

KAMU GÖZETİM OTORİTELERİNİN YÜKSEK KALİTELİ BAĞIMSIZ DENETİMLER İÇİN BİLGİ PAYLAŞIMI VE REHBERLİK ROLÜ: ENRON VE COVID-19 PANDEMİSİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME *

Dr. Ayten ÖZBİNGÖL **

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS79-ÖS112

ÖZ

Karşılaşılan dönemler farklı olsa da oluşturdukları etkiler bakımından bağımsız denetim alanında Enron ve sağlık alanında da Covid-19 büyük benzerlikler taşımaktadır. Gerek Enron gerekse Covid-19 eski uygulamaları normal olmaktan çıkarmıştır ve yeni normalleri (yeni normları) hayatın merkezine alan bir süreci başlatmıştır. Güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç ve veri güvenliği her zamankinden daha fazla önem kazanmıştır. ABD ve Çin Cumhuriyeti (Tayvan)'nin kamu gözetim otoriteleri tarafından Covid-19 hakkında yapılan bilgi paylaşımları değerlendirilmiştir. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)'nun, kapsamlı bilgi paylaşımlarıyla kamu gözetimi alanında yol göstericiliğini (önderliğini), rol model olma özelliğini devam ettirdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Enron, Covid-19, Kamu Gözetim Otoriteleri, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu, Finansal Denetim Konseyi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 02.12.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 09.03.2022
Bu çalışma, 25-26-27 Kasım 2021 tarihlerinde “Muhasebenin Yeni Dinamikleri-Teori ve Uygulamadaki Dönüşüm” temasıyla çevrimiçi düzenlenen “MÖDAVICA 2021, 18. Uluslararası Muhasebe Konferansı”nda sunulan ve “E-Bildiriler Kitabı”nda yer alan “Kamu Gözetim Otoritelerinin Yüksek Kaliteli Bağımsız Denetimler İçin Bilgi Paylaşımı ve Rehberlik Rolü: Enron ve Covid-19 Pandemisi Açısından Bir Değerlendirme” isimli bildirinin genişletilmesi suretiyle üretilmiştir.

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

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

Atf (Citation): Özbıngöl A., Akdoğan, N. (2022). Kamu Gözetim Otoritelerinin Yüksek Kaliteli Bağımsız Denetimler için Bilgi Paylaşımı ve Rehberlik Rolü: Enron ve Covid-19 Pandemisi Açısından bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran 2022, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS79-ÖS112. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1031697>

INFORMATION SHARING AND GUIDANCE ROLE OF PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITIES FOR HIGH-QUALITY INDEPENDENT AUDITS: AN ASSESSMENT IN TERMS OF ENRON AND THE COVID-19 PANDEMIC

ABSTRACT

Although the periods encountered are different, Enron in the field of independent audit and Covid-19 in the field of health sector great similarities in terms of the effects they create. Both Enron and Covid-19 have made old practices out of normal and have started a process that puts new normals (new norms) at the center of life. The need for reliable information and data security has become more important than ever. The information sharing about Covid-19 made by the public oversight authorities of the USA and Republic of China (Chinese Taipei, Taiwan) was evaluated. It has been determined that the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) continues to provide guidance and role model in the field of public oversight with extensive information sharing.

Keywords: Enron, Covid-19, Public Oversight Authorities, Public Company Accounting Oversight Board, Financial Supervisory Commission.

JEL Classification: M40, M41, M42.

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

Although the periods and nature of the crises are very different, Enron scandal in the field of independent audit and Covid-19 pandemic they created some common effects. First of all, Enron and Covid-19 have similar effects in terms of risks, global effects, lost businesses and jobs, questioning the existing system, changing the working system/conditions with new norms, solving the problem at its source and setting an example. The purpose is to determine whether there is any information sharing regarding the pandemic during the Covid-19 period (2019 and 2020), whose resources are used for information sharing, and what issues are emphasized here by the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) and the Financial Supervisory Commission (FSC). Our motivation is that the public oversight authorities achieve their guiding responsibility for high quality independent audits during the Covid-19 period.

METHODOLOGY

Several national studies focused on the effects of Covid-19 on independent auditing and how these effects are reflected in the audit reports (Adana and Özbirecikli (2020), Karakaya (2020), Karakoç and

Gündüz (2021), Uğurlu and Sarısoy (2021), Selimoğlu, Yeşilçelebi ve Altunel (2021), Parlak (2021), Akdoğan, Doğan and Çetinkaya (2021) among others).

International studies focused on issues such as the effect of the pandemic on the audit quality by addressing auditor independence, ethics, audit fee, increase in workload, and time-budget pressure (Munidewi, Sunarsih ve Widyantari (2020), Crucean ve Hategan (2021), Hay, Shires ve Dyk (2021), Nurcahya ve Agustina (2021) among others).

The USA was examined because the Enron case occurred, and it was the country that established the first public oversight system in the world. The Covid-19 pandemic first appeared in mainland China (People's Republic of China). The Republic of China, on the other hand, was among the founding members of the League of Nations and the United Nations and also was accepted as the legitimate government of the State of China for a long time. Chinese Taipei (Republic of China, Taiwan) is among the members of The International Forum of Independent Audit Regulator (IFIAR). Therefore, it was examined.

The research method of this study is content evaluation. The scope (content) of the information sharing (for the years 2019-2020) about Covid-19 in the annual reports, inspection reports and official websites by the public oversight authorities of the selected countries has been taken into account. Order for the independent audit to be carried out without compromising on the quality during the Covid-19 period, the information shared by public oversight authorities within the scope of the guidance role and the content (subject) of this information were examined.

In the face of the effects of Covid-19, information sharing, and public disclosure efforts were evaluated in order to understand how public oversight authorities manage their own activities and how they guide independent auditors for high-quality independent audits.

RESULTS AND DISCUSSION

Considering the effects of the similarities of Enron and Covid-19 on the audit quality, Enron closed the peer-review for public companies and started the establishment of the public oversight systems in improving the quality of auditing.

Considering the inspection experience of public oversight authorities over the years, Covid-19 tested the ability of public oversight authorities to make decisions quickly and manage practices healthy in the face of extraordinary sudden changes.

It has gained great importance in this period that the public oversight authorities, who purpose to increase the audit quality, guide the independent auditors for the independent audit quality.

The PCAOB has shared more and comprehensive information on Covid-19 than the FSC. PCAOB shared information by publishing annual reports (2019 and 2020), inspection reports (2019 and 2020) and “Spotlight¹” on its official website. FSC shared information through the audit inspection report and “Covid-19 Prevention” button on the official website. Both have carried out necessary guidance activities in terms of actions to be taken against Covid-19.

PCAOB and FSC have been engaged in joint inspection activities since 2011. Both have carried out inspection activities with technology-based applications during the Covid-19 period. Covid-19 has not only caused auditors to conduct remote working digital audit (e-audit), but also caused public oversight authorities to conduct remote working digital inspections (e-inspection).

PCAOB and FSC emphasized that communication with audit committees is important in order to carry out high quality audits in independent auditing and stated that a healthy communication in the Covid-19 period will have a positive impact on audit quality.

CONCLUSION AND IMPLICATION

The public oversight authorities of both countries, on one hand, enlightened the public by sharing information during the Covid-19 process, on the other hand, they achieved the duty of guiding the independent auditors on how to manage this process.

While PCAOB uses annual report, inspection report and spotlight as information sharing area; FSC, on the other hand, used the audit inspection report and Covid-19 prevention button. It is noteworthy that the FSC did not make any statements about Covid-19 at the level of “expression” or “knowledge” in its 2019 and 2020 Annual Reports. This did not allow an assessment of how the FSC managed the Covid-19 process, whether it had a positive or negative impact on its operations or internal control. In this respect, it can be said that the FSC is lacking in informing the public when compared to the PCAOB.

PCAOB carried out all inspection activities remotely from March 2020. E-inspection created that PCAOB’s travel expenses decreased by \$11.2 million, or 97 %, compared to the previous year.

It is also very important to establish a healthy communication with the audit committee in this period. While FSC reminds this point, PCAOB interviewed nearly 400 audit committee chairs online. So PCAOB has active role for healthy communication with audit committee.

By evaluating the activities of public oversight authorities of other countries during the Covid-19 period, their contribution to improving/raising the quality of supervision can be evaluated.

¹ Spotlight is informative texts and materials in pdf format that PCAOB uses in public disclosure and makes remarkable/remindful explanations about various topics.

1. GİRİŞ

Yaşanan olayların, ortaya çıktığı coğrafyaları aşarak (yayılmasıyla) küresel boyutta etki alanı oluşturması, içinde bulunulan çağın bir doğal sonucudur. Dijital çağ olarak isimlendirilen bu çağ, 90'lı yılların teknolojik alt yapısıyla ve toplum kültürüyle hayal dâhi edilemeyecek imkânları, insanoğluna sunmaktadır.

Teknolojik gelişmelerle veriye erişim veya mekâna (bir yerden bir yere gitme, yer değiştirme) erişim hız kazanmıştır. İnternetin hayatımıza girmesiyle dünyanın öteki ucundaki bir bilgiye erişim parmaklarımızın ucundayken, teknolojinin hayatımıza girmesiyle uzaya yolculuk kapıdadır.

Beklenmedik (olumsuz) bir gelişme, etkileşimin bu kadar yoğun olarak yaşandığı dünyada küresel etkilere neden olabilir. Enron 2000'lerde, Covid-19 ise 2019'un sonundan itibaren aynı yüzyılda yaşanan, küresel etkileri olan iki farklı salgın çeşididir.

Bu çalışmada, öncelikle Enron ve Covid-19 arasındaki benzerlikler çeşitli açılardan ortaya konmuştur. Salgının belirsizliği, salgınla mücadele kapsamında alınan koruyucu tedbirlerin veriye ve mekâna erişimde oluşturduğu kısıtlar, finansal tabloların sağlıklı bir şekilde üretilmesini, bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını güçleştirmiştir. Bilginin güvenilirliği ve finansal piyasaların sağlıklı işlerliği için bağımsız denetimin önemi dikkate alındığında, kamu gözetim otoritelerinin denetim kalitesini yükseltmeye yönelik rehberlik, bilgilendirme hizmetleri ön plana çıkmıştır. Kamu gözetim otoritelerinin bağımsız denetim kalitesine olan etkileri göz önünde bulundurularak, salgın döneminde ABD'nin ve Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei)'ın kamu gözetim otoriteleri tarafından Covid-19 hakkında yapılan bilgi paylaşımı incelenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Adana ve Özbirecikli (2020) Covid-19'un gerek bağımsız denetim sürecine gerekse denetim raporlarına etkisini tespit etmek için ara dönem (01 Ocak 2020-31 Mart 2020) finansal tablo ve denetçi raporlarını incelemiştir. Covid-19'un denetçi raporlarına etkisi örneklerle sunulmuştur. Buna göre, Covid-19, bağımsız denetimin planlanması aşamasından, denetim görüşünün oluşturulması aşamasına kadar etkili olmuştur.

Karakaya (2020) çalışmasında Covid-19'un işletmelerin sürekliliğini tehdit edebileceğini belirterek, bağımsız denetimin önemini vurgulamıştır. Değişen koşullara ve zaman sıkıntısına rağmen, bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Karakoç ve Gündüz (2021) BİST-100 endeksinde yer alan şirketlerin (1 Ocak 2020- 30 Haziran 2020) ara dönem finansal tablolarını ve sınırlı denetim raporlarını incelemiştir. Covid-19 hakkındaki bilgi paylaşımı finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde, 99 şirketin finansal tablolarında bu bilgiye yer verdiği tespit edilmiştir. Covid-19 hakkındaki bilgi paylaşımı sınırlı bağımsız denetim

raporları açısından değerlendirildiğinde ise yalnız 5 şirketin bu bilgiye yer verdiği tespit edilmiştir.

Uğurlu ve Sarısoy (2021) Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkilerini araştırmak için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nun bağımsız denetçi resmi siciline İstanbul ilinden kayıtlı olan bağımsız denetçiler üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Salgın döneminin denetim faaliyetlerini olumsuz etkilediği ve denetim kanıtının elde edilmesinde güçlükler yaşattığı tespit edilmiştir.

Selimoğlu, Yeşilçelebi ve Altunel (2021) Covid-19 döneminde, bağımsız denetim standartları kapsamında bir takım düzenlemelerin yapıldığını, denetim faaliyetlerinde teknolojik imkânlardan yararlanmanın kaçınılmaz olduğunu ancak siber saldırılara karşı da dikkatli olunması gerektiğini ifade etmiştir.

Parlak (2021) BİST, Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektöründe yer alan 31 şirketin 2017-2020 dönemine ait denetim raporlarını inceleyerek, Covid-19'un bağımsız denetim raporuna ve denetim görüşüne etkisini araştırmıştır. Denetim raporlarında Covid-19 ile ilgili değerlendirme yapıldığı, Covid-19 döneminde kimi işletmelerin denetçi değişikliğine gittiği, Covid-19 döneminde işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak 2020 yılı için önemli bir belirsizliğin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Akdoğan, Doğan ve Çetinkaya (2021) editörlüğünde "Covid-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisine İlişkin Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi" ismiyle kitap haline getirilen "6. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştay"ında, 406'sı borsada işlem görmek üzere toplam 597 şirketin hem 2019-2020 faaliyet dönemlerine ilişkin finansal tabloları analiz edilmiş hem de bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerin hangi denetim şirketlerince denetlendiği, ne tür denetim görüşlerinin verildiği ve kilit denetim konularının neler olduğu da araştırma kapsamına alınmıştır. Covid-19'un denetçi görüşlerini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır. 2020 yılında bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerden 320'sine olumlu görüş, 56'sına sınırlı olumlu (şartlı) görüş ve yalnız 1'i için görüş bildirilmekten kaçınma şeklinde görüş verildiği tespit edilmiştir.

Munidewi, Sunarsih ve Widyantari (2020) Bali'de Covid-19 pandemisi döneminde, denetçi bağımsızlığı, zaman-bütçe baskısı, denetim ücretleri ve iş yükünün denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmak için 16 bağımsız denetim şirketinde en az bir yıl çalışmış olma kriterini sağlayan 114 bağımsız denetçi üzerinde bir anket çalışması yapmışlardır. Covid-19 döneminde denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin olduğunu; zaman-bütçe baskısı, denetim ücretleri ve iş yükünün ise denetim kalitesi üzerinde önemli etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Crucean ve Hategan (2021) Bükreş Borsası (Bucharest Stock Exchange)'na kayıtlı 60 şirketin 2019 yılı faaliyet raporlarını, finansal tablolarını, yönetici raporlarını ve denetim raporlarını analiz ederek Covid-19 pandemisinin mütakip olaylara etkisini tespit etmek istemişlerdir. Pandeminin tahmin edilen

etkisi hususundaki bilgilerin, çoğunlukla (yani incelenen şirketlerin 2/3'ü tarafından) yönetici raporlarında sunulmakla birlikte (toplam sayının yarısı ise) finansal tabloların açıklayıcı notlarında da sunulduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca şirketlerin % 15'inin denetim raporlarında dikkat çekilen hususlarda bilgi sunduğunu tespit etmişlerdir. Yazarlar, pandeminin etkilerine yönelik açıklamaların yıllık raporlarında ifade edilmesi ile denetçinin büyüklüğü ve denetçi görüşü/çalışan sayısı arasında bir ilişki olup olmadığını ekonometrik model aracılığıyla test etmişler ve doğrusal bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Hay, Shires ve Dyk (2021) Covid-19'un Yeni Zelanda'daki denetime olası etkilerini araştırmışlardır. Salgının denetim görüşü gibi denetim sonuçları üzerinde önemli bir etkisi olacağı beklentisinin gerçekleşmediğini tespit etmişlerdir.

Nurcahya ve Agustina (2021) Magelang Şehri'nde Covid-19 döneminde etik, bağımsızlık ve denetim ücretinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bu dönemde, bağımsızlığın ve denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde (olumlu) etkisi olduğunu; etğin ise denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Özetle, yapılan ulusal literatür çalışmalarının odak noktası, Covid-19'un bağımsız denetime etkileri ve bunların denetim raporlarına nasıl yansıdığına ilişkindir. Uluslararası literatür çalışmaların da ise Covid-19 döneminde, bağımsızlık, etik, denetim ücreti, iş yükünün artması, zaman-bütçe baskısı gibi hususların denetim kalitesine etkisinin tespitine yönelik çalışmalar yapıldığı görülmüştür.

Bu çalışmada ise Enron ve Covid-19 arasındaki benzerlik ilişkisi kurularak, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Finansal Denetim Konseyi (FSC) tarafından Covid-19 hakkında yapılan bilgi paylaşımları değerlendirilmiştir. Covid-19 ile ilgili yapılan çalışmalara, farklı bir bakış açısıyla katkı sağlanmak istenmiştir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Ülkemizde, araştırmacılar Covid-19 pandemisinin bağımsız denetime olan etkileri üzerinde çalışmışlardır. Bu araştırmalarda, finansal tablolar ve bağımsız denetim raporları dikkate alınarak pandeminin etkileri somut örneklerle ortaya konulmuştur.

Bu çalışmanın amacı ise Enron ve Covid-19 arasındaki benzerlik bağlantısının kurulması suretiyle ABD'nin ve Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei)'ın kamu gözetim otoritelerinin Covid-19 döneminde yaptıkları bilgi paylaşımlarının değerlendirilmesidir.

Enron kamuoyunun güveninin yeniden tesis edilmesi, bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesi için denetimin gözetiminin gerektiğini ortaya koyan ilk çarpıcı örnektir. Kamu gözetim otoritelerinin kurulmasındaki temel sebep, Enron ve benzeri denetim skandalların finansal ve finansal olmayan

sonuçlarıdır. Kamu gözetim otoriteleri bu anlamda bağımsız denetimin kalitesinin teminatı olarak düşünülebilir. Covid-19 ise beklenmedik hesapta olmayan bir salgındır. Meydana getirdiği olağanüstü çalışma/yaşam koşulları sebebi ile bağımsız denetim faaliyetlerinin eski normallerini etkilemiştir. Bağımsız denetimin daha da hassasiyetle yapılmasını gerektirmiştir. Bağımsız denetimin yeni normallerde, kalitesinden ödün vermeden yapılabilmesinde kamu gözetim otoriteleri tarafından yapılan bilgi paylaşımlarının önemi büyüktür. Çünkü bu dönemde güvenilir bilgiye olan ihtiyaç her zamankinden daha fazladır.

ABD, Enron vak'asının meydana geldiği ve dünyadaki ilk kamu gözetim sistemini kuran ülke olması sebebiyle incelenmiştir. Covid-19 pandemisi ilk olarak anakara Çin (Çin Halk Cumhuriyeti)'de ortaya çıkmıştır. Çin Cumhuriyeti (Tayvan) ise Milletler Cemiyeti'nin ve Birleşmiş Milletler'in kurucu üyeleri arasında yer almış ([https://en.wikipedia.org/wiki/Republic_of_China_\(1912%E2%80%931949\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Republic_of_China_(1912%E2%80%931949))) ve uzun bir süre Çin Devleti'nin meşru hükümeti olarak kabul görmüştür ([https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_Cumhuriyeti_\(1912-1949\)](https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_Cumhuriyeti_(1912-1949))). Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)'nun üyeleri arasında Çin Cumhuriyeti yer aldığı için inceleme konusu yapılmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmanın araştırma yöntemi içerik değerlendirmesidir. Seçilen ülkelerin kamu gözetim otoriteleri tarafından, Covid-19 hakkında (2019-2020 yıllarına ait) yıllık faaliyet raporlarında, gözetim raporlarında ve resmi internet sitelerinde yer alan bilgi paylaşımlarının kapsamı (içeriği) dikkate alınmıştır. Bağımsız denetimin Covid-19 döneminde de kaliteden ödün verilmeksizin yapılabilmesi için kamu gözetim otoritelerinin rehberlik rolü kapsamında paylaştıkları bilgiler ve bu bilgilerin içeriği (içerdiği hususlar) incelenmiştir.

Covid-19'un etkileri karşısında, kamu gözetim otoritelerinin hem kendi faaliyetlerini nasıl yönettiklerini hem de yüksek kaliteli bağımsız denetimler için bağımsız denetçileri nasıl yönlendirdiklerini (rehberlik ettiklerini) anlayabilmek amacıyla bilgi paylaşımları ve kamuoyunu aydınlatma çabaları değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Enron ve Covid-19; riskleri, küresel etkileri, mevcut sistemleri sorgulanır hale getirmeleri, yeni normlar ile çalışma sistemlerini/koşullarını değiştirmeleri, finansal ve finansal olmayan kayıplara neden olmaları, ülke ekonomilerinin zarar görmesi, (ilk çıkış noktası olan ülkelere hareketle) sorunu kaynağında araştırarak çözümü kendi içlerinde üretmeleri, çözüm üretmede kendisinden sonrakilere örnek olmaları açısından benzerlik taşımaktadır.

Enron ve Covid-19'un sayılan benzerliklerinin denetim kalitesine etkisi düşünüldüğünde, Enron denetimin kalitesinin yükseltilmesinde halka açık şirketler için meslektaş gözüyle denetim dönemini

kapatmış, kamu gözetim sistemlerinin kurulması dönemini başlatmıştır. Kamu gözetim otoritelerinin yıllardır sahip olduğu gözetim tecrübeleri göz önünde bulundurularak, Covid-19 kamu gözetim otoritelerinin olağanüstü ani değişimler karşısında süratle kararlar alma ve uygulamaları sağlıklı yönetme becerisini test ettirmiştir.

Denetim kalitesini yükseltmeyi hedefleyen kamu gözetim otoritelerinin bağımsız denetim kalitesi için bağımsız denetçilere rehberlik etmesi bu dönemde büyük önem kazanmıştır.

PCAOB, Covid-19 hakkında FSC'den daha çok ve kapsamlı bilgi paylaşmıştır. PCAOB, yıllık faaliyet raporları (2019 ve 2020), yıllık inceleme raporları (2019 ve 2020) ve resmi internet sitesi üzerinden "Spotlight²" yayınlarak bilgi paylaşımında bulunmuştur. FSC, denetim gözetim raporu ve resmi internet sitesindeki "Covid-19 Önleme" butonu üzerinden bilgi paylaşmıştır. Her ikisi de Covid-19'a karşı yapılacak işlemler açısından gerekli rehberlik faaliyetlerini yerine getirmiştir.

PCAOB ve FSC, 2011 yılından beri ortak gözetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Her ikisi de Covid-19 döneminde teknoloji tabanlı uygulamalarla gözetim faaliyetlerini yerine getirmiştir. Covid-19 yalnız denetçilerin uzaktan çalışma dijital denetim (e-denetim) yapmasına sebebiyet vermemiş, aynı zamanda gözetim kurumlarının da uzaktan çalışma dijital gözetim (e-gözetim) yapmasına sebebiyet vermiştir.

PCAOB ve FSC, bağımsız denetimde yüksek kaliteleri denetimin yapılabilmesi için denetim komiteleri ile iletişimin önemli olduğunu vurgulayarak, Covid-19 döneminde de bu iletişimin sağlıklı kurulmasının denetim kalitesine olumlu etki edeceğini bildirmiştir.

4. ENRON VE COVID-19 BENZERLİĞİNİN ÇEŞİTLİ AÇILARDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Enron ve Covid-19 arasındaki benzerlikler riskleri, küresel etkileri, neden oldukları kayıplar, mevcut sistemleri sorgulatmaları, çalışma koşullarını değiştirmeleri, kendi içlerinde çözüm üretmeleri, kendisinden sonrakilere örnek olmaları gibi çeşitli açılardan ele alınıp, değerlendirilmiştir.

4.1. Riskleri Açısından Değerlendirme

Genellikle geçmişe yönelik bir değerlendirme yapılırken, olayların meydana geldiği dönemin koşullarının göz önünde bulundurulması gerekliliğiyle hareket edilmelidir. Enron ve Covid-19 aynı yüzyılın en çarpıcı olaylarıdır ve olayların yaşandığı dönemdeki teknolojik gelişmişlik düzeyi birbirinden oldukça farklıdır. Bu gelişmişlik düzeyinin denetim alanındaki etkisi Tablo 1.'de sunulmuştur.

² Spotlight, PCAOB'nin kamuyu aydınlatmada kullandığı ve çeşitli konular hakkında dikkat çekici/hatırlatıcı açıklamalar yaptığı pdf formatındaki bilgilendirici metinler, materyallerdir.

Tablo 1. Denetim Nesilleri

Denetim Nesilleri			
Denetim 1.0	Denetim 2.0	Denetim 3.0	Denetim 4.0
Manuel Denetim	Bilgisayar Teknolojileri (BT)	Denetim Analitiğine Büyük Verinin Dâhil Edilmesi	Denetimin Yarı ve Aşamalı Otomasyonu
Araçlar: Kalemler, hesap makinaleri	Araçlar: Excel, CAAT ³ Yazılımı	Araçlar: Analitik Uygulamalar	Araçlar: ⁴ Sensörler, CPS, IoT/IoS,RFID,GPS

Kaynak: Karapınar 2021, 294; Dai and Vasarhelyi 2016, 2.

Denetim 1.0 neslinde, denetimler geleneksel yöntemlerle kalem ve hesap makinaleri kullanılarak yapılmaktadır. Denetim 2.0 neslinde ise bilgisayar kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte Excel, bilgisayar destekli denetim teknikleri gibi özel yazılımlar kullanılarak denetim gerçekleştirilmektedir. Bu dönemde hem manuel denetim yapılmaktadır hem de bilgisayar teknolojilerinden de faydalanılmaktadır. Denetim 3.0 neslinde Büyük Veri (Big Data) denetim analitiğine dâhil edilmiştir. Büyük veri, hacim (volume), hız (velocity), çeşitlilik (variety), doğruluk (veracity) unsurlarını içeren bir veri havuzudur. Hacim, veri tabanına dâhil edilen veri miktarının toplamını; hız, verilerin ne sıklıkla değiştiğini esas alarak sürekli güncel verilerin elde edilmesini (toplanmasını); çeşitlilik, kuruluşlarca toplanan geniş verinin kapsamını (veri yelpazesini); doğruluk ise verinin doğruluğunu esas alır (Alles and Grey 2015, 8). Denetim 4.0 nesli ise sensörlerin, çeşitli kodlamalarla varlıkların yerini tespit eden sistemlerin, frekans dalgalarının yani dijitalleşmenin sunduğu bütün imkânların denetimde kullanılmaya başlandığı dönemdir. Kullanılan araçların sunduğu veri ve iletişim olanakları denetimin uzaktan yapılabilmesine de imkân tanımaktadır.

Enron'un gerçekleştiği yıl (2002) dikkate alındığında, dünyada denetim faaliyetlerinde 1.0 ve 2.0 neslinin bir arada tecrübe edildiği söylenebilir. Bir başka deyişle, 2000'li yıllar bağımsız denetim alanında geleneksel (manuel) denetim uygulamaları başta olmak üzere BT kullanımının da yaygınlaşmaya başladığı dönemdir. Aslında bu geçiş dönemi, muhasebe ve denetim alanındaki belgelerin bilinçli/kasıtlı bir şekilde tahrif edilmesine veya yok edilmesine kapı aralamıştır. Enron'un bağımsız denetçisi Arthur Andersen, Enron ile ilgili belgeleri yok etmek için sistematik bir çaba göstermiştir (Middleton and Smith 2002, 333). Bağımsız denetimde aynı müşteri işletmeye eş zamanlı

³ CAAT: Computer-Assisted Audit Techniques, Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri.

⁴ CPS : Characters Per Second, Saniyedeki Karakter Sayısı, Veri Aktarım Hızı.

IoT : Internet of Things, Nesnelerin İnterneti.

IoS : Iphone Operating System, Mobil İşletim Sistemi.

RFID : Radio Frequency Identification, Radyo Frekanslı Tanımlama.

GPS : Global Positioning System, Küresel Konumlandırma Sistemi.

olarak denetim ve danışmanlık hizmetlerinin verilmesinin bağımlılık riski (bağımsız ve tarafsız davranmama) oluşturması ve dijital dönüşüme geçiş sürecinin de belgelerin yok/tahrif edilmesi riski oluşturması Enron’la tecrübe edilmiştir.

Ayrıca, Covid-19 sürecinde müşteriler işletmelerin ekonomik sıkıntılarından dolayı denetim hizmet bedelini ödeyememeleri ya da başka işletmelerin (potansiyel müşteri olabilecek işletmelerin) pandemi sürecinde daha fazla danışmanlık hizmetine ihtiyaç duymaları sebebiyle danışmanlık hizmetinde yaşanan talep artışları denetçinin bağımsızlığını tehdit edebilir. Çünkü, insan unsuru (bağımsız denetçi) daha fazla kazanç elde etme isteğiyle hileye başvurabilir. Enron ve Covid-19 denetçi bağımsızlığını tehdit eden, bağımlılık riskine sebebiyet veren ortamı oluşturmuştur.

2019’un sonlarına doğru insanoğlunun karşılaştığı bir virüs olan Covid-19, insanoğlunu hayatta kalamama (ölüm riski) veya sağlıklı olarak hayatını devam ettirememeye (tam olarak iyileşememe riski) riskleriyle etkisi altına almıştır. Ortaya çıktığı yıl dikkate alındığında, dünyada denetim alanında 3.0 ile 4.0 neslinin bir arada tecrübe edildiği söylenebilir. Enron sürecinde bilgilerin el marifetiyle (kâğıt ortamındaki belgeler yakılarak, yırtılarak; bilgisayar ortamındaki kayıtlar ise elle silinerek) tahrif edilmesi söz konusuysen, Covid-19 sürecinde bilgilerin teknoloji marifetiyle (teknolojik suiistimal-siber saldırılar) tahrifi söz konusu olabilir.

Buradan hareketle, teknolojik gelişmeler karşısında veri güvenliğinin her zaman tehdit altında olduğu ve bunun günümüzde siber bir boyut kazandığı söylenebilir.

4.2. Küresel Etkileri Açısından Değerlendirme

Riskin küresel bir etki alanına sahip olması için ortaya çıktığı coğrafyayı aşması ve başka coğrafyalara yayılması, salgın halini alması gerekir. Küreselleşmenin ülkeler arasındaki fiziki sınırları kaldırması, ülkeler arası etkileşimi hayatın her alanında artırmıştır.

2000’li yıllarda Almanya (Flowtex), Fransa (Vivendi), İtalya (Parmalat), Çin (Zhengzhou), Japonya (Kanebo), Kanada (Livent Inc.), Avustralya (One. Tel), Hindistan (Satyam) gibi dünyanın pek çok ülkesinde denetim skandalları yaşanmıştır (Yardımcıoğlu ve Ada 2013, 50-51). Bağımlılık riski, bağımsız denetim salgınına dönüşmüştür. Enron-ABD örneği başta olmak üzere bağımlılık riski, finansal piyasaları gelişmiş ülkelerde kurumsal şirketlerin ardına çöküşüyle birlikte küresel bir boyut kazanmıştır. Kurumsal çöküşler, yaşandığı ülkelerin ekonomik gelirlerini olumsuz etkilemiştir.

2019 yılının sonunda karşılaşılan ve tüm dünyayı etkisi altına alan bir başka risk ise Covid-19 salgın riski olmuştur. Covid-19 vak’ası ilk olarak 2019/Aralık’ta Çin’in Hubei eyaletine bağlı Wuhan şehrinde görülmüş olup, 2020/Ocak’ta Dünya Sağlık Örgütü (WHO-World Health Organization) tarafından “uluslararası boyutta halk sağlığı acil durumu” olarak değerlendirilmiştir (T.C.Sağlık Bakanlığı, Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü 2020, 5). Örgüt, virüsün yayılma hızını, şiddetini ve yüzü aşkın ülkede görülmesini dikkate alarak Covid-19 salgınını pandemi olarak ilan etmiştir (T.C.Sağlık

Bakanlığı, Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü 2020, 5). Pandemi, bulaşıcı hastalıkların pek çok coğrafyaya yayılması suretiyle, hastalık ve ölüm sayılarını önemli ölçüde artıran ve ekonomik, sosyal ve politik bozulmalara neden olan bir durumdur (Madhav ve diğerleri, 2018).

Enron'un ve Covid-19'un, aynı yüzyılda yaşanan ve küresel etkileri olan iki farklı pandemi (salgın) çeşidi olduğu söylenebilir.

4.3. Neden Olduğu Kayıplar Açısından Değerlendirme

Finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetimden geçmiş finansal verileri kullanarak bir takım yatırım kararları alırlar, böylelikle tasarruflarını yatırımlara dönüştürerek atıl bırakmamış olurlar. Finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo verilerini kullanılmasının temelinde yatan düşünce, bilginin güvenilir olduğuna dairdir. Çünkü o veriler, başka bir göz tarafından (denetçi ve denetim şirketi), bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi başta olmak üzere mesleki etik ilkelere sadık kalınarak incelenmiştir. Ancak bunun böyle olmadığı, bağımsız denetimden geçmiş, finansal tabloları hakkında olumlu görüş verilmiş kurumsal şirketlerin bir bir çöküşüyle anlaşılmıştır. 2000'lerde yaşanan bağımlı denetim salgını, mesleki etik ilkelerin çıkarlar doğrultusunda hiçe sayıldığı bir anlayışın ve eylemin meyvesidir. Kaliteli denetimlerden ziyade, kalitesizleştirilmiş denetimlerin rapora bağlandığı yıllardır.

Enron-ABD örneği başta olmak üzere ortaya çıkan denetim başarısızlıkları finansal ve finansal olmayan kayıpları beraberinde getirmiştir. Haziran 2000-Mart 2002 döneminde meydana gelen denetim başarısızlıklarının, yatırımcıya maliyeti (yatırımcının toplam gelir kaybı) 225.602 milyon dolardır (Birgili ve Tunahan 2005, 61). ABD'deki işletmeler yıllık gelirlerinin % 5'ini hileli uygulamalar yüzünden kaybetmiştir ve bu % 5'lik kayıp 2006 yılında 652 milyar dolara ulaşmıştır (ACFE 2006, 4). Güvenilir bilgi ihtiyacının bağımsız denetim raporları aracılığıyla karşılanamaması güven kaybına neden olmuştur. Güven kaybıyla tasarrufların atıl bırakılması, finansal sistemlerin sağlıklı işleyişini bozmuştur.

Covid-19 da ortaya çıktığından bu yana ekonomik daralmaya ve can kayıplarına sebebiyet vermiştir. Covid-19 ile birlikte Çin'de üretimin aksamaması, sadece küresel tedarik zincirlerinin faaliyetlerini aksatmamış, aynı zamanda dünya genelinde farklı büyüklüklere sahip şirketlerin Çin'den girdilerini temin edememesine ve üretimlerinin azalmasına neden olmuştur (McKibbin ve Fernando 2020, 2). Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD–Organization for Economic Co-operation and Development), Covid-19'un dünyadaki ekonomik büyümeye etkisini 2020 yılının ilk üç ayı için % 2,4'lük bir azalış olarak tahmin etmiştir. OECD aynı çalışmada ekonomik büyüme oranının, ABD için % 2,3'ten (2019'daki gerçekleşen değer) % 1,9'a; Çin için % 6,1'den (2019'daki gerçekleşen değer) % 4,9'a düşeceğini tahmin etmiştir (OECD 2020, 2).

Yayılmı, etkileri ve sonuçlarıyla ancak film senaryolarında görebileceği düşünülen bu salgın riski

küresel boyutta bir etkiye sahiptir. 28.11.2021 tarihi itibarıyla dünya genelinde Covid-19 vak'asına yakalanan 261.512.395 kişiden, 236.239.979'u iyileşmiş ancak 5.215.675'i ise hayatını kaybetmiştir (<https://www.worldometers.info/coronavirus/>). Covid-19'dan kaynaklanan milyonlarca can kaybı, insanın varlığına yöneltilen sosyal ve ekonomik bir kriz olarak değerlendirilebilir (Verma ve Gustafsson 2020, 253).

Enron ve Covid-19'la, meydana gelen finansal ve finansal olmayan kayıpların, başta çıkış noktaları olan ülkelerle ve o ülkelerin ekonomileriyle sınırlı kalmadığı söylenebilir.

4.4. Mevcut Sistemlerin Sorgulanması Açısından Değerlendirme

Mevcut sistemlerin sorgulanır hale gelmesi, genellikle olumsuz gelişmelerin meydana gelmesiyle ilişkilidir. O olumsuz gelişmeler meydana gelmeden, sistemlerin sağlıklı işlediği düşünülebilir. ABD'de bağımsız denetim, Enron gibi denetim skandalları patlak vermeden önce, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-The American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları esas alınarak, meslektaş gözüyle incelemeler şeklinde yapılmaktaydı. Bu incelemeler, önceleri gönüllü olarak gerçekleştirilmiş, 1980'lerden sonra zorunlu hale getirilmiştir (Löhlein 2016, 29). Bu incelemeler denetimin kalitesini yükseltmiş olmasaydı, hiç şüphesiz gönüllü olmaktan çıkarılıp zorunlu hale getirilmezdi. Ancak, 2000'lere gelindiğinde patlak veren skandallar mevcut olan bu sistemi sorgulanır hale getirmiştir ve sorgulamanın sonucunda bir denetim şirketinin, eş zamanlı olarak aynı müşterisine danışmanlık ve denetim hizmeti vermesinin uygun olmadığı, danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirlerin yüksekliğinin denetim hizmetlerinin kalitesine gölge düşürdüğü tespit edilmiştir.

Dünya genelinde 260 milyondan fazla insanın yakalandığı Covid-19 salgını, küresel nitelikte bir sağlık riski oluşturmuştur ve sağlık sektöründe de kriz meydana getirmiştir. Sağlık sektörünü hazırlıksız yakalayan bu salgın, kimi ülkelerde hastalığa yakalananlara hiç sağlık hizmeti verilememesine ya da yetersiz düzeyde verilmesine neden olurken, kimi ülkeler de günlük ölüm sayılarının binleri aşması morg hizmetinin dahi verilememesine neden olmuştur.

Aslında Enron ve Covid-19, olumsuz gelişmeler olmadan da sistemlerin mevcut yapısının sorgulanması gerekliliğini ortaya koymuştur denilebilir.

4.5. Yeni Normlar İle Çalışma Sistemlerini/Koşullarını Değiştirmeleri Açısından Değerlendirme

Enron ve Covid-19, eski uygulamaları normal olmaktan çıkarmış ve yeni normları (yeni normalleri) hayatımızın merkezine alan bir süreci başlatmıştır.

Finansal menfaatler, finansal tabloların derinlemesine incelenmesinde (mecburen) başarılı olmayı, danışman olarak denetlerken de (mecburen) bağımlı davranmayı gerektirir. 2000'lerdeki denetimler bu perdeleme (kılıf) altında gerçekleştirilmiştir. Cunningham ve Harris (2006, 43) bu durumu

danışmanlık ücretlerinden elde edilen finansal menfaatlerin büyüklüğünden hareketle şu iki soru ile özetlemiştir: “Andersen, Enron’un finansal tablolarını derinlemesine incelemekte başarısız olur mu?” “Andersen çalışmalarını danışman olarak denetlerken bağımsız davranabilir mi?”

Şeffaflıktan uzak bir anlayışın işletme kültürüne; bağımsızlıktan uzak bir anlayışın bağımsız denetim kültürüne nüfuz ettiği, hileli uygulamalarla kamu güveninin derinden sarsıldığı bir dönemin yeniden inşası ABD’de SOX (Sarbanes Oxley Act -2002) ile mümkün olabilmıştır. Meslektaş gözüyle incelemelerin (eski uygulamaların) kaliteli (normal) olmaktan çıkmasına dair yaşanan örnekler SOX’u (yeni normları/normalleri) kurumsal yönetimin ve bağımsız denetimin merkezine koymuştur.

SOX’la birlikte denetim alanındaki yeni normallerden biri denetçilerin bağımsızlığına ilişkin düzenlemelerdir. SOX, aynı müşteriye bağımsız denetim hizmetinin ve danışmanlık hizmetinin aynı zaman diliminde birlikte verilmesi şeklindeki uygulamayı (eski normali) sonlandırmıştır. Denetçi bağımsızlığı sağlanarak, denetim raporlarına ilişkin güven kaybı yeniden tesis edilecek ve denetimin kalitesi iyileştirilecektir. Bu yönüyle SOX’un, denetçilerin çalışma koşulunu değiştirdiği söylenebilir.

SOX’la birlikte denetim alanındaki yeni norm ise ilk defa kamu gözetim otoritesinin kurulmasının düzenlenmesidir. Kamu gözetim otoritesinin kurulması bağımsız denetimce yapılabilecek hileli uygulamaların önüne geçilmesinin olmazsa olmazıdır. SOX, halka açık şirketler açısından meslektaş gözüyle inceleme (gözetimsiz denetim) dönemini kapatmış, denetimin gözetimi sürecini başlatmıştır (Özbingöl 2020, 111).

2000’lerde hayatı SOX şekillendirirken, 2019’un sonlarında hayatı Covid-19 şekillendirmeye başlamıştır. İnsan hareketliliği, salgının yayılım hızını (bulaş riskini) artırmakla birlikte, salgının başka ülkelere taşınmasına ve küreselleşmesine neden olmuştur. Salgının yayılım hızının sınır tanımaması, günlük can kayıplarının yüksek oluşu ülkeleri ciddi tedbirler almaya sevk etmiştir. Bu salgından korunmak için her ülke sıkı koruma tedbirleri almaya başlamıştır. Ülkeler hava sahalarını uluslararası uçuşlara kapatırken, komşu ülkeleriyle olan sınır kapılarını da kapatmıştır. Ülkemizde de, alışverişten, eğitime, ulusal ve uluslararası seyahat kısıtlamasından, sokağa çıkma kısıtlamalarına, kongre ve davetlerden, spor ve sanat gibi pek çok konuda topluca ve yüz yüze yapılan her türlü aktivitelerin iptali ya da bir müddet yapılamaması gibi tedbirler salgınla mücadele kapsamında alınmıştır. Pandemide karşılaşılan bu olağanüstü durum ve zorunlu sosyal izolasyon bir taraftan dünya genelinde ekonomik büyümelerin gerilemesine neden olurken, diğer taraftan da iş, sosyal, kültürel hayatın durma noktasına gelmesine neden olmuştur (Jubilee International Scientific Conference 2020, 23). Covid-19 ile birlikte başlayan sosyal izolasyonlu hayat, yeni normallere uyum sağlamayı beraberinde getirmiştir. Bu dönemin yeni normalizmi uzaktan çalışma modelidir. Covid-19 çalışma koşullarını değiştirmiştir.

Covid-19 salgınıyla mücadele kapsamında alınan koruyucu tedbirler (sosyal izolasyon-uzaktan çalışma modeli) veriye ve mekâna erişimi sınırlandırmıştır. Bu durum işletmeler açısından finansal

tabloların hazırlanmasında güçlükler yaşanmasına neden olurken, bağımsız denetçiler açısından da bağımsız denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yapılmasını güçleştirmiştir. Eski normallerde dijitalleşmeden yararlanarak uzaktan denetim (e-denetim) yapmak ihtiyari iken yeni normallerde dijitalleşmeden yararlanarak uzaktan denetim (e-denetim) yapmak bir zorunluluktur. Covid-19 döneminde denetim faaliyetlerinin daha da hassasiyetle yapılması gerekmektedir. Ancak denetim şirketleri, sahip oldukları teknolojik alt yapılarıyla dijitalleşmeye; denetçiler de sahip oldukları mesleki yeterlilik kapsamında dijitalleşmenin gerektirdiği yetkinlik düzeyine sahip değillerse bu durum miktar açısından yeterlilik ve kalite açısından uygunluk niteliğine haiz denetim kanıtının toplanamamasına sebebiyet verebilir ve denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir. O yüzden Covid-19'un, güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı her zamankinden daha da fazla önemli hale getirdiği söylenebilir. Bağımsız denetim alanında, Covid-19'un, e-denetimi; e-denetimin de güvenilir bilgi ihtiyacını artırdığı söylenebilir.

Olumsuz gelişmeler (Enron ve Covid-19) çalışma koşullarının/kurallarının değişmesine neden olabilir. Olumsuz gelişmeler bilginin güvenilir olduğuna dair ihtiyacı yani güvenilir bilgi ihtiyacını her zaman pekiştirir.

4.6. Problemin, Kaynağında Çözümüne Kavuşturulması Açısından Değerlendirme

Bir problemin çözüme kavuşturulmasında gerekli olan önemli unsur temel neden analizinin yapılmasıdır. Temel neden analizi, problemin çıktığı kaynağın mercek altına alınmasını, probleme neden olan unsurların tespit edilip çözümlerinin üretilmesini sağlar.

Enron'un çıkış noktası, meydana geldiği ülke ABD'dir. ABD, bağımlı denetim salgınına karşı, SOX ile kamu gözetim otoritesini kurmak suretiyle, problemi kaynağında çözüme kavuşturmuştur.

Covid-19'un çıkış noktası, meydana geldiği ülke (anakara) Çin'dir. Çin Covid-19 pandemisine karşı, Sinovac aşısını bularak, problemi kaynağında çözüme kavuşturmuştur.

Bir problem meydana geldiğinde, o problemin çözüme kavuşturulması için o problemin kaynağının mercek altına alınması gerektiği söylenebilir.

4.7. Örnek Olmaları Açısından Değerlendirme

Her iki ülkede, kendi sınırları içinde patlak veren ve sonrasında küresel etki alanı oluşturan bu durumlar için çözümü kendi içlerinde üretmişlerdir. Ürettikleri çözüm de küresel etki alanı oluşturmuştur. Bir başka deyişle, küresel problemlerin çözümünde, küresel bir çabanın verildiği gözlemlenmiştir.

ABD, Enron ile patlak veren süreci SOX ile şekillendirerek dünyada ilk kamu gözetim otoritesini Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (PCAOB-Public Company Accounting Oversight Board) kurmuştur. ABD'nin ardından gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler de kamu yararının korunması, denetimin kalitesinin yükseltilmesi, bağımsız denetimin gözetimi için kendi kamu gözetim

otoritelerini kurmaya başlamışlardır. Enron nasıl ki ABD’de patlak verip başka coğrafyalardaki şirketlerin batmasıyla küresel etki alanı oluşturduysa, ABD’de kendisi için ürettiği çözüm ile küresel etki alanı oluşturmuştur, küresel bir çözüm bulma çabasını tetiklemiştir.

Çin, 2019’un sonlarından itibaren dünyayı etkisi altına alan Covid-19 pandemisi için, Sinovac aşısını geliştirmiştir. Çin’in ardından Almanya (BioNTech), İngiltere (Oxford-AstraZeneca), Rusya (Sputnik V), ABD (Moderna) ve Türkiye (Turkovac) de aşı geliştirmeye başlamıştır.

Aslında, ABD ve Çin, ürettikleri çözümler ile kendisinden sonrakilere örnek olmuşlardır.

5. KAMU GÖZETİM OTORİTELERİ

Enron ve Covid-19 benzerlik ilişkisinden yola çıkarak, bu olayların patlak verdiği ülkelerin ABD’nin ve Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei)’ın kamu gözetim otoriteleri incelenmiştir.

5.1. ABD’nin ve Çin Cumhuriyeti-Tayvan’ın Kamu Gözetim Otoritelerinin Yapısal Karşılaştırması

Kamu yararının korunması, denetim kalitesinin yükseltilmesi için bağımsız denetimin gözetiminin yapılması gerekliliği, SOX ile hukuki bir yapıya kavuşmuş ve dünyadaki ilk kamu gözetim otoritesi Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ABD’de kurulmuştur.

Kamu gözetim otoritelerinin kurulmasındaki temel sebep, Enron ve benzeri denetim skandallarının finansal ve finansal olmayan sonuçlarıdır. PCAOB’nin kurulmasının ardından Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei) da kendi kamu gözetim otoritesini (FSC-Financial Supervisory Commission) 2004 yılında kurmuştur. Gözetim faaliyetlerine ilk olarak 2009 yılında başlamıştır ve 2011 yılında PCAOB ile ortak denetimler yapmak üzere işbirliği anlaşması imzalamıştır (Özbingöl 2020, 199).

Enron ve Covid-19 benzerlik ilişkisinden yola çıkarak, bu olayların patlak verdiği ülkelerin kamu gözetim otoritelerinin yapısal karşılaştırması Tablo 2.’de sunulmuştur.

Bağımsız denetimin gözetiminde öncelikli olan şey kamu yararının korunmasıdır. Bu sebeple kamu gözetim otoriteleri, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) bağımsız denetiminin gözetiminde, gözetim sıklığını artırarak, risk odaklı yaklaşımı kullanarak, mevkidaşları ile iletişim ve işbirliği kurarak, bağımsız denetimin gözetimini ve kontrol incelemelerini gerçekleştirmekte ve usulsüz ve uygunsuz uygulamalar karşısında da disiplin erkini kullanmaktadır.

Tablo 2. ABD'nin ve Çin Cumhuriyeti-Tayvan'ın Kamu Gözetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Sunumu

Ülkeler	Gözetim Kurumunun Adı/Kısaltması	Kuruluş Yılı	Kurulun Bağlı Olduğu Birim	Yasal Çerçeve ve Düzenlemeler
ABD	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu PCAOB	2002	ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	SOX SEC Hükümleri PCAOB Kuralları
Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei)	Finansal Denetim Konseyi FSC	2004	Maliye Bakanlığı Yuan Hükümeti	FSC'nin kurulmasına ilişkin Organik Yasa 2011 Meslek Yasası 2007
Ülkeler	Gözetim Alanı/ Gözetim Yaklaşımı	Gözetim Sıklığı	Disiplin Cezaları	Mevkidaşları ile İletişim ve İşbirliği
ABD	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol/ Risk Odaklı Yaklaşım	100'den fazla müşterisi olan denetim şirketleri her yıl, 100 ve 100'den az müşterisi olan denetim şirketleri 3 yılda bir.	Kınama Para cezası Faaliyet izninin askıya alınması Faaliyet izninin iptali	İngiltere Fransa Japonya Çin
Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese-Taipei)	Bağımsız Denetimin Gözetimi & Kalite Kontrol/ Risk Odaklı Yaklaşım	100'den fazla halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim şirketleri her 3 yılda bir, Denetim müşterisi 10'dan çok ve 100'den az denetim şirketleri her 6 yılda bir, Bunların dışındakiler için bir süre belirlenmemiş.	Uyarı Kınama 120.000NT\$ ⁵ ilâ 1.2 milyon NT\$'a kadar idari para cezası Faaliyet izninin 2 ay ilâ 2 yıla kadar askıya alınması Faaliyet izninin iptali Meslekten men	Japonya ABD

Kaynak: Özbینگöl ve Akdoğan 2021, 10-15. (İlgili ülkelerin verileri esas alınmıştır).

⁵ NT\$: New Taiwan Dollar, Yeni Tayvan Doları.

5.2. Kamu Gözetim Otoritelerinin Kamuyu Aydınlatma Rolü: Bilgi Paylaşımı

Enron gibi kurumsal yapıların çöküşüyle gün yüzüne çıkan denetim başarısızlıkları, kamu gözetim otoritelerinin kurulmasıyla birlikte son bulmuştur. Çünkü kamu gözetim otoriteleri, bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirerek, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütmedeki önemli hatalarından/hilelerinden kaynaklanabilecek denetim başarısızlıklarını tespit etmekte ve disiplin erkini kullanarak bu başarısızlıkları cezalandırmakta ve ayrıca bunları açıklayarak kamuyu aydınlatmakta, böylece kamu yararını koruyarak denetim kalitesini yükseltme hedefini gerçekleştirmektedir.

Bağımsız denetimin etik ilkelere bağlı, bağımsız denetim standartlarına ve ilgili diğer düzenlemelere uygun olarak yapılması denetim kalitesi için bir gerekliliktir. Kamu gözetim otoritelerinin ise etkin gözetimi denetim kalitesini somut delillerle (inceleme raporları aracılığıyla) ortaya koymaktadır.

Covid-19'la tanışmadan önce, bağımsız denetimin herhangi bir kısıtlama (zorunlu sosyal izolasyon, uzaktan çalışma) olmaksızın bağımsız denetim standartlarına uygun yürütülüp yürütülmediği kamu gözetim otoritelerinin inceleme raporlarında yansımış hali dikkate alındığında⁶, Covid-19 döneminin yeni normallerinin (mevcut koşullardaki değişikliklerin ve belirsizliklerin) denetim kalitesini olumsuz etkilememesi, bağımsız denetimin BDS⁷'lere uygun olarak gerçekleştirilmesi eskisinden daha da önemli hale gelmiştir.

Covid-19 pandemisi, eşi görülmemiş bir süreçtir. Bu sürecin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri yanında, sosyal izolasyonun ve uzaktan erişimin çalışma koşullarına etkisi düşünüldüğünde finansal tabloların hazırlanmasında sıkıntılar yaşanması kadar, denetimin yürütülmesinde de sıkıntılar oluşmuştur. Aslında Covid-19, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütmesindeki hatalarından kaynaklanabilecek denetim başarısızlığına sebep olacak ortamı oluşturmuştur. Bu durum denetimin kalitesini olumsuz anlamda etkileyebilir. Bu dönemde yatırımcılar bilginin güvenilirliğine eskisinden daha da fazla hassasiyetle yaklaşacaktır.

Kamu gözetim otoriteleri açısından da bilginin güvenilirliği hem denetimin kalitesinin olumsuz etkilenmemesi hem de Covid-19 döneminde finansal sistemlerin bütün olumsuz koşullara rağmen sağlıklı işleyişi açısından önemlidir.

Pek çok açıdan benzerlik taşıyan bu iki (Enron ve Covid-19) olayın, denetim kalitesine etkisi düşünüldüğünde, Enron bağımsız denetim alanında halka açık şirketler için meslektaş gözüyle inceleme devrini kapatıp, kamu gözetim otoritelerinin kurulması devrini açmıştır. Covid-19 ise, bağımsız denetim alanında, 2000'lerin başından bu yana bağımsız denetimin gözetimi konusunda bilgi

⁶ Detaylı bilgi için bakınız: “Özbingöl, A., Akdoğan, N. (2021). “Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının İhlâl Edilen BDS'ler Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 23(2), 254-288.

⁷ BDS: Bağımsız Denetim Standartları

ve tecrübe sahibi olan kamu gözetim otoritelerinin olağanüstü ani değişimler karşısında süratle kararlar alma ve denetim uygulamalarını sağlıklı yönetme becerisini test etmiştir.

Tablo 3. PCAOB'un ve FSC'nin Covid-19 Kapsamındaki Bilgi Paylaşmaları

		KAMU GÖZETİM OTORİTELERİ	
		PCAOB (ABD)	FSC (ÇİN CUMHURİYETİ-TAYVAN)
FAALİYET RAPORLARI	2019 Yılı Faaliyet Raporunda Covid-19 Hakkında Bilgi Paylaşımı Var mı?	Finansal Tablolara İlişkin Notlar Kısmında “Note-10 Subsequent Events” (Mütakip Olaylar) Başlığı (sadece bu başlıkta) altında pandemi, salgın, Covid-19 ifadelerine yer verilmiştir.	2018-2019 Faaliyet (Annual) Raporu’nda pandemi, salgın, Covid-19 ile ilgili herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir.
	2020 Yılı Faaliyet Raporunda Covid-19 Hakkında Bilgi Paylaşımı Var mı?	Raporda 25 kere “Covid” ifadesine yer verilmiş ve detaylı açıklamalar yapılmıştır.	2019-2020 Faaliyet (Annual) Raporu’nda pandemi, salgın, Covid-19 ile ilgili herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir.
YILLIK İNCELEME & DENETİM GÖZETİM RAPORLARI	2019 Yılı Denetim Gözetim (Yıllık İnceleme) Raporunda Covid-19 Hakkında Bilgi Paylaşımı Var mı?	2019 Firm Inspection Reports’lar yayınlanmıştır. Ancak burada Covid-19 hakkında herhangi bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.	2019 Audit Oversight Report yayınlanmıştır. Ancak burada Covid-19 hakkında herhangi bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.
	2020 Yılı Denetim Gözetim (Yıllık İnceleme) Raporunda Covid-19 Hakkında Bilgi Paylaşımı Var mı?	2020 Firm Inspection Reports’lar (Firma Gözetim Raporları) yayınlanmış ve Covid-19 hakkında bilgi paylaşılmıştır.	2020 Audit Oversight Report (Denetim Gözetim Raporları) yayınlanmış ve Covid-19’a karşı yapılacaklar hakkında bilgi paylaşılmıştır.
İNTERNET SİTESİ	Resmi İnternet Sitelerinde Covid-19 Hakkında Bilgi Paylaşımı Var mı?	“Spotlight”lar (Hatırlatıcılar) yayınlamak ve ayrıca web sayfasında açıklama yapmak suretiyle Covid-19 hakkında bilgi paylaşımında bulunulmuştur.	“Covid-19 Prevention” (Covid-19 Önleme) butonu altında bilgi paylaşımı yapılmıştır.

Kaynak: İlgili ülkelerin resmi internet sitelerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Covid-19 ile birlikte hayatımıza giren yeni normal kavramı, mevcut duruma etkili karşılık verebilmek için tedbirlerin alınması ve çalışma koşullarının buna uygun hale getirilmesi olarak düşünülebilir. Covid-19’un zorunlu hale getirdiği uzaktan çalışma modeli, bağımsız denetim alanında da uzaktan denetimi (e-denetim) ihtiyari olmaktan çıkarmıştır. Pandemi döneminde gerçekleştirilen denetimlerin, denetim kalitesinden ödün verilmeksizin yapılabilmesi için kamu gözetim otoriteleri çeşitli bilgi paylaşımında bulunmuşlardır. Bu paylaşımlar bir taraftan kamu gözetim otoritelerinin

Covid-19'a karşı hamleleri konusunda kamuoyunu aydınlatırken, diğer taraftan da bağımsız denetçilere yol gösterecek ve kılavuzluk edecek niteliktedir.

PCAOB ve FSC tarafından Covid-19 hakkında yapılan bilgi paylaşımlarına ilişkin veriler Tablo 3.'te sunulmuştur:

Buna göre, her iki ülkenin kamu gözetim otoritelerinin Covid-19 hakkında bilgi paylaşımında bulunduğu, ancak bunları paylaştıkları yılların ve yerlerin farklılık gösterdiği söylenebilir.

5.2.1. Covid-19 Hakkındaki Bilgi Paylaşımının Faaliyet Raporlarına Yansıması Açısından Bir Değerlendirme

PCAOB ve FSC tarafından 2019 - 2020 yıllarında yayınlanan faaliyet raporlarındaki bilgiler Covid-19 açısından değerlendirilmiştir.

5.2.1.1. 2019 Yılı Faaliyet Raporlarındaki Bilgi Paylaşımları

PCAOB 2019 yılı faaliyet raporunda "Mütakip Olaylar" başlığı altında, 2020/Şubat dönemi operasyonlarının Covid'den etkilendiğini, ABD dışındaki şirketlerin gözetimi için uluslararası seyahatlerin askıya alındığını, PCAOB'ye kayıtlı denetim şirketlerinin belirli belgelerine erişim sağlandığını ancak buna rağmen bu şirketlere 45 günlük bir gözetim muafiyeti getirildiğini, salgının etkisi tahmin edilemese de operasyonel ve düzenleyici faaliyetlerin mümkün olan en üst düzeyde yerine getirileceğini açıklamıştır (PCAOB Annual Report 2019, 42).

Faaliyet raporları açısından 2019 yılı esas alındığında, Covid-19'un, Çin'de patlak veren bir salgın olmasından hareketle, FSC tarafından yayınlanan 2019 yılı faaliyet raporunda, pandemiye ilişkin hiçbir paylaşım yapılmadığı ve anılan raporda ifade edilme düzeyinde dâhi pandeminin adının geçmediği tespit edilmiştir.

2019 yılı faaliyet raporlarına yansıyan paylaşımlar göstermektedir ki, PCAOB Covid-19 gibi olağanüstü değişimler karşısında süratle karar almış, uygulamaları sağlıklı yönetme çabasını ortaya koymuş ve bu konuda kamuoyunu bilgilendirmişken; FSC bilgi paylaşımında bulunmayarak, Covid-19 sürecini nasıl yönettiği konusunda kamuoyunu aydınlatmamıştır.

5.2.1.2. 2020 Yılı Faaliyet Raporlarındaki Bilgi Paylaşımları

PCAOB'nin 2020 yılı faaliyet raporlarında yer alan Covid-19 hakkındaki bilgi paylaşımı ise aşağıda özetlenmiştir:

- Salgın başladığında PCAOB, bütün iş gücünü uzaktan çalışma modeline geçirmiştir (PCAOB Annual Report 2020, 5). Bu açıdan PCAOB'nin uzaktan çalışma modeli ile dijital gözetim (e-gözetim) yaptığı söylenebilir.
- PCAOB, halka açık şirketlerin denetimlerinde Covid-19'un etkilerini değerlendirerek, gözetim yaklaşımını değiştirmiş ve tüm gözetim faaliyetlerinin uzaktan yapılması yönünde hareket etmiştir. Mart 2020'den itibaren yurtiçi ve yurtdışı seyahatleri askıya almasının bir sonucu

olarak seyahat giderlerinin bir önceki yıla göre 11.2 milyon \$ yani % 97 azalış gösterdiğini ifade etmiştir (PCAOB Annual Report 2020, 22).

- PCAOB, denetim hizmetlerinin kalitesinin devamlı yükseltilmesi vizyonundan hareketle, önleme, tespit etme, caydırıcılık ve iyileştirmeden oluşan bir kombinasyonun uygulanmasını hedeflemektedir. Bu kapsamda, Covid-19 pandemisinin oluşturduğu risklerle denetim şirketlerinin yüzleşmesini sağlamak adına gözetim takvimini değiştirmiş ve PCAOB’ye kayıtlı denetim şirketlerine ihtiyari olarak 45 günlük bir gözetim muafiyeti sağlamıştır (PCAOB Annual Report 2020, 7).
- Covid-19 pandemisine cevap verecek şekilde gözetim programını ayarlamıştır. Bu kapsamda, PCAOB Covid-19’un denetime etkisini kavrayabilmek için, en büyük küresel ABD bağlı şirketlerini (U.S. Affiliate Firms) esas alarak bu şirketlerin ara dönem finansal bilgilerini, şirketlerin kendi yayınlarını, şirket içi rehberlerini (kılavuzlarını) incelemiştir. Ayrıca halka açık şirketlerin pandemi sırasında denetimlerinin nasıl yapıldığını anlamak için 31 Mart 2020-30 Haziran 2020 dönemini içeren ara dönem denetimlerinden örnekler seçip incelemiştir (PCAOB Annual Report 2020, 7).
- Halka açık şirketlerde tamamlanmak üzere olan denetimler için Covid-19 kriziyle ilgili olarak kaynak geliştirmiş ve bu kaynakları “Spotlight”adı altında kamuoyuyla paylaşmıştır (PCAOB Annual Report 2020, 7).
- PCAOB bir taraftan şeffaflığın artırılması diğer taraftan da ilgili bilgilerin paydaşlara zamanında sağlanması için araştırma ve standart belirleme gündemlerine ilişkin yönetim yaklaşımını modernize etmiştir. Bu kapsamda PCAOB, Covid-19’un yol açtığı zorluklar karşısında bağımsız denetim standartlarının gerekliliklerine uyumu izlemiştir (PCAOB Annual Report 2020, 12).
- PCAOB, şeffaflığın ve erişilebilirliğin artırılması için kendisi tarafından sunulan bilgilerin net olmasını, kullanışlı olmasını ve güncel olmasını amaçlanmaktadır. Ayrıca yatırımcılar, denetim komiteleri, finansal tabloları hazırlayanlar ve diğerlerinden oluşan tüm paydaşlarla etkili ve dinamik bir iletişimin sağlanmasına önem vermektedir. Bu kapsamda PCAOB, Covid-19’un yüz yüze etkileşimi duraklatması sebebiyle, paydaşlarla sanal ortamda etkileşim kurmuştur. Covid-19’un etkileri üzerine denetim komitesi başkanlarıyla yaptığı görüşmelerin kısa bir özetini kamuoyuyla paylaşmıştır (PCAOB Annual Report 2020, 12).
- PCAOB, Covid-19’la gelen benzersiz zorlukların ve fırsatların belirlenmesi, operasyonların değerlendirilmesi, organizasyon genelinde bilgilerin iletilmesi için iş sürekliliğine odaklanarak Kurumsal Risk Yönetimini (OERM) faaliyete geçirmiştir. Böylece Kurul, bir taraftan personelinin sağlığı ve durumu hakkındaki güncel bilgileri toplarken, diğer taraftan da bölüm ve operasyonları hakkındaki güncel bilgileri toplamıştır (PCAOB Annual Report 2020, 16).

- PCAOB, Seyahat giderlerindeki önemli azalış dışında Covid-19'un Kurul'un finansal sonuçları ve iç kontrolü üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını vurgulamıştır (PCAOB Annual Report 2020, 22).

Faaliyet raporları açısından 2020 yılı esas alındığında ise FSC'nin yine ifade düzeyinde bile Covid-19 hakkında herhangi bir bilgi paylaşımı yapmadığı tespit edilmiştir. Bundan dolayı Covid-19 salgınının FSC'nin çalışma koşullarına ya da faaliyet sonuçlarına nasıl yansıdığı değerlendirilememiştir. Ancak, Çin Cumhuriyeti-Tayvan (Chinese Taipei), FinTech gelişmelerinin bir sonucu olarak gözetim ihtiyaçlarını karşılamak için dijital denetim yeteneklerini geliştirdiklerini faaliyet raporunda dile getirmiştir (FSC Annual Report 2020, 6).

2020 yılı faaliyet raporlarına yansıyan paylaşımlar açısından, PCAOB Covid-19 sürecini nasıl yönettiği ve bu süreçten nasıl etkilendiği konusunda kamuoyunu yaptığı bilgi paylaşımıyla aydınlattığı görülmüştür. Buna göre, PCAOB'nin Covid-19'un olağanüstü değişimleri karşısında süratli bir biçimde karar almak suretiyle ulusal ve uluslararası seyahat kısıtlamaları karşısında dijitalleşmeden faydalanarak e-gözetim uygulaması yaptığı, uygulamalarını sağlıklı yönetmek adına Kurumsal Risk Yönetimini faaliyete geçirdiği, uzaktan çalışma modelinde de paydaşlarıyla iletişimi sağlıklı kurmak adına sanal toplantılar yaptığı, elde ettiği bilgileri kamuoyunu zamanında ve doğru bilgilendirmek, yönlendirmek açısından kapsamlı bilgi paylaşımında bulunduğu söylenebilir.

5.2.2. Covid-19 Hakkındaki Bilgi Paylaşımının Yıllık İnceleme Raporlarına/Denetim Gözetim Raporlarına Yansıması Açısından Bir Değerlendirme

PCAOB ve FSC tarafından 2019 - 2020 yıllarında yayınlanan yıllık inceleme/denetim gözetim raporlarındaki bilgiler Covid-19 açısından değerlendirilmiştir.

5.2.2.1. 2019 Yılı İnceleme/Denetim Gözetim Raporlarındaki Bilgi Paylaşımları

PCAOB 2019 yılı için yıllık inceleme raporlarını (2019 Firms Inspection Reports) yayınlamışken, FSC'de 2019 yılı için denetim gözetim raporunu (2019 Audit Oversight Report) yayınlamıştır. Ancak her iki gözetim otoritesinin 2019 gözetim sonuçları hakkında Covid-19'un etkileri hakkında ya da Covid-19'a cevaben yapılan işlemler hakkında hiç bilgi paylaşımında bulunmadığı tespit edilmiştir.

5.2.2.2. 2020 Yılı İnceleme/Denetim Gözetim Raporlarındaki Bilgi Paylaşımları

PCAOB 2020 yılı için kamuoyuyla yıllık inceleme raporlarını paylaşmıştır. Covid-19 döneminde en büyük küresel ABD (U.S. Affiliate Firms) şirketlerinde bağımsız denetimlerin nasıl yapıldığını anlamak için (25 adet) örnek seçmiştir. PCAOB, seçtikleri 25 adet örnek dosya açısından, Covid-19 sürecinde birincil hedeflerinin, PCAOB Standartlarına uyumsuzluğun tespit edilmesi olmadığını vurgulamış ve buna rağmen herhangi bir uyumsuzlukla karşılaşmadığını da belirtmiştir (PCAOB, Firm Inspection Report for BDO USA LLP, 2020, 4).

FSC aynı dönem için Denetim Gözetim Raporu'nu kamuoyunun bilgisine sunmuştur. Covid-19 hakkında yapmış olduğu bilgi paylaşımı şöyledir (FSC Audit Oversight Report 2020, 37):

- Covid-19'un hızla yayılmasının insanların yaşam ve çalışma koşullarını değiştirdiği, özellikle seyahat kısıtlamalarının evden çalışmaya sebebiyet verdiği, denetime ilişkin prosedürlerin yerinde (fiziki mekânda) yapılamamasının denetim kalitesini etkileyebileceği vurgulanmıştır.
- FSC, Covid-19 döneminde, belge incelemesi yapma imkânının bulunmaması, stok sayımının yapılamaması ve seyahat kısıtlamaları gibi nedenlerden dolayı halka açık şirketlerin (borsaya kayıtlı şirketlerin) denetçilerinden Covid başlamadan önceki yılın finansal raporlarının denetimi için kullandıkları denetim prosedürlerini gözden geçirmelerini ve alternatif denetim prdosedürlerinin de değerlendirilmesi gerekliliğinin altını çizmiştir.
- FSC, denetçilerden 2020'nin başındaki hesap kalemlerine ilişkin tutarların yani açılış bakiyelerinin rasyonelliğini dikkate almaları gerektiğini ve bunun için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanışının 2020'nin 2. çeyreğinden sonraki bir döneme sarkıtılmamasını istemiştir.
- FSC, bağımsız denetçilerin, müşteri işletmelerinin mevcut durumunu ve risk değerlendirme sonuçlarını dikkate alarak alternatif denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerektiğini, buna uygun denetim raporlarını yayınlaması gerektiğini ifade etmiştir.
- Covid-19'un şiddetinden dolayı denetim şirketlerinin yurtdışına personel göndermede sıkıntılar yaşamasından hareketle, denetçilerin denetim işlemlerini uzaktan çalışma modeline göre uyarlamaları gerektiğini, müşteri işletme hakkında yeterli anlayışın elde edilmesini, önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesini, değerlendirilmesini ve de dijital teknolojilerin iyi kullanımının yeterli denetim prosedürlerinin elde edilmesine yardımcı olacağını vurgulamıştır.
- Covid-19'un denetim kalitesi üzerindeki etkisi göz önünde bulundurularak, varlıklarda değer düşüklüğü, işletmenin sürekliliği, grup denetimleri konularına da dikkat çekilmiştir.
- Ayrıca, Covid-19'un firmaların denetim kalitesi üzerindeki etkisine uluslararası toplumun büyük önem vermesinden dolayı FSC, firmaların kalite kontrol prosedürlerini gözden geçirecektir. FSC'nin buradaki amacı, firmaların Covid-19'a cevaben politika değişikliği yapıp yapmadığının ortaya koymaktır (FSC Audit Oversight Report 2020, 43).
- FSC, denetim kalitesinin yükseltilmesinde denetim şirketlerinin tek başına sorumlu olmadığını düşünmektedir ve denetim kalitesinin yükseltilmesinde yönetim ve denetim komitelerinin birlikte çalışması gerektiğini vurgular, denetim komitesi ile denetçi arasındaki iletişimin güçlendirilmesini dile getirir (FSC Audit Oversight Report 2020, 43).

PCAOB, 2020 yılında seçilen 25 örnek dosyada Covid-19 döneminde BDS'lere uyumsuzlukla karşılaşmadığını belirtirken, FSC BDS'lere uyum hususuna dikkat çekmiştir.

FSC, Covid-19 ile uzaktan çalışma sistemine geçişin miktar açısından yeterlilik, kalite açısından uygunluk niteliğine haiz denetim kanıtlarının elde edilmesi (BDS 500) hususunda yaşanacak aksaklıkların bir başka deyişle denetimin belgelendirilememesinin (BDS 230) denetim kalitesini

olumsuz etkileyebileceğini; seyahat kısıtlamaları nedeniyle müşteri işletmenin ve çevresinin tanınamaması riskinden dolayı önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesinde ve değerlendirilmesinde hususunda (BDS 315) alternatif denetim prosedürlerinden faydalanılmasına; içinde bulunulan dönemin işletmenin sürekliliğine (BDS 570) etkisinin değerlendirilmesine; açılış bakiyelerinin (BDS 510) değerlendirilmesine; grup denetimlerinin (BDS 550) değerlendirilmesine dikkat çekmiştir denilebilir.

5.2.3. Covid-19 Hakkındaki Bilgi Paylaşımının Resmi İnternet Sayfalarına Yansımaları Açısından Bir Değerlendirme

PCAOB ve FSC tarafından resmi internet sayfaları aracılığıyla paylaşılan bilgiler Covid-19 açısından değerlendirilmiştir.

5.2.3.1. PCAOB ve Spotlight'lar

PCAOB faaliyet raporları ve yıllık inceleme raporlarının dışında Covid-19 döneminde farklı dönemlerde (Nisan/2020, Temmuz/2020 ve Aralık/2020) oluşturduğu kaynakları yine resmi internet sitesi (<https://pcaobus.org/>) üzerinden 'Spotlight' adı altında kamuoyunun bilgisine sunmuştur.

Bir başka deyişle, PCAOB üzerine düşen rehberlik görevini, bağımsız denetimin kalitesinden ödün verilmeden gerçekleştirilebilmesi için "Spotlight" adı altındaki süreklilik arz eden paylaşımlarıyla gerçekleştirmiştir.

■ Nisan/2020 döneminde "Tamamlanmak Üzere Olan Denetimler İçin Hatırlatıcılar" başlığı altındaki Spotlight'ta Covid-19 ile ilgili olarak yapılan bilgi paylaşımında dikkat çekilen hususlar aşağıda sıralanmıştır (PCAOB Spotlight 2020/April, 1-6):

- Denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken, gerekli mesleki özeni göstermeleri ve özellikle mesleki şüpheciliklerini kullanmaları vurgulanmıştır.
- Risk odaklı bir denetim yaklaşımının etkinliğinin, denetçinin hatadan ya da hileden doğan önemli yanlışlık risklerini tespit etmesi ve değerlendirmesi yeteneğine bağlı olmasından hareketle Covid-19 döneminde de önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine dikkat çekilmiştir. Bunlara ilişkin uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, kapsamının ve zamanlamasının yapılmasına ve denetimin nasıl yürütüleceğinin tasarlanmasına dikkat çekilmiştir. (BDS 315 ve BDS 330'a dikkat çekilmiştir.)
- Mevcut koşullardaki değişikliğin (teşviklerin değiştirilmesi, yönetimin üzerindeki baskının artması, iç kontroldeki değişiklikler, yönetimin kontrolleri geçersiz kılma yeteneği, şirket personelinin sınırlı mevcudiyeti veya bunlara erişimdeki zorluklar, yönetimin denetçilerin sorularını yanıtlamadaki gecikmeleri, diğer denetçilere erişimde/ diğer denetçilerle iletişimde zorluklar gibi durumlar) yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde zorluklara neden olabileceğine ve önceden planlanmış prosedürlerin de mevcut koşullar

altında uygulanabilirliğini yitirebileceğine dikkat çekilmiştir. (BDS 240, BDS 500 ve BDS 320'ye dikkat çekilmiştir.)

- Denetçilerin finansal tabloların sunumuna ilişkin olarak bazı alanlarda (işletmenin sürekliliği, varlık değerlemesi, değer düşüklüğünün tespiti, gerçeğe uygun değer ölçümleri dâhil muhasebe tahminleri, sözleşme değişikliklerinin etkileri dâhil olmak üzere gelirin tanınması, kiralamar, riskten korunma, gelir vergileri, karşılıklar, borç değişiklikleri/yeniden yapılandırma, aracı kurumlar için borç sözleşmeleri ve aracılar için asgari net sermaye gereksinimleri, risklere ve belirsizliklere ve likiditeye ilişkin açıklamalar gibi) zorluklarla karşılaşabileceği dile getirilmiştir. (BDS 540 ve BDS 570 başta olmak üzere başka konulara da dikkat çekilmiştir.)
 - Denetçinin ilgili kontrolleri anlama ve test etme prosedürlerini yeniden gözden geçirmesi gerektiği vurgulanmıştır. (BDS 220'ye dikkat çekilmiştir.)
 - Denetçilere, denetim komitesi ile etkili bir iletişim kurması hatırlatılmıştır.
 - Denetçilere, denetim raporlarında kilit denetim konularına yer vermeleri hatırlatılmış ayrıca Covid-19'un kendisinin bir kilit denetim konusu olmasa da nasıl ele alındığına dair bilgi sunumunda bulunabilecekleri ifade edilmiştir. (BDS 701'e dikkat çekilmiştir.)
- ✚ PCAOB'nin gözetim elemanları, Covid-19 döneminin etkilerini anlayabilmek için 31 Mart-30 Haziran 2020 dönemini kapsayan halka açık şirketlerin denetimlerinden 25 örnek seçip incelemiştir ve elde ettikleri gözlemleri Aralık/2020 döneminde "Covid-19 Pandemisi Sırasında Personel Gözlemleri ve Hatırlatmalar" başlığı altındaki Spotlight'ta kamuoyu ile paylaşmıştır (PCAOB Spotlight 2020/December, 1-10):
- Spotlight'ta, Covid-19'un ve ekonomik belirsizliklerin denetçileri benzersiz ve süregelen zorluklarla karşılaştırmakta olduğu bu nedenle denetçilerin, denetimlerini yürütürken PCAOB'nin standartlarına ve kurallarına, diğer düzenleyici kurallara ve mesleki standartlara uygun davranma sorumluluğunun altı çizilmiştir.
 - Spotlight'ta, mesleki hizmet bedellerinin ödenmemiş olmasının ya da denetim dışı hizmetler için artan taleplerin yani mevcut ekonomik koşullardaki değişikliklerin denetçi bağımsızlığını tehdit edebileceğine dikkat çekilerek, denetçilerin PCAOB'nin ve SEC'in denetçi bağımsızlığına ilişkin hükümlere uygun davranması zorunluluğunun altı çizilmiştir.
 - Firmaların kalite kontrol sistemlerine ilişkin gözlemler sonucunda elde edilen bulgular kapsamında, firmaların pandeminin başlangıcında Covid-19'un risklerini ve zorluklarını ele almak için bir takım erken adımlar attıkları, mevcut ortamdaki zorlukların tanınmasında firma liderliği ve bütün personel arasındaki iletişimin önemli olduğu, uzaktan çalışma sistemine geçişle birlikte firmaların uzaktan erişim yoluyla denetim zorlukları üzerine odaklanan eğitimler düzenlediği, zorluklara karşı kaynak merkezleri (resource centers) kurulduğu, uygulama yardımcıları ve denetim ekibine yardımcı olacak kılavuzların

geliştirildiği, firmada devlet yardımları, önemlilik, işletmenin sürekliliği gibi konularda istişare yapmanın önemi, seyahat-eglençe gibi Covid-19'dan etkilenmesi düşünülen hedef sektörlerde bazı firmalarca izleme programlarının değiştirildiği gözlemlenmiştir.

- PCAOB, AS 4105 Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi kapsamında, uygunsuz bir örnekle karşılaşmadığını dile getirmekle birlikte, Covid-19'un muhasebe ve denetime etkisiyle ilgili olarak sektördeki firma liderleri, denetim ekibi ve ulusal ofis personeli arasındaki etkileşimin arttığını; denetim ekibi ile denetim komitesi arasındaki etkileşimin daha sık yapıldığını; Covid-19'un getirdiği değişikliklere cevaben ara dönem incelemelerinde denetim ekibinin pek çok metodolojiyi değerlendirdiğini, bazı denetim ekiplerinin hile ile ilgili olarak beyin fırtınası oturumları yaptığını; bir çok durumda işletmenin sürekliliğinin değerlendirildiğini, şerefiye ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, muhasebe tahminleri gibi konulara odaklanıldığını ve uzman yardımlarının alındığını; denetim ekiplerinin stok sayımlarında sanal envanter gözlemini kullandığını; denetim ekiplerinin teknolojiye faydalanarak sanal toplantılar yaptıklarını belirtmiştir.
 - PCAOB, mevcut ekonomik ortamın, pandeminin belirsiz doğasının ve işletme personeli üzerindeki (maaş indirimleri veya yakın işten çıkarmalar gibi) etkilerinin hile ve hata yapma potansiyeli oluşturduğuna, Covid-19'un önceden tanımlanmış riskleri şiddetlendirebileceğine ya da yeni risklerin tanımlanmasına neden olabileceğine dikkat çekerek denetçilerin riskleri ve önemliliği değerlendirmesini vurgulamıştır.
 - PCAOB, Covid-19'un belirsizliklerinden dolayı denetim ekibi üyelerinin görev atamalarında ayarlamalar (değişiklikler) yapılabileceği gibi karmaşık hale gelen denetim alanları için de denetim kapsamına ilişkin değişiklikler yapılabileceğini ifade etmiştir.
 - PCAOB denetçilere, Covid-19 döneminde muhasebe tahminlerine ilişkin varsayımları değerlendirmeleri gerektiğini hatırlatmıştır.
 - PCAOB denetçilere, işletmelerdeki izinlerin, yeni teknolojilerin, iş gücü değişikliklerinin iş akışını ve ilgili kontrolleri etkileyebileceğinden hareketle, finansal raporlamada iç kontrolün etkisini anlamasını ve değerlendirmesini hatırlatmıştır.
- ✚ Denetim komiteleri, denetimlerin yüksek kalitede yapılabilmesinde hem denetim sürecini hem de denetçiyi gözeterek hayati bir rol oynamaktadır (<http://pcaobus.org/resources/information-for-audit-committees>). Değişimin hızlı olduğu ve belirsizliğin arttığı Covid-19 döneminde, denetim komitelerince üstlenilen gözetim rolüne duyulan gereksinim her zamankinden daha kritik bir öneme sahip olmuştur (www.sec.gov). PCAOB, proaktif paydaş katılımı ile şeffaflığı ve erişilebilirliği artırma stratejik hedefinin bir parçası olarak denetim komiteleri ile doğrudan ve sık iletişim kurmayı taahhüt etmiş, bu taahhüdüne istinaden 2018 yılında 88 denetim komitesi başkanı ile görüşürken (<https://pcaobus.org/resources/information-for-audit-committees/resources-for-audit-committees>), 2019 yılında ise 400'e yakın denetim komitesi

başkanı ile görüşmüştür. PCAOB, Covid-19'un etkileri üzerine denetim komitesi başkanlarıyla yaptığı görüşmelerin kısa bir özetini Temmuz/2020'de "Denetim Komitesi Başkanlarıyla Yapılan Görüşmeler: Covid-19 ve Denetim" başlığı altında kamuoyuyla paylaşmıştır (https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/defaultsource/documents/with-audit-committee-chairs-covid.pdf?sfvrsn=ce45bad5_2). Buna göre:

- Covid-19'un denetim üzerindeki etkisi açısından bazı denetim komitesi başkanlarının pandeminin önemli etkisi olmadığı yönünde açıklama yaptığı, bazılarının ise etkinin büyüklüğü, beklentileri hızla aştığı, yeni ve artırılmış risklerle mücadeleye sebebiyet verdiği yönünde açıklama yaptığı dile getirilmiştir.
- Uzaktan çalışma riskinin bu görüşmenin en yaygın temasını oluşturduğu, uzaktan çalışma modeline geçişin gerek halka açık şirketler gerekse denetçiler açısından hızlı ve etkili olduğu ifade edilmiştir.
- Bazı denetim komitesi başkanlarınca bu dönemde kimlik avı girişimlerinin arttığı, e-posta güvenliği ile ilgili siber risklerin tespit edildiği ifade edilmiştir.
- Denetim komitesi başkanlarının bu dönemde denetçileriyle olan iletişimlerini sıkılaştırdıkları ve bunlardan memnun kaldıkları ifade edilmiştir.

PCAOB, resmi internet sayfası aracılığı ile Covid-19 döneminde denetçi bağımsızlığının öneminin altını çizmek suretiyle, BDS'lere uyumun ve denetim komitesi ile kurulan etkili iletişimin denetim kalitesini yükselteceğini ortaya koymuştur ve gözetim otoritesi olarak bilgi paylaşımlarıyla kamuoyunu sürekli olarak bilgilendirip kılavuzluk etmede önemli bir rol model olmuştur.

5.2.3.2. FSC ve Covid-19 Önleme Butonu

FSC, Covid-19 hakkındaki bilgileri, resmi internet sitesinde (<https://www.fsc.gov.tw/en/>) yer alan "COVID-19 Önleme" butonu üzerinden kamuoyuyla paylaşmıştır. Covid-19'a cevaben yapılacaklara ilişkin hatırlatmalar aşağıda sıralanmıştır:

- FSC, seyahat kısıtlamaları sebebiyle, belge incelemesinde bulunamama, envanter sayımında yer almama, müşterilerin işe dönüşündeki belirsizliğin teyitlerin gerçekleştirilmesine mani olması gibi nedenlerden hareketle borsada işlem gören şirketlerin denetçilerini, 2019 yılı finansal raporların denetiminde olası alternatif denetim prosedürlerini dikkate almaları açısından; müşteri işletmelerin mevcut durumlarının ve risklerinin değerlendirilmesi sonucunda gerekli görülmesi halinde alternatif denetim prosedürlerinin tasarlanması-uygulanması açısından ve buna uygun denetim raporlarının düzenlenmesi açısından bilgilendirmiştir(https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=78&parentpath=0,4&mcustomize=multimessage_view.jsp&dataserno=202005050007&aplistdn=ou=news,ou=multisite,ou=english,ou=ap_root,o=fsc,c=tw&dtable=News).

- FSC, denetçilere, Covid-19 döneminde yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmasında ve uzaktan denetim yapma imkânının olup olmadığının değerlendirilmesinde riskleri göz önünde bulundurmalarını ve mesleğin gerektirdiği özeni göstermelerini hatırlatmıştır (<https://www.fsc.gov.tw/websitedowndoc?file=enfsc/202106070941570.pdf&filedisplay=FSC%E2%80%99s+Latest+COVID-19+Measures+%28as+of+June+4%2C+2021%29.pdf>).

FSC, resmi internet sayfası aracılığı ile Covid-19 döneminin ve uzaktan çalışma modelinin getirdiği zorluklardan hareketle, denetçinin mesleki özen ilkesine uygun hareket etmesinin altını çizmiştir ve gözetim otoritesi olarak bilgi paylaşımlarıyla kamuoyunu bilgilendirmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Enron, kamu gözetim otoritelerinin kurulma sebebini oluştururken, Covid-19 kamu gözetim otoritelerinin sahip olduğu onlarca yılın tecrübesinin ani ve olağanüstü değişimler karşısında test edilmesini sağlamıştır.

Covid-19 dönemiyle birlikte uzaktan çalışma modeli profesyonel hayatımızın bir parçası haline gelmiştir. Dijitalleşmenin sunduğu teknolojik imkânların kullanımı, Covid-19 döneminde ihtiyari olmaktan çıkmış ve zorunlu hale getirmiştir. Güvenilir bilgiye olan ihtiyaç ve veri güvenliği Covid-19 döneminde daha da önem kazanmıştır. Denetçiler açısından e-denetim, kamu gözetim otoriteleri açısından da e-gözetim söz konusu olmuştur.

Her iki ülkenin kamu gözetim otoritesi de Covid-19 sürecinde bilgi paylaşarak bir taraftan kamuoyunu aydınlatırken diğer taraftan bağımsız denetçilere bu süreci nasıl yönetecekleri hakkında rehberlik görevini yerine getirmiştir.

PCAOB, bilgi paylaşım alanı olarak faaliyet raporu, yıllık inceleme raporu ve Spotlight'ı kullanırken; FSC ise denetim gözetim raporu ve Covid-19 Önleme butonunu kullanmıştır. FSC'nin Covid-19 hakkında, 2019 ve 2020 Faaliyet Raporları'nda "ifade" ya da "bilgi" düzeyinde hiçbir açıklama yapmamış olması dikkat çekicidir. Bu durum, FSC'nin Covid-19 sürecini nasıl yönettiği, Covid-19'un kendisinin faaliyetleri ya da iç kontrolü üzerinde olumlu-olumsuz etkisinin olup olmadığının değerlendirilmesine olanak tanımamıştır. Bu açıdan FSC'nin PCAOB ile kıyaslandığında kamuoyunu aydınlatmada eksik kaldığı söylenebilir.

Covid-19 döneminde bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi eski normallere göre güçleşmiştir. Her iki kamu gözetim otoritesi tarafından özellikle

- Uzaktan çalışma sistemine geçiş nedeniyle,
Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde (BDS 320),
Denetim kanıtı elde edilmesinde (BDS 500),

Denetimin belgelendirilmesinde (BDS 230);

- Seyahat kısıtlamaları nedeniyle,
Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde (BDS 320),
Müşteri işletmeye ilişkin risklerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde (BDS 315),
Risklere karşılık verilmesinde (BDS 330),
- Denetim ücretlerinin tahsil edilmemesi, danışmanlık hizmetlerine artan talepler, baskılar,
teşvikler nedeniyle,
Hileye ilişkin sorumluluklar kapsamında (BDS 240),
- İçinde bulunulan dönem nedeniyle,
İşletmenin sürekliliğinin (BDS 570),
Açılış bakiyelerinin (BDS 510),
Grup denetimlerinin (BDS 600),
Kilit denetim konularının (BDS 701) değerlendirilmesine dikkat çekildiği söylenebilir.

Bu dönemde denetçilerin denetim standartlarına uyumunun önemli olması kadar, denetim komitesi ile iletişiminin sağlıklı kurulması da oldukça önemlidir. FCS, denetim komitesi ile sağlıklı iletişim kurulmasını hatırlatırken, PCAOB ('nin kendisi) 400'e yakın denetim komitesi başkanıyla çevrimiçi görüşmüş ve bunların Covid-19 döneminde denetçilerle sık sık bir araya gelmekten duydukları memnuniyeti ve denetçilerin-halka açık şirketlerin uzaktan çalışma sistemine geçişinin hızlı ve etkili olduğunu dile getirmiştir.

Denetçilerin özellikle bu dönemde bağımsızlıklarından ödün vermeden, mesleki etik ilkelere uygun hareket etmesi denetim kalitesinin yeni normallerde de yükseltilmesine hizmet edecektir. Kamu gözetim otoriteleri bilgi paylaşımları yaparak, bağımsız denetime yol gösterme (kılavuzluk etme), kamu yararının korunması ve yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesinde üstüne düşen görevi yerine getirmiştir.

Kamu gözetim otoritelerinin bilgi paylaşımlarıyla Covid-19'un belirsiz ve olağanüstü etkileri karşısındaki etkin hamleleri, denetçilerin başarısız uygulamalar sergilemelerinin zamanında önüne geçmekte, onları kritik konularda daha temkinli olmaya sevk etmekte ve kalitede çitayı düşürmemeye bir başka deyişle onları bu dönemde de kaliteyi yükselten çalışmalara imza atmaya sevk etmektedir denilebilir.

Başka ülkelerin kamu gözetim otoritelerinin de Covid-19 dönemindeki faaliyetleri değerlendirilerek, denetim kalitesinin yükseltilmesindeki katkıları değerlendirilebilir.

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 İncelenmesi- 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

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

KAYNAKÇA

- Acar Uğurlu, Y. ve Sarısoy, Ö. (2021). COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 39-58.
- Adana, B.A.ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Akdoğan, N., Doğan, D.U. ve Çetinkaya, N. (2021). Covid-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisine İlişkin Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2006). Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2006-rttn.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2021).
- Alles, M. ve Gray. G.L. (2015). The Pros and Cons of Using Big Data in Auditing: A Synthesis of the Literature and A Research Agenda. <http://jebcl.com/symposium/wp-content/uploads/2015/09/The-Pros-and-Cons-of-Using-Big-Data-in-Auditing-A-Synthesis-of-the-Literature-UWCISA-Revised.pdf> (Erişim Tarihi: 10.08.2021).
- Birgili, E. ve Tunahan, H. (2005). Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu, *İktisat İşletme ve Finans İnceleme Araştırmaları Dergisi*, 20(231), 56-67.

- Covid-19 Coronavirus Pandemic, (2021). <https://www.worldometers.info/coronavirus/> (Erişim Tarihi: 28.11.2021).
- Crucean, A.C., ve Hategan, C.D., (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report, *Audit Financiar*, 19(1), 105-118.
- Cunningham, G. M, ve Harris, J.E., (2006). Enron and Arthur Andersen: The Case of the Crooked e and the Fallen a., *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, 27-48. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.214.2234&rep=rep1&type=pdf> (Erişim Tarihi: 16.08.2021).
- Çin Cumhuriyeti (1912-1949), ([https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_Cumhuriyeti_\(1912-1949\)](https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_Cumhuriyeti_(1912-1949))), (Erişim Tarihi:18.05.2022).
- Dai, J. ve Vasarhelyi, M.A. (2016). Imagineering Audit 4.0, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(1), 1-15.
- FSC <https://www.fsc.gov.tw/en/index.jsp> (Erişim Tarihi: 03.08.2021).
- FSC https://www.sfb.gov.tw/en/home.jsp?id=78&parentpath=0,4&mcustomize=multimessage_view.jsp&dataserno=202005050007&aplistdn=ou=news,ou=multisite,ou=english,ou=ap_root,o=fsc,c=tw&dtable=News (Erişim Tarihi: 06.08.2021).
- FSC, <https://www.fsc.gov.tw/websitedowndoc?file=enfsc/202106070941570.pdf&filedisplay=FSC%E2%80%99s+Latest+COVID-19+Measures+%28as+of+June+4%2C+2021%29.pdf> (Erişim Tarihi: 06.08.2021).
- FSC, Annual Report 2018-2019. <https://www.fsc.gov.tw/uploaddowndoc?file=endownload/201909271126020.pdf&filedisplay=Financial+Supervisory+Commission+-+Annual+Report+2018-2019.pdf&flag=doc> (Erişim Tarihi: 05.08.2021).
- FSC, Annual Report 2019-2020. <https://www.fsc.gov.tw/uploaddowndoc?file=endownload/202010141420130.pdf&filedisplay=Financial+Supervisory+Commission+-+Annual+Report+2019-2020.pdf&flag=doc> (Erişim Tarihi: 05.08.2021).
- FSC, Audit Oversight Report 2020. [https://www.fsc.gov.tw/userfiles/file/2020Audit%20Oversight%20Report\(20210630\)\(1\).pdf](https://www.fsc.gov.tw/userfiles/file/2020Audit%20Oversight%20Report(20210630)(1).pdf) (Erişim Tarihi: 06.08.2021).
- Hay, D., Shires, K. ve Dyk, D. V. (2021). Auditing in the time of Covid-The Impact of Covid-19 on Auditing in New Zeland and Subsequent Reforms, *Pasific Accounting Review*, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/PAR-09-2020-0155/full/html> (Erişim Tarihi: 14.02.2022).

- Jubilee International Scientific Conference, (2020). Economic Science, Education And The Real Economy: Development And Interactions In The Digital Age, Volume I, Varna,
- Karakaya, G. (2020). COVID-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.
- Karakoç, M. ve Gündüz, M. (2021). Covid-19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BIST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 17, Pandemi Özel Sayısı, 3568-3592.
- Karapınar, A. (2021). Turkish Auditing Profession in the Digital Era: From Audit 1.0 to Audit 4.0. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 289-301.
- Löhlein, L. (2016). From Peer Review to PCAOB Inspections: Regulating for Audit Quality in the U.S., *Journal of Accounting Literature*, 36, 28-47.
- McKibbin,W. ve Fernando,R., (2020). The Global Macroeconomic Impacts of Covid-19: Seven Scenarios, Centre for Applied Macroeconomic Analysis, *CAMA Working Paper* 19/2020, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3547729. (Erişim Tarihi: 04.08.2021).
- Madhav, N., Oppenheim, B., Gallivan, M., Mulembakani, P., Rubin, E., ve Wolfe, N. (2018). Pandemics: Risks,Impacts, and Mitigation, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Washington, <https://europepmc.org/article/nbk/nbk525302> (Erişim Tarihi: 02.08.2021).
- Middleton, R. ve Smith, H. (2002). Data Retention Policies After Enron: Damned If You Do, Damned If You Don't? A Look at Data Retention Policies in the Aftermath of Enron, *Computer Law&Security Review*, 18(5), 333-337. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S026736490200910X> (Erişim Tarihi: 01.08.2021).
- Munidewi,I. A. B., Sunarsih, N.M. ve Widiantari, I. A. M. (2020). Independence, Time Budget Pressure, Audit Fee and Workload on Audit Quality as The Impact of Covid-19, *Journal of International Conference Proceedings*, 3(4), <http://ejournal.aibpm.org/index.php/JICP/article/view/1011/944> (Erişim Tarihi: 14.02.2022).
- Nurcahya, Y. A., ve Agustina, D.P. (2021). Effect of Ethics, Independency, and Audit Fee on Audit Quality as The Impact of Covid-19, *Jurnal Ilmiah MEA (Manajemen, Ekonomi, dan Akuntansi)*, 5(3), 2016-2117, https://drive.google.com/file/d/16kA-WK100yhoA_a2S86zcAU6H8TOyIoJ/view (Erişim Tarihi: 14.02.2022).
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). (2020). Coronavirus: The World Economy at Risk, OECD Interim Economic Assessment, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/Interim-Economic-Assessment-2-March-2020.pdf>

(Erişim Tarihi: 05.08.2021).

Özbingöl, A. (2020). Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.

Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının Yapısal Karşılaştırması, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 62, 1-20.

Parlak, N. (2021). Covid-19'un Bağımsız Denetim Raporuna ve Denetçinin Görüşüne Etkisi: BİST'te Bir Araştırma, *Ardahan Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), 34-41.

PCAOB, <https://pcaobus.org/> (Erişim Tarihi: 08.08.2021).

PCAOB, <http://pcaobus.org/resources/information-for-audit-committees> (Erişim Tarihi: 15.08.2021).

PCAOB, Annual Report 2019. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual_reports/2019-pcaob-annual-report.pdf?sfvrsn=3d0b243_4 (Erişim Tarihi: 10.08.2021).

PCAOB, Annual Report 2020. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual_reports/2020-annual-report.pdf?sfvrsn=581231f1_5 (Erişim Tarihi: 09.08.2021).

PCAOB, Conversations with Audit Committee Chairs: COVID-19 and the Audit, July/2020, https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/conversations-with-audit-committee-chairs-covid.pdf?sfvrsn=ce45bad5_2 (Erişim Tarihi: 27.08.2021).

PCAOB, Conversations with Audit Committee Chairs: What We Heard & FAQs, <https://pcaobus.org/resources/information-for-audit-committees/resources-for-audit-committees> (Erişim Tarihi: 27.08.2021).

PCAOB, Firm Inspection Report for BDO USA LLP, https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/inspections/reports/documents/104-2021-149-bdo.pdf?sfvrsn=9b07f1e_4 (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

PCAOB, Spotlight, COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion, 2020/April. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/covid-19-spotlight.pdf?sfvrsn=24e6b033_0 (Erişim Tarihi: 16.08.2021).

PCAOB, Spotlight, Staff Observations and Reminders during the COVID-19 Pandemic, 2020/December, https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/staff-observations-reminders-covid-19-spotlight.pdf?sfvrsn=b14c0d8_6 (Erişim Tarihi: 15.08.2021).

Republic of China (1912-1949), ([https://en.wikipedia.org/wiki/Republic_of_China_\(1912%E2%80%931949\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Republic_of_China_(1912%E2%80%931949))), (Erişim Tarihi: 18.05.2022).

SEC, Statement on the Continued Importance of High-Quality Financial Reporting for Investors in Light of COVID-19, <https://www.sec.gov/news/public-statement/teotia-financial-reporting-covid-19-2020-06-23> (Erişim Tarihi: 20.08.2021).

Selimoğlu, S.K., Yeşilçelebi, G. ve Altunel, M. (2021). Pandemi Kriz Döneminde Bağımsız Denetim İçin Yeni Bir Anlayış, *Business and Management: An International Journal*, 9(2), 778-793.

T.C. Sağlık Bakanlığı, Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü. (2020). COVID-19 (SARS-CoV-2 Enfeksiyonu) Genel Bilgiler, Epidemiyoloji ve Tanı, Bilimsel Danışma Kurulu Çalışması, 7 Aralık 2020, Ankara. <https://covid19.saglik.gov.tr/Eklenti/39551/0/covid-19rehberigenelbilgilerpidemiyolojivetanipdf.pdf> (Erişim Tarihi:01.08.2021).

Verma, S. ve Gustafsson, A. (2020). Investigating the Emerging Covid-19 Research Trends in the Field of Business and Management: A Bibliometric Analysis Approach, *Journal of Business Research*, 118, 253-261.

Yardımcıoğlu, M. ve Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-55 <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/tr/download/article-file/107769> (Erişim Tarihi: 01.08.2021).