, muhasebe tahminleri, ilişkili taraf işlemleri, değer düşüklükleri, amortismanlar gibi alanlar en sık bulgu tespit edilen ortak alanlar olarak karşımıza çıkmıştır.

IFIAR'a üye olan 9 farklı ülkenin kamu gözetim sistemlerinin etkinliğinin ihlal edilen bağımsız denetim standartları çerçevesinden değerlendirilmesine yönelik olarak Almanya'nın verilerine ulaşamamıştır. ABD, Kanada, Fransa, İngiltere, Japonya, Çin, Avustralya ve Türkiye'nin kamu gözetim sistemleri tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin gözetiminde en yaygın ihlal edilen bağımsız denetim standartlarına ilişkin tespitler aşağıda sıralanmıştır:

- Verilerine ulaşılan 8 ülkenin 6'sında (% 75) bağımsız denetimin belgelendirilmesi kapsamında BDS 230'un ihlal edildiği tespit edilmiştir.
- Verilerine ulaşılan 8 ülkenin 5'inde (% 62,5) denetçinin hileye yönelik sorumlulukları kapsamında BDS 240, önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315 ve denetim kanıtlarının elde edilmesi kapsamında BDS 500'ün ihlal edildiği tespit edilmiştir.
- Verilerine ulaşılan 8 ülkenin 4'ünde (% 50) muhasebe tahminlerinin denetimi kapsamında BDS 540'ın ihlal edildiği tespit edilmiştir.

⁶ KGK, 2019 Yılı İnceleme Raporunda incelenen dosya sayısındaki azalışa ilişkin olarak bir bilgi paylaşımı yapmamıştır.

- Verilerine ulaşılan 8 ülkenin 3'ünde (% 37,5) finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol açısından BDS 220, değerlendirilmiş olan risklere karşı yapılacak işlemler açısından BDS 330, ilişkili taraf işlemleri açısından BDS 550 ve denetçinin olumlu görüşten farklı bir denetim görüşü vermesi kapsamında BDS 700'ün ihlal edildiği tespit edilmiştir.

Verilerine ulaşılan ülkeler arasında Türkiye dışındaki bütün ülkelerin 15 yılı aşkın gözetim deneyimi bulunmaktadır. Bu ülkelerde KAYİK kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetimini yapan denetim şirketlerinin genellikle “Dört Büyükler” kapsamındaki denetim şirketleri olduğu, KAYİK denetimlerinin gözetimlerinin çoğunlukla kamu gözetim otoritelerince bizzat (meslek örgütüne herhangi bir yetki devri yapmadan) yapıldığı ve usulsüz ya da eksik uygulamaların ifşa mekanizması ile ifşa edileceği dikkate alındığında, bu bağımsız denetim şirketlerinin usulsüz uygulamalara imza atmaları, beşeri sermayedeki etik zafiyetinin sistemlerle çözülemeyeceğinin gerçekliğini de ortaya çıkarmıştır.

Gözetime yönelik inceleme raporları incelenen ülkelerde, denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmediğini, önemli yanlışlığa sebep olacak riskleri gereği gibi tespit edip değerlendirmediklerini, yaptıkları denetim çalışmalarının başka bir denetçi tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde belgelendirmediklerini, yaptıkları çalışmaları desteklemek için miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğini taşıyan denetim kanıtlarını elde etmediklerini, muhasebe tahminlerinin denetimlerini gereği gibi gerçekleştirmediğini, ilişkili taraf işlemlerinin denetimindeki yetersizliklerini ve denetim çalışmalarının sonrasında görüş oluşturmada ve rapor hazırlamada sorunlar yaşadıklarını hâlâ görmekteyiz. Bu tür uygulamaların, yetersiz denetim girdisi ile kalitesiz (veya düşük kaliteli) denetim çıktısı elde etmeye sebep olacağı göz ardı edilmemelidir.

2020'leri yaşadığımız bu dönemde, bu tür uygulamaların varlığı, kamu gözetim sistemlerinin gereklilik sebebini bir kez daha vurgulamaktadır. Küresel düzeyde herkes tarafından bilinen bağımsız denetim şirketlerinin gözetime tabi tutulacağını bilmesine rağmen bu tür uygulamalara başvurmadan imtina etmemesi gerçeği, kamu gözetim sistemlerinin kamu güvenini ve kamu yararının sağlaması açısından üstlendiği rolün ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Hangi kurallar konursa konsun, hangi sistemler kurulursa kurulsun bunları işletecek beşeri sermayenin etik değerleri yoksa başarısızlık ve kalitesizlik varlığını devam ettirir. Beşeri sermayenin etik ilkelere bağlılığı, kurumsal başarıyı ve yüksek kaliteyi beraberinde getirecektir.

BDS'lere uyum düzeyinin artırılmasına ve denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik olarak öneriler aşağıda sıralanmıştır:

Bağımsız denetçilerin, mesleğin vizyonuna ve misyonuna yakışan bir denetim kültürüne sahip olmaları şüphesiz istenilen bir durumdur. Bu sebeple, bağımsız denetim uygulamalarında denetim kültürünün istenilen düzeyde olması için sürekli eğitimlerin oynadığı rol göz önünde bulundurulmalıdır.

Disiplin erkinin etkin kullanımı kadar, takip incelemeleri yapılmasının usulsüz uygulamalar üzerindeki caydırıcılığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetim komitelerinin etkinleştirilmesi, bağımsız denetimde istenilen yüksek kalitenin sağlanabilmesi ve teşvik edilmesi için önemlidir. Bu açıdan denetim komiteleri ile iletişim güçlendirilmelidir.

Bağımsız denetimde kaliteyi yakalayabilmek için denetim şirketlerinin bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin atıl değil, aktif olması gerekmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- AÖ, NA; Yazı Taslağı- AÖ, NA; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- AÖ, NA; Son Onay ve Sorumluluk- AÖ, NA.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- AÖ, NA; Drafting Manuscript- AÖ, NA; Critical Revision of Manuscript- AÖ, NA; Final Approval and Accountability- AÖ, NA.

KAYNAKÇA

Accountancy Europe. 2018. Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe, State of Affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey, Audit&Assurance March.

Accountancy Europe. 2020. Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European Countries, State of Affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform Survey Results, Audit & Assurance, July.

ASIC (Australian Securities and Investments Commission). <<https://asic.gov.au/>> (Erişim Tarihi: 22.03.2020).

- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). 2004. Report To The Nation On Occupational Fraud & Abuse, https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content_documents/2004rttn.pdf. (Erişim Tarihi: 01.10.2018).
- Australian Securities and Investments Commission (ASIC). [ASIC Audit Inspection Report 2017-18. January 2019. Report: 607](https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-607-audit-inspection-program-report-for-2017-18/) <https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-607-audit-inspection-program-report-for-2017-18/> (Erişim Tarihi: 23.03.2020).
- Australian Securities and Investments Commission (ASIC). Audit Inspection Report 2018-19. December 2019. Report: 648. <https://download.asic.gov.au/media/5409276/rep648-published-12-december-2019.pdf> (Erişim Tarihi: 23.03.2020).
- Azibi, J., Grima, C. ve Tonduer, H. 2019. “An Examination of Audit Fees for Initial Audit Engagements After The H3C Inspection in French Context”, International Journal of Economics and Finance, 11(12), 41-49.
- Benston, G.J. 2003. “The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron”, Emory Law Journal, 52, 1325-1352.
- CADB (Companies Auditors Disiplinary Board). <<http://www.cadb.gov.au/decisions/cadb-decisions/>> (Erişim Tarihi: 24.03.2020).
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2017. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2017-annual-report-en.pdf?sfvrsn=88cf3947_10 (Erişim Tarihi: 20.03.2020).
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Inspection Report 2017. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/inspections-reports/2017-annual-inspections-report-en.pdf?sfvrsn=3ff186f0_10 (Erişim Tarihi: 21.03.2020).
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2018. https://cpab-ccrc.ca/docs/defaultsource/annualreports/cpab_2018_annual_report_ar_en_20190301.pdf?sfvrsn=c2b6ce7d_10 (Erişim Tarihi: 20.03.2020).
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2019. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2019-annual-report-en.pdf?sfvrsn=dc4b1e23_13 (Erişim Tarihi: 20.03.2020).
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). Rules. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/governance/cpab-rules-en.pdf?sfvrsn=98510e76_8 (Erişim Tarihi: 21.03.2020).
- Carcello, J.V., Hollingsworth, C. ve Mastrolia, S.A. 2011. “The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality”, Research in Accounting Regulation, 23, 85-96.

- Carson, E., Simnett, R. ve Vanstraelen, A. 2013. Auditing the Auditors: An International Analysis of the Effectiveness of National Inspection Regimes on Audit Quality. <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf> (Erişim Tarihi: 01.03.2020).
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2019. Annual Report, May. <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/reports/30.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2019. Case Report from Audit Firm Inspections Results, July. https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191129/2019_jireisyu.pdf (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB., 2019. Fiscal Edition. https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/pamphlet_f.pdf (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2019. Monitoring Report. https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20191220/2019_monitoring_report.pdf (Erişim Tarihi: 13.03.2020).
- Coates, J.C. 2007. “The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act”, Journal of Economic Perspectives, 21(1), 91-116.
- DeFond, M.L. 2010) “How Should The Auditors Be Audited? Comparing the PCAOB Inspection with the AICPA Peer Reviews”, Journal of Accounting and Economics, 49,104-108.
- DeFond, M.L. ve Lennox, C.S. 2017. “Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits?”, Journal of Accounting Research, 55, 591-627.
- Die WPK. 2018. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/WPK-Bericht_2018.pdf (Erişim Tarihi: 08.03.2020).
- [FEE Survey, Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 23 European Countries, https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/1506_Public_Oversight_Survey_third_publication.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/1506_Public_Oversight_Survey_third_publication.pdf) (Erişim Tarihi: 01.02.2021).
- Financial Reporting Council (FRC). 2015. Audit Quality Inspections Annual Report 2014/15, 29 May. <https://www.frc.org.uk/getattachment/d83b5d16-de6f-4fb0-b230-f5de62989daf/AQR-2014-15-Annual-Report-final.pdf> (Erişim Tarihi: 07.03.2020).
- Financial Reporting Council (FRC). 2019. Annual Enforcement Review, July. https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264-41d680539986fba531c0/2353_AnnualEnforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2020).

- Financial Reporting Council (FRC), (2019). Annual Enforcement Review, July. https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264-41d6-8053-9986fba531c0/2353_Annual-Enforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2020).
- Financial Services Agency (FSA). CPA Firm Inspection. 2018. General Inspection Report, May 2019, Taiwan. <https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=232&parentpath=0,117,228> (Erişim Tarihi: 02.04.2020).
- Financial Supervisory Commission (FSC). Annual Report 2018-2019. <https://history.fsc.gov.tw/Uploads/Books/Files/CDBE9599-EFD4-4DB5-9891-F5E1A6C475CA/2/> (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- Francis, J.R. 2004. “What Do We Know About Audit Quality?”, The British Accounting Review, 36(4), 345-368. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838904000769> (Erişim Tarihi: 04.02.2017).
- FSC, Financial Supervisory Commission. <http://www.ardf.org.tw/english/sas1.html> (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- FSC, Financial Supervisory Commission. <https://www.fsc.gov.tw/en/home> (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- Gunny, K.A. ve Zhang, T.C. 2013. “PCAOB Inspection Reports and Audit Quality”, J.Account, Public Policy, 32, 136-160.
- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C). Strategic Plan (2012-2014). <http://www.h3c.org/textes/H3C%20Strategic%20plan.pdf> (Erişim Tarihi: 09.03.2020).
- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C). Annuel Rapport, (2018). http://www.h3c.org/textes/H3C_ra2018_Complet.pdf (Erişim Tarihi: 09.03.2020).
- H3C, Haut Conseil du Commissariat aux Comptes. Fransız Ticaret Kanunu, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000032258452&cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20160617> (Erişim Tarihi: 09.03.2020).
- H3C, Haut Conseil du Commissariat aux Comptes. <https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel> (Erişim Tarihi: 09.03.2020).
- IFIAR, the International Forum of Independent Audit Regulators. <https://www.ifiar.org/about/#key-objectives> (Erişim Tarihi: 01.02.2021).
- JICPA, Japanese Institute of Certified Public Accountants. <https://jicpa.or.jp> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).

- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2016. Yıllık İnceleme Raporu, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Inceleme_Raporu_Haziran%202017_16_06_2017_Kapak.pdf> (Erişim Tarihi: 20.06.2017).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2017. Yıllık İnceleme Raporu, <<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4%B1ll%C4%B1k%20C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf>> (Erişim Tarihi: 01.11.2018).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2018. Yıllık İnceleme Raporu, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK_INCELEME_RAPO RU_2018.pdf> (Erişim Tarihi: 30.10.2019).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2019. Yıllık İnceleme Raporu, <<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK%20C4%B0NCELEME%20RAPORU%202019.pdf>> (Erişim Tarihi: 20.12.2020).
- KGK, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. <<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7963/List-Of-Turkish-Standards-On-Auditing>> (Erişim Tarihi: 31.08.2020).
- Kesimli, İ.G. ve Çalıyurt, K.T. 2018. Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye-ABD Karşılaştırması, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı, 636-660.
- Murase, H., Numata, S. ve Takeda, F. 2011. “Reputation of Low-Quality Big 4 and Non-Big 4 Auditors: Evidence From Auditor Switches of Former ChuoAoyama Clients”, Journal of Governance and Regulation, 2(1), 1-35. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1532207> (Erişim Tarihi: 03.04.2020).
- Palmrose, Z. 1988. “1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”, The Accounting Review, 63(1), 55-73.
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. <<https://pcaobus.org/Inspections/Pages/InspectedFirms.aspx>> (Erişim Tarihi: 07.03.2020).
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. <<https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>> (Erişim Tarihi: 09.03.2020).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2017. Staff Inspection Brief 2017, Vol:2017/3, August. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf> (Erişim Tarihi: 10.08.2019).

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Annual Report. [https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual %20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf](https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf) (Erişim Tarihi: 10.08.2019).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Staff Preview of 2018 Inspection Observations, 2018. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Staff-Preview-2018-Inspection-Observations.pdf> (Erişim Tarihi: 01.10.2019).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2019. Inspection Outlook for 2019. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Inspections-Outlook-for-2019.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Reinstein, A. ve McMillan J.J. 2004. “The Enron Debacle: More Than A Perfect Storm”, Critical Perspectives on Accounting, 15(6-7), 955-970.
- Report on 2017 Inspection of BDO USA, LLP, PCAOB Release No: 104-2019-085, Issued by the PCAOB, June 20, 2019. [https://pcaobus.org/Inspections/Reports /Documents/104-2019-085-BDO-USA-LLP.PDF](https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-085-BDO-USA-LLP.PDF) (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Report on 2017 Inspection of Deloitte & Touche LLP, PCAOB Release No: 104-2019-001, Issued by the PCAOB, December 20, 2018. [https://pcaobus.org/Inspections/ Reports/Documents/104-2019-001-Deloitte-Touche-LLP.pdf](https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-001-Deloitte-Touche-LLP.pdf) (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP, PCAOB Release No:104-2019-122, Issued by the PCAOB, September 12, 2019. [https://pcaobus.org/Inspections/ Reports/Documents/104-2019-122-2017-Ernst-Young-LLP.pdf](https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2019-122-2017-Ernst-Young-LLP.pdf) (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Report on 2017 Inspection of Grant Thornton LLP, PCAOB Release No:104-2019-043, Issued by the PCAOB, March 21, 2019. <https://pcaobus.org/Inspections/Reports /Documents/104-2019-043-Grant-Thornton-LLP.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Report on 2017 Inspection of KPMG LLP, PCAOB Release No:104-2019-002, Issued by the PCAOB, January 24, 2019. <https://pcaobus.org/Inspections/Reports /Documents/104-2019-002-KPMG-LLP-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Report on 2017 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP, PCAOB Release No:104-2019-044, Issued by the PCAOB, February 28, 2019. <https://pcaobus.org /Inspections/Reports/Documents/104-2019-044-PricewaterhouseCoopers-LLP.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2020).
- Sakin, T. 2019. “KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi”, Muhasebe Enstitü Dergisi, Journal of Accounting Institute, 61, 25-33.

- Sayar, A.R.Z. 2013. Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği, Genişletilmiş II. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 451, Yayıncı: MU-DEN A.Ş., Ankara.
- The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). 2019 Member Profile – AOB. <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9781> (Erişim Tarihi: 15.03.2020).
- The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). 2019 Member Profile – H3C. <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9779> (Erişim Tarihi: 15.03.2020).
- The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). 2019 Member Profile – FSC. <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9773> (Erişim Tarihi: 15.03.2020).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, TÜRMOB, 23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı, FEE Araştırması, 2015, Eylül. <https://www.turmobil.org.tr> > download (Erişim Tarihi: 01.02.2020).
- Verfahrensordnung der Abschlussprüferaufsichtsstelle, (2016). APAS. https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/Einrichtung_und_Aufgaben/einrichtung_und_aufbau_node.html > (Erişim Tarihi: 08.03.2020).
- Yazar, B.B. ve Yalçın, Z. 2019. “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları”, İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, İnönü University International Journal of Social Sciences, 8(1), 260-277.
- WPK, Wirtschaftsprüferkammer. <<https://www.wpk.de/eng/public/public-oversight/>> (Erişim Tarihi: 08.03.2020).