

BAĞIMSIZ DENETİM GÖZETİMİ: 2020-2022 YILLARI KGK VE ULUSLARARASI İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 22.03.2024
Kabul Tarihi : 29.04.2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1457202

Dr. Öğr. Üyesi Zehra HABERAL*

Bibliyografik Bilgiler

Haberal, Z. (2024). “Bağımsız Denetim Gözetimi: 2020-2022 Yılları KGK ve Uluslararası İnceleme Raporlarının Karşılaştırılması” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 72, Sayfa : 239-258)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1457202>

ÖZ

Kamu Gözetim Kurumlarının bağımsız denetim faaliyetlerini gözetme ihtiyacının temel amacı, yatırımcılara, kredi verenlere, düzenleyicilere, diğer paydaşlara ve kamuoyuna, denetçiler ve denetim piyasası hakkında ilgili ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Denetimin gözetimi, denetim raporlarının kalitesinin ve denetimde şeffaflığın artırılmasında önemli bir rol oynayarak denetim kalitesinin sürekli iyileştirilmesine katkıda bulunur. Gözetim kurumlarının raporları yoluyla ülkelerin denetim performansları değerlendirilebilir. Bu raporlar yoluyla denetim sektörünün etkinliğini değerlendirilerek finansal şeffaflığı artırma hedefi yerine getirilir. Bu çalışmada IFIAR’ a kayıtlı ABD, Kanada, İngiltere, Japonya ve Türkiye’ de faaliyet gösteren kamu gözetim kurumlarının 2020, 2021 ve 2022 yılları inceleme raporları değerlendirilmiş ve BDS’lere uyum açısından en fazla ihlal edilen standartlar belirlenmiş verilen para cezaları tespit edilmiştir. Denetçinin genel sorumlulukları ve kanıt toplanmasına ilişkin standartlar en fazla ihlal edilen ve düzgün uygulanmayan ve cezayı doğuran BDS standartları olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetimin Gözetimi, İnceleme ve Gözetim Raporları, Kamu Gözetimi

Jel Sınıflandırması: M41, M42

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler fakültesi, zhaberal@baskent.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4049-3554

INDEPENDENT AUDIT OVERSIGHT: COMPARISON OF POA AND INTERNATIONAL INSPECTION REPORTS FOR 2020-2022**ABSTRACT**

The primary purpose of the need for Public Oversight Bodies to oversee independent audit activities is to provide investors, lenders, regulators, other stakeholders and the public with relevant and reliable information about auditors and the audit market. Supervision of the audit plays an important role in increasing the quality of audit reports and transparency in the audit, contributing to the continuous improvement of audit quality. Audit performances of countries can be evaluated through the reports of surveillance institutions. Through these reports, the effectiveness of the auditing sector is evaluated and the goal of increasing financial transparency is achieved. In this study, the 2020, 2021 and 2022 inspection reports of public oversight institutions operating in the USA, Canada, England, Japan and Turkey registered with IFIAR were evaluated and the most violated standards in terms of compliance with IAS were determined and the fines imposed were determined. It has been determined that the general responsibilities of the auditor and the standards regarding evidence collection are the IAS standards that are most violated and not implemented properly and result in penalties.

Keywords: Oversight of Independent Audit, Inspection and Oversight Reports, Public Oversight

Jel Classification: M41, M42

1. GİRİŞ

Küreselleşen finansal sistemde temel gereksinim işletmelerin, kurumların ve bireylerin sahip oldukları kaynakları doğru kullanabilmelerini destekleyecek bilgilerin sağlanmasıdır. Bu bilgiler finansal sistemde yer alan aktörlerin sundukları finansal ve finansal olmayan raporlar aracılığı ile sağlanmaktadır. Bu nedenle sunulan bilgilerin gerçeğe uygun ve kullanıcıların gereksinimlerini karşılayacak biçimde hazırlanmaları önemlidir. Hata veya hile kaynaklı yanlış bilgiler içeren raporlar, yatırımcıların güveninin zedelenmesine ve sermaye piyasalarının işleyiş etkinliğinin bozulmasına neden olabilir. Bu nedenle muhasebe standartları nasıl daha gerçeğe uygun bilgilerin sunulabileceğine, denetimle ilgili düzenlemeler de önemli yanlışlıkların nasıl belirlenebileceğine odaklanmıştır (Holzman vd.2024, s:1). Gerçeğe uygun ve kullanıcıların gereksinimlerini karşılayacak nitelikte finansal raporların oluşturulması ve finansal bilginin güvenilirliğinin sağlanmasında temel sorumluluk işletme yönetimine ait olsa da denetim komiteleri, iç ve dış denetçiler de önemli görevler alır. Ayrıca, kamu gözetim kurulları ve sermaye piyasası kurulları da düzenleyici otoriteler olarak bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tablolarının şeffaflığı ve güvenilirliğini sağlamada görev almaktadır (Akbulut, 2015, s:80).

Sürekli değişimin ve farklı gelişmelerin yaşandığı finansal piyasalarda küresel ölçekte finansal bilgilere duyulan güvenin sağlanması, korunması ve geliştirilmesi çok da kolay değildir, bunun sağlanabilmesi için son yıllarda denetimin kalitesini artırmaya yönelik düzenleyici müdahaleler yapılmasında artan bir eğilim gözlenmektedir (DeFond ve Zhang, 2014). ABD’de, Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) sonrasında

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) kurulmasıyla birlikte denetimin gözetimi kamu otoritelerinin düzenlemesine geçmiş ve dünyada da bu uygulama yaygınlaşmaya başlamıştır.

Kamu gözetim kurumlarının denetimlerinin ve yaptırımlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemeye çalışan araştırmaların sayısı giderek artarken, bu tür düzenleyici müdahalelerin hedefine ulaşamadığı konusundaki tartışmalar da devam etmektedir. Düzenlemelerle denetimin kalitesi artırılmaya çalışılsa da dünya genelinde yaşanan muhasebe skandallarında kayda değer azalışlar yaşanmaması gözetim faaliyetlerine yönelik beklentiyi arttırmıştır. Denetim sektöründe düzenleyici müdahalelerin artmasının ve kamu gözetimlerinin şeffaflaşmasının denetimin kalitesini olumlu etkileyeceği düşünülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, denetimin kalitesinin artırılması rolünü üstlenen farklı ülkelerde faaliyet gösteren kamu gözetim kurumlarının gözetim faaliyetlerine ilişkin 2020, 2021 ve 2022 yılları inceleme raporlarına ilişkin verileri karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesidir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Huber (2013), çalışmada yaptırım riskleri ele alınarak bunlara ilişkin gerçekleşebilecek risklerin belirlenerek denetim ücretlerine dâhil edilip müşterilere aktarılıp aktarılmaması konusu ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda, yaptırım riskinin yüksek belirlenmesi durumunda denetim ücretlerinin daha yüksek belirlenerek denetim müşterilerine aktarılabilceğini, dolayısıyla PCAOB yaptırımlarının bir sınırlaması olabileceği belirlenmiştir.

Kleinman vd. (2014), bu makalede farklı ülkelerdeki denetim gözetim sistemleri ve uluslararası denetim çalışmaları ele alınmıştır. Uluslararası denetimlere katılmanın zorlukları ve karşılaşılabilecek engeller tartışılmıştır. Uluslararası yatırımcıların yasal olarak korunmalarının önemi vurgulanarak denetim alanı ile ilgili düzenleyicilerin hem uluslararası hem ulusal gelişmeleri dikkate alarak teknik tavsiye ve bilgi edinme fırsatı sağlanması gereği vurgulanmıştır.

Akbulut (2015), çalışmada Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB)'nun oluşumu, denetim süreci ve denetimleri sonunda oluşturduğu raporların, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol düzeyi, değişim riski ve denetim ücretleri ile ilişkisi kapsamlı olarak incelenmiştir.

Loehlein (2017), 27 Avrupa üyesi devlet ile ABD'nin denetim gözetim kurullarının bağımsızlığını analiz edip karşılaştıran bu çalışma, denetim gözetim kurullarının bağımsızlık derecesini ölçmek için bir çerçeve geliştirmeyi amaçlamaktadır. Çalışma sonucunda güçlü ülkelerin bağımsız denetim kuruluşları ile daha güçsüz ülkelerin bağımsız denetim kuruluşları arasında fark olduğu belirlenmiştir.

Kesimli ve Çalıyurt (2018), bu çalışmada KGK tarafından yayınlanan 2017 yılına ait yıllık inceleme raporu ile ABD'deki PCAOB uygulamaları karşılaştırılarak uygulama farklılıkları ortaya konmuştur.

Yazar ve Yalçın (2019), çalışmada ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılarak farklı ülkelerde oluşturulan bağımsız denetimde kamu gözetimi kavramı ve kamu gözetim otoritelerinin durumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Oluşturulan otoritelerin; geçmiş dönemlerdeki uygulama eksikliğinin giderebileceği, muhasebe ve denetim mesleklerine etkisi ve meslek örgütlerinin yaklaşımları konusunda bilgi verebileceği sonucuna varılmıştır.

Özbingöl ve Akdoğan (2021), çalışmada Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)'na üye olan 9 ülkenin gözetim kurumları tarafından yapılan incelemelerde ihlal edilen BDS'lerin belirlenmesi hedeflenmiştir. Çalışmanın sonucunda yaygın olarak ihlal edilen standartların (BDS 230), (BDS 240), (BDS 315) ve (BDS 500) olduğu belirlenmiştir.

Feng, Wong ve Wong (2023), çalışmada Çin'de halka açık firmaların 2015-2018 aralığındaki yıllara ait verileri kullanılarak gözetim kurumu tarafından verilen cezaların denetim ücretleri ve denetimin kalitesi üzerindeki etkileri açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda ceza alınmasının hem denetim ücretlerini hem de denetim kalitesini arttığı belirlenmiştir.

Keleş (2023), bu çalışmada KGK'nin 2020-2021 yıllarına ait gözetim faaliyetlerine ilişkin inceleme raporları analiz edilmiş ve gözetim faaliyetleri kapsamında incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi sayısının oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir.

3. KAMU GÖZETİM KURUMLARININ GÖREV VE SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetim faaliyetleri kamu yararına hareket etme sorumluluğu temel alınarak yürütülmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim faaliyetlerinin kamu otoriteleri tarafından düzenlenmesi ve gözetiminin yapılması denetimin amacının gerçekleşmesi, etkinliğinin ve kalitesinin artması açısından önem taşımaktadır.

Kamu gözetim kurumları, sermaye piyasaları ve ekonominin güçlendirilmesi için finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleme, denetleme ve gözetim faaliyetlerinin üstlenmektedirler. Burada temel amaç, yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını koruyarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır.

Kamu gözetimi, denetim firmalarının kalite yönetim süreçlerinin ve politikalarının etkinliğini, denetim sürecini nasıl gerçekleştirdiklerini belirlemeye ve bu denetimlerde eksikliklerin olup olmadığı, bu firmaların denetim süreçlerinde oluşan kalite yönetim denetimlerindeki zayıflıkları ortaya koymayı amaçlamaktadır (Center For Audit Quality, 2015: 3).

3.1. Kamu Gözetiminin Uluslararası Çerçevesi (IFIAR)

Dünyada yaşanan denetim skandallarının ardından, denetim firmalarının emsal incelemesi yoluyla izlenmesi sona ermiş bunun yerine bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek kamu otoritesi niteliği taşıyan kurumlar sistem içinde yer almaya başlamıştır (DeFond ve Francis, 2005).

Dünya uygulamaları incelediğinde gerek muhasebe standartları gerekse denetim standartlarının hazırlanmasına yön veren kuruluşların büyük ölçüde meslek örgütleri bünyesindeki alt kuruluşlar olduğu, buna karşın bu kuruluşların gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı oluşumlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Dünyada yaşanan finansal yolsuzluklar farklı arayışlar gündeme getirmiş olup, bu kapsamda pek çok ülkede, muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin sadece meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesinin gelişmeyi olumsuz etkilediği görüşü oluşmuştur.

Farklı ülkelerde bağımsız denetim otoriteleri tarafından farklı çalışma yaklaşımları yürütülmektedir. İlk yaklaşım, büyük muhasebe skandallarının ardından ortaya çıkan kamunun denetçilere olan düşük

güvenine yanıt olarak, denetçilerin performansının izlenmesinde yüksek düzeyde bir merkezileşme oluşturarak, sermaye piyasalarında en üst düzeyde bağımsızlığa ulaşmayı ve güveni artırmayı amaçlamaktadır. Buna karşılık, ikinci yaklaşım, kamu yararına çalışan kuruluşları denetleyen denetçilere daha fazla önem vererek ve daha küçük denetimlerin geri kalanını profesyonel kuruluşlara bırakarak, bu tür denetimlerin yerel sermaye üzerinde yüksek bir etkiye sahip olma ihtimalinin düşük olduğu ekonomik bir yaklaşım yürütmeye çalışır. Denetim gözetiminin farklı ortamlarda analiz edilmesi, araştırmacılara farklı sistemleri karşılaştırma ve her birinin nasıl geliştirildiğini ve sonuç olarak nasıl çalıştığını tartışma fırsatı sağlar.

Uluslararası düzeyde, ulusal denetim düzenleyicileri tarafından gözetim faaliyetlerinin tutarlı koordinasyonunu kolaylaştırmak amacıyla Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR - International Forum of Independent Audit Regulators), denetim piyasalarının denetlenmesinde koordinasyon rolünü üstlenmek amacıyla 2006 yılında kurulmuştur. IFIAR, düzenleyicilerin pratik deneyimlerinden faydalanarak denetim piyasasına ilişkin bilgilerin paylaşılmasını sağlamayı, düzenleyici kurum işbirliklerini teşvik etmeyi ve denetim kalitesinin gelişimini destekleyen diğer uluslararası kuruluşlarla diyalog için bir platform oluşturulmasını sağlamayı amaçlamaktadır. IFIAR üyeliği, denetim faaliyeti yürütmeyen, bağımsız ve denetim alanıyla ilgili düzenlemeler yapan ulusal kurumlarla sınırlıdır. IFIAR'ın üyesi olan ülke sayısı 2006 yılında 18 iken 2024 yılının Mart ayında bu sayı 56'ya çıkmıştır. Üyeleriyle denetimin gözetimi alanında (inceleme, uygulama ve standart belirleme gibi) en iyi uygulamaları paylaşmaya odaklanan IFIAR, üyelerinin çalışma gruplarına aktif katılımlarını beklemektedir (www.ifiar.org). IFIAR ayrıca Basel Bankacılık Denetleyicileri Komitesi (BCBS), Avrupa Komisyonu, Finansal İstikrar Kurulu (FSB), Uluslararası Sigorta Denetleyicileri Birliği (IAIS), Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IAIS), Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu (PIOB) ve Dünya Bankası (WB) gibi diğer denetim alanı ile ilgili uluslararası kuruluşlarla da işbirliği içinde çalışmaktadır.

Denetimin kalitesinin artırılmasında büyük denetim firmalarının uygulamalarının etkisi olabileceği gibi diğer denetim kuruluşlarına yönelik denetim faaliyetlerinin takibinde ulusal denetim düzenleyicilerinin IFIAR üyelikleri hem kalitenin sağlanması hem de uluslararası araştırmaların yapılarak küresel düzeyde gelişmelerin takip edilebilmesi açısından önem taşımaktadır (Humphrey ve vd. 2009).

3.2. Kamu Gözetim Kurumlarının Faaliyet Alanları

Genel anlamıyla kamu gözetimi, bağımsız denetim faaliyetlerinin, denetim standartlarına ve tabi olunan mevzuata uygun olup olmadığının değerlendirmesinin kamu çıkarları ön planda tutularak sağlanması olarak nitelendirilebilir.

Kamu Gözetim Kurumlarının faaliyetleri değerlendirildiğinde bu faaliyetleri dört ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Bağımsız denetimin kriterlerini belirlemek (finansal bilginin doğru olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınacak standartlar – geçerli finansal raporlama çerçeveleri)
- Bağımsız denetime ilişkin standartların belirlenmesi, (Bağımsız Denetim Standartları, Etik Hükümler ve Kalite Yönetim Sistemi)

- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak.

Bu ana fonksiyonlar çerçevesinde, yüksek kalitede ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturabilmek amacıyla gözetim faaliyetleri kapsamında yürütülen faaliyetleri de üç grupta ele almak mümkündür. Bunlar; inceleme, gözetim ve uygulama faaliyetleridir.

İnceleme faaliyetleri, yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim çalışmalarının ilgili mevzuata, standart ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesini kapsamaktadır. İnceleme faaliyetlerinin kapsamı aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İncelemelere ilişkin usul ve esaslar ile rehberlerin hazırlanması.
- Risklerin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin tekniklerin geliştirilmesi.
- İnceleme planlarının oluşturulmasına yönelik risk analizlerinin yapılması.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının mevzuata uygunluğunun incelenmesi.

İnceleme faaliyetleri sonucunda, denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ve denetimin kalitesinin artırılması konularında görülen aksaklıkların belirlenmesi ve bunların çözümü hususunda önerilerde bulunulması ve gerekli tedbirlerin alınması amaçlanmaktadır.

Gözetim faaliyetleri, yetkilendirilen denetçi ve denetim kuruluşları tarafından yapılan bildirimlerin değerlendirilmesi yoluyla yürütülmektedir. Gözetim faaliyetleri kapsamında;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yapmış oldukları bildirim ve açıklamalar ile faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun gözetilmesi, mevzuata aykırılıkları tespit edilenler hakkında gerekli işlemlerin yürütülmesi,
- Tespit edilen aksaklıklar ve bunların çözümü ile ilgili önerilerde bulunulması,

Uygulama faaliyetlerinin kapsamı inceleme ve gözetim faaliyetleri ile ilişkilidir. Kamu gözetim kurumları tarafından yürütülen inceleme ve gözetim faaliyetleri neticesinde, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçilere uygulanacak idari yaptırımların karara bağlanmasına yönelik işlemlerin yürütülmesidir.

Bu süreç sonucunda güvenilir bilgi sağlanması en önemli finansal karar olan yatırım yapma ve borç verme kararlarının doğru olmasını destekleyecektir. Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen sürecin gözetime tabi olması özellikle finansal tabloların asli kullanıcıları için hazırlanan raporlara duyulan güven seviyesini artıracaktır.

Bağımsız denetim sürecinin değerlendirilmesinde gözetim kurumlarının hangi bağımsız denetim standartlarını dikkate alması gerektiği Tablo 1’de gösterildiği gibidir. Bağımsız denetim, işletmelere ait finansal tablolar ile işletme faaliyetlerini yansıtan diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere (muhasabe standartları) uygunluk ve doğruluğunun bağımsız denetim standartlarında öngörülen teknik-

lerin uygulanarak değerlendirilmesi ve edinilen sonuçların bir rapor ile yansıtılmasını ifade etmektedir. Kamu gözetimi ise genel anlamda, denetim etkinliklerinin var olan yasal prosedür ve standartlara uygunluğun ölçüldüğü, denetim mesleğinden bağımsız kamu yararını öncelik alan bir kurum tarafından bağımsız denetim faaliyetlerinin denetlenmesi anlamını taşımaktadır. Tablo 1’de bağımsız denetim süreci ve bu sürecin incelenmesinde uyumu aranan BDS’leri özetlenmiştir. Tablo 2’de de BDS’ler bağımsız denetçinin sorumluluk ve yaptıkları faaliyetlere ilişkin sınıflandırılması özetlenmiştir.

Tablo 1. Bağımsız Denetim Süreci ve Gözetim Faaliyetlerinde Beklenen BDS Uyumu

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	İNCELEME SÜRECİ BEKLENEN UYUM
ÖN DENETİM ÇALIŞMALARI	
Müşteri ile sözleşme yapılması	BDS 210
Bağımsızlık taahhütlerinin hazırlanması	Etik Kurallar
RİSK DEĞERLENDİRME SÜRECİ	
Genel amaçların belirlenmesi	BDS 200
İşletmenin tanınması	BDS 315, BDS 250, BDS 550
İlk denetimde açılış bakiyelerinin kontrol edilmesi	BDS 510
Önemlilik seviyesinin belirlenmesi	BDS 320
Denetlenecek alanların belirlenmesi	BDS 300
Bu alana yönelik denetim hedeflerinin belirlenmesi	BDS 300
Bu alana yönelik geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinin belirlenmesi	UMS - UFRS ve BDS 540
Denetim hedefleri ve raporlama çerçevesi dikkate alınarak önemli yanlışlık riski taşıyabilecek alanların belirlenmesi	BDS 315
Bu riskleri önlemeye yönelik olarak denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminden nelerin beklendiğinin belirlenmesi	BDS 265
Bu beklentiler ile işletmenin iç kontrol sistemi arasındaki uygunluğun değerlendirilmesi ve beklenti açığının belirlenmesi	BDS 265
Beklenti açığını dikkate alarak önemli yanlışlık risklerini belirlenmesi	BDS 330, BDS 450
RİSKE KARŞILIK VERİLMESİ	
Belirlenen risklere yönelik bağımsız denetim standartlarında öngörülen teknikleri dikkate alarak uygulanabilir denetim prosedürlerinin belirlenmesi	BDS 500
Belirlenen denetim prosedürleri uygulayarak kanıt topla ve toplanan kanıtlara dayanarak önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi	BDS 501, BDS 505, BDS 520, BDS 530

Önemli yanlışlıkları (hata - hile kaynaklı) belirlenmesi işletme yönetimi ile iletişim ve işbirliği içinde olma	BDS 240, BDS 260, BDS 230, BDS 320
RAPORLAMA	
Denetim çalışmalarının tamamlanması	BDS 560, BDS 570, BDS 580
Süreci değerlendirerek işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüş oluşturulması	BDS 700, BDS 705
Bağımsız denetim raporunun hazırlanması	BDS 701
Sürecin kalitesinin gözden geçirilmesi (etik hükümler de dâhil BDS'lere uyum)	KYS 1, KYS 2, BDS 220 ETİK KURALLAR
Sürece ilişkin çalışma kâğıtlarının oluşturulması ve denetim dosyasında birleştirilmesi	BDS 230

Tablo2. BDS'lerin Sorumluluk ve Faaliyetlere İlişkin Sınıflandırılması

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	BDS 200, BDS 210, BDS 220, BDS 230, BDS 240, BDS 250, BDS 260, BDS 265
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	BDS 300, BDS 315, BDS 320, BDS 330, BDS 402, BDS 450,
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	BDS 500, BDS 501, BDS 505, BDS 510, BDS 520, BDS 530, BDS 540, BDS 550, BDS 560, BDS 570, BDS 580
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	BDS 600, BDS 610, BDS 620
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	BDS 700, BDS 701, BDS 705, BDS 706, BDS 710, BDS 720
ÖZEL ALANLAR	BDS 800, BDS 805, BDS 810

Kaynak: Tablo 1 ve Tablo 2'nin hazırlanmasında BDS içerikleri ve KGK'nın TDS'ler için bilgi notu dikkate alınmıştır. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/.pdf>

Bağımsız denetimin inceleme ve gözetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi bağımsız denetimin gelişimi ve ekonomik olarak güven ortamının sağlanabilmesinde kilit önem taşıdığı söylenebilir

4.ARAŞTIRMA

Araştırma kapsamına IFIAR üyesi 55 ülkeden farklı coğrafyaları temsil eden 5 farklı ülke (Amerika, Kanada, İngiltere, Japonya, Türkiye) dâhil edilmiştir. Bu ülkelerin gözetim kurumlarının 2020-2022

yıllarında inceleme ve uygulama faaliyetlerine yönelik bulgu ve sonuçlar karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla gözetim kurumlarının bağımsız denetim dosya incelemelerinde tespit ettiği bulgular (inceleme faaliyeti), gözetim faaliyetlerine yönelik tespitler (gözetim faaliyeti) ve uygulanan yaptırımlara ilişkin bilgiler (uygulama faaliyeti) karşılaştırılmalı olarak incelenerek değerlendirilmiştir.

4.1. Araştırma Metodolojisi

Araştırmanın Yöntemi; bu çalışmada, seçilen ülkelerin bağımsız denetiminin gözetiminden sorumlu olan kamu gözetim otoriteleri tarafından 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ait inceleme ve uygulama raporları dikkate alınarak içerik analizi yapılmıştır.

Araştırmanın Evreni; IFIAR üyesi 55 ülke

4.2. Araştırma Bulguları

Araştırmada, aşağıda belirtilen kamu gözetim Kurullarının inceleme ve uygulama faaliyetleri dikkate alınarak karşılaştırmalar yapılmıştır. İnceleme kapsamına alınan Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurulların ülkelere göre tanımlanması ve ilgili düzenlemeleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3. Denetimin Gözetimini Yapan Kuruluşlar ve Düzenlemelerinin Dayanağı

ÜLKE	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme
ABD	Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCOAB)	Sarbanes Oxley Yasası
Kanada	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board – CPAB)	Şirketler Kanunu
İngiltere	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)	Şirketler Kanunu
Japonya	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPA AOB) Finansal Hizmetler Ajansı (Financial Services Agency- FSA)	Gözden Geçirilen 3. Kanun Teminat ve Mübadeleler Kanunu
Türkiye	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	TTK'na dayanan Kurum düzenlemeleri

Araştırmada kapsamında yukarıda belirtilen kurulların raporları incelenmiştir.

4.2.1. İnceleme Bulgularına İlişkin Veriler

İnceleme faaliyetlerine yönelik araştırma kapsamına alınan ülkelerin raporlarında aşağıda belirtilen konulara ilişkin verilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bunlar:

- Bildirilen sözleşmeler içinde kaçının incelendiği (Tablo 4),
- Yapılan incelemeler neticesinde ihlali tespit edilen bağımsız denetim standartları (Tablo 5),
- Finansal tablo alanlarına göre belirlenen denetim eksiklikleri (Tablo 6)

Tablo 4. Kamu Gözetimi Kapsamında Kurumlara Bildirilen ve Kurumlar Tarafından İncelenen Sözleşme Sayıları

	2020		2021		2022	
	DENETİM KURULUŞ SAYISI	İNCELENEN	DENETİM KURULUŞ SAYISI	İNCELENEN	DENETİM KURULUŞ SAYISI	İNCELENEN
AMERİKA	1.726	219	1.709	191	1.716	207
KANADA	248	130	267	145	265	132
İNGİLTERE	732	150	1.071	152	820	142
JAPONYA	246	56	262	76	276	90
TÜRKİYE	341	79	356	99	380	75

Kaynak: PCOAB Annual Report, (2020-2022), <https://pcaobus.org/oversight/registration/registered-firms.>; CPAB Annual Inspections Results (2020-2022); FRC Annual Report and Financial Statements, (2020-2022); CPAAOB Monitoring Report (2020-2022); KGK İnceleme Raporları, (2020-2022) raporlarından oluşturulmuştur

İncelenen bilgiler değerlendirildiğinde;

- Amerika gözetim kurulu raporlarında kayıtlı denetim kuruluşlarının 2020 yılında %12, 2021 yılında %11 ve 2022 yılında %12'si incelenmiştir.
- Kanada gözetim kurulu raporlarında kayıtlı denetim kuruluşlarının 2020 yılında %52, 2021 yılında %54 ve 2022 yılında %50'si incelenmiştir.
- İngiltere gözetim kurulu raporlarında kayıtlı denetim kuruluşlarının 2020 yılında %20, 2021 yılında %14 ve 2022 yılında %17'si incelenmiştir.
- Japonya gözetim kurulu raporlarında kayıtlı denetim kuruluşlarının (Temmuz 2023 raporunda) 2020 yılında %22, 2021 yılında %29 ve 2022 yılında %33'ü incelenmiştir.
- Türkiye gözetim kurumu raporlarında kayıtlı denetim kuruluşlarının 2020 yılında %23, 2021 yılında %28 ve 2022 yılında %20'si incelenmiştir.

Tablo 5. İnceleme Raporları Kapsamında İhlali Tespit Edilen BDSler

	AMERİKA			KANADA			İNGİLTERE			JAPONYA			TÜRKİYE		
	20	21	22	20	21	22	20	21	22	20	21	22	20	21	22
BDS 200							<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						
BDS 220	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>
BDS 230	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 240	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 250					<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>									
BDS 260						<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					
BDS 265			<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>						
BDS 300	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 315	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 320													<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
BDS 330					<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 402						<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 500	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 501									<input type="checkbox"/>						
BDS 505	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>										<input type="checkbox"/>		
BDS 520	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>							<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 530	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 540	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 550	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 560	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
BDS 570		<input type="checkbox"/>											<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
BDS 600								<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
BDS 610		<input type="checkbox"/>													
BDS 620		<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						
BDS 700			<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>
BDS 701						<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>		
BDS 720			<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>						<input type="checkbox"/>	

İHLALİ TESBİT EDİLEN BDS'LERİN BDS GRUPLARI BAZINDA ÖZET BİLGİLERİ															
	AMERİKA			KANADA			İNGİLTERE			JAPONYA			TÜRKİYE		
	20	21	22	20	21	22	20	21	22	20	21	22	20	21	22
200 GRUP	3	2	4	2	2	5	4	4	6	4	3	3	2	2	3
300 GRUP	2	2	1	0	2	2	2	3	3	3	2	3	3	3	2
400 GRUP	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	1	1	0	0	0
500 GRUP	7	6	7	2	2	3	1	4	4	6	6	6	4	4	3
600 GRUP	0	2	0	0	0	1	1	2	1	1	1	1	0	0	0
700 GRUP	0	0	2	0	0	1	0	3	1	0	0	0	1	1	1
TOPLAM	12	12	15	4	6	14	8	17	15	15	13	14	10	10	9
	39			23			40			42			29		

Kaynak: PCOAB Annual Report on the Interim Inspection Program Related to Audits of Brokers and Dealers Annual Inspection Report, (2020-2022); CPAB Enforcement actions imposed report, (2020-2022); FRC Annual Enforcement Review, (2020-2022); CPAAOB Case Report from Audit Firm Inspection Results (2020-2022); KGK İnceleme Raporları, (2020-2022) raporlarından oluşturulmuştur

BDS'lere yönelik ihlaller ülkeler bazında değerlendirildiğinde;

- Amerika gözetim kurulu tarafından belirlenen ihlaller daha çok 200, 300 ve 500 kodlu standartlarda olduğu görülmektedir. Bunlarda genel olarak bağımsız denetçinin uyması gereken ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirilmesi, kanıtlar ve başkalarının çalışmalarının kullanılması ilgilidir.
- Kanada gözetim kurulu tarafından 200, 300, 500 ve 700 kodlu standartlarda olduğu görülmektedir. Bunlarda genel olarak bağımsız denetçinin uyması gereken ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirilmesi, kanıtlar ve raporlama alanları ile ilgilidir.
- İngiltere gözetim kurulu tarafından belirlenen ihlaller 200, 300, 500, 600 ve 700 kodlu standartlarda olduğu görülmektedir. Bunlarda genel olarak bağımsız denetçinin uyması gereken ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirilmesi, kanıtlar ve raporlama alanları ile ilgilidir.
- Japonya gözetim kurulu tarafından belirlenen ihlaller daha çok 200, 300, 500 ve 600 kodlu standartlarda olduğu görülmektedir. Bunlarda genel olarak bağımsız denetçinin uyması gereken ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirilmesi, kanıtlar ve başkalarının çalışmalarının kullanılması ile ilgilidir.
- Türkiye gözetim kurumu tarafından belirlenen ihlaller daha çok 200, 300, 500 ve 700 kodlu standartlarda olduğu görülmektedir. Bunlarda genel olarak bağımsız denetçinin uyması gereken ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirilmesi, kanıtlar ve raporlama ile ilgilidir.

- BDS 210, BDS 450, BDS 510, BDS 580, BDS 705, BDS 706, BDS 710, BDS 800, BDS 805, BDS 810 standartları ile ilgili incelenen ülkelerin tamamında ihlal tespit edilmemiştir.
- BDS 610'a yönelik ihlal sadece ABD'de, BDS 200 ve BDS 501'e yönelik ihlal sadece İngiltere'de, BDS 250'ye yönelik ihlal sadece Kanada'da, BDS 320'e yönelik ihlal sadece Türkiye'de belirlenmiştir.
- Farklı yıllarda da olsa BDS 220, BDS 230, BDS240, BDS 315, BDS 330, BDS 530 tüm ülkelerde ihlali en çok belirlenen standartlardır. 200'le ve 500'le başlayan grup en fazla ihlal belirlenen gruptur bu da denetçinin genel ilke ve sorumlulukları ve denetim kanıtlarına yöneliktir.
- BDS 500 ve BDS 540'a yönelik ihlal diğer tüm ülkelerde belirlenmesine rağmen Türkiye'de belirlenmemiştir. BDS 550 ve 560'a yönelik ihlal diğer tüm ülkelerde belirlenmesine rağmen Kanada'da belirlenmemiştir.

Tablo 6. Finansal Tablo Kalemlerine Göre Belirlenen Denetim Eksiklikleri

	AMERİKA			KANADA			TÜRKİYE		
	20	21	22	20	21	22	20	21	22
HASILAT	%35	%33	%45	%29	%15	%5	%5	%4	%4
STOK	%8	%13	%12		%14	%3	%6	%6	%5
BİLGİ TEKNOLOJİSİ	%6	%5	%10						
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ									%3
TİCARİ ALACAK/TİCARİ BORÇLAR							%4	%4	%5
İŞLETME BİRLEŞMELERİ	%5	%1	%7		%21	%7			
MADDİ DURAN VARLIKLAR	%6	%4	%6		%6	%13	%8	%7	%8
ŞEREFİYE - MODV	%6	%5	%4						
BEKLENEN KREDİ ZARARI	%10	%15	%3						
FİNANSAL YATIRIMLAR	%2	%4	%1		%14	%21			
DİĞER	%17	%18	%12						

Kaynak: PCOAB Annual Report, (2020-2022); CPAB Annual Inspections Results (2020-2022); FRC Annual Report and Financial Statements, (2020-2022); CPAAOB Monitoring Report (2020-2022); KGK İnceleme Raporları, (2020-2022) raporlarından oluşturulmuştur.

Tablo 6'da Finansal tablo kalemlerine ilişkin Denetlenen dosyalar/ Bulgu sayısı yüzde olarak hesaplanmıştır. Finansal tablo kalemlerine göre denetim eksiklikleri değerlendirildiğinde;

- Japonya ve İngiltere raporlarında bu konuya ilişkin bilgi verilmediği,
- Amerika raporlarında üç yılda da yapılan incelemelere ilişkin sayısallaştırılmış detaylı bilgiler bulunduğu,

- Kanada raporlarında 2020 yılında pandemi dönemi nedeniyle ayrıntılı bilgi verilmediği 2021 ve 2022 yılında ise verilen bilgilerin finansal tablo kalemlerine göre detaylandırıldığı,
- Türkiye raporunda ise finansal tablo kalemlerine ilişkin sayısallaştırılmış detaylı bilgiler bulunduğu görülmektedir.

En çok eksiklik görülen kalemler hasılat ve stoklar olmuştur.

4.2.2.Uygulama Faaliyetleri

Gözetim kurumlarının uygulama faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme faaliyetleri neticesinde Denetim Kuruluşları ve Denetçilere yönelik yaptırımları yer almaktadır. Bu yaptırımlar ikaz, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması, faaliyet izninin iptali ve idari para cezası olabilmektedir. Ülkeler bazında uygulama faaliyetlerine ilişkin bilgiler tablo 7' de verilmiştir.

Tablo 7. Uygulama Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler

AMERİKA						
Yıllar	2020		2021		2022	
İdari Para Cezası	1,510 Milyon \$		1.130 Milyon \$		10,825 Milyon \$	
KANADA						
İdari Para Cezası	Yaptırım uygulanmamıştır.		558 Bin \$		426 Bin \$	
İNGİLTERE						
Yıllar	2020		2021		2022	
İdari Para Cezası	16,5 Milyon £		6,7 Milyon £		46,5 Milyon £	
TÜRKİYE						
Yıllar	2020		2021		2022	
Yaptırım Türü	BDK ¹	BD ²	BDK	BD	BDK	BD
İkaz	13	11	47	30	23	9
Uyarı	49	28	55	64	48	53
Faaliyet İznini Askıya Alma	4	30	1	9	-	12
Faaliyet İzninin İptali	-	-	-	-	-	-
İdari Para Cezası	1.1.718 TL		3.993.273 TL		1.1.945 TL	

Kaynak: PCOAB Annual Report, (2020-2022), <https://pcaobus.org/news-releases/pcaob-sanctions>; FRC Annual Enforcement Review 2022; CPAB Annual Inspections Results (2020-2022); CPAAOB Monitoring Report (2020-2022); KGK İnceleme Raporları, (2020-2022) raporlarından oluşturulmuştur.

¹Bağımsız Denetim Kuruluşu(BDK)

²Bağımsız Denetçi (BD)

Uygulama faaliyetleri değerlendirildiğinde,

- Amerika ve İngiltere’de sadece yıllar itibariyle idari para cezalarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Yaptırımlar önceki iki yıla göre 2022 yılında önemli ölçüde artmıştır bu artışın nedeni yaptırımlarla ilgili davaların pandemi sonrası sonuçlanması, incelemelerin daha kapsamlı olması ve ceza tutarlarında meydana gelen artışlardan kaynaklandığı söylenebilir.
- Kanada raporlarında uygulama faaliyetlerine yönelik 2020 yılında yaptırım uygulanmadığı belirtilmiştir. Ayrıca diğer ülkelerde para cezaları yıllar itibari ile artış gösterirken Kanada’da 2021 yılına göre 2022 yılında düşüş gerçekleşmiştir.
- Japonya raporlarında uygulama faaliyetlerine yönelik ceza tutarlarına ulaşılamamıştır.
- Türkiye raporu uygulama faaliyetleri açısından en kapsamlı rapor olduğu söylenebilir. Hem bağımsız denetim kuruluşları hem de bağımsız denetçilere yönelik bilgiler raporda paylaşılmıştır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışma kapsamında beş ülkenin kamu gözetimi kurumlarının inceleme ve uygulama raporları incelenmiş ve incelenen dosya sayıları, ihlali belirlenen BDS, finansal tablo kalemlerine ilişkin ihlallerde ihlalin hangi finansal tablo kalemiyle ilişkili olduğu ve uygulama faaliyetleri karşılaştırılmıştır.

Amerika gözetim kurumunun inceleme raporları değerlendirildiğinde;

- Bildirilen dosya sayıları, incelenen dosya sayıları ihlali belirlenen BDS ve finansal tablo kalemlerine ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.
- BDS’lerde üç yılda da belirlenen ihlallerin aynı olduğu söylenebilir. BDS 265 sadece 2022 yılında, BDS 570, BDS 610 ve BDS 620 sadece 2021 yılında, BDS 720 ise sadece 2022 yılında gerçekleşmiştir. 39 farklı ihlalin 9 tanesi 200’lü standartlardan, 5’i 300’lü standartlardan, 1’i 400’lü standartlardan, 20’si 500’lü standartlardan, 2’si 600’lü standartlardan ve 2’si 700’lü standartlardan olmuştur. Denetim süreciyle ilişkilendirildiğinde ihlallerin bağımsız denetime yönelik genel ilke, sorumluluklar ve bağımsız denetim kanıtları ile ilişkili olduğu söylenebilir.
- Finansal tablo kalemlerine göre en fazla denetim eksikliği belirlenen kalemler üç yılda da hasılat, stoklar ve beklenen kredi zararına ilişkin olduğu belirlenmiştir.
- Uygulama faaliyetlerine ilişkin sadece idari para cezasına ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.

Kanada gözetim kurumunun inceleme raporları değerlendirildiğinde;

- Bildirilen dosya sayıları, incelenen dosya sayıları ihlali belirlenen BDS ve finansal tablo kalemlerine ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.
- BDS’lerde üç yılda belirlenen ihlallerin genel olarak farklı BDS’lere ilişkin olduğu söylenebilir. 23 farklı ihlalin 9 tanesi 200’lü standartlardan, 4’ü 300’lü standartlardan, 1’i 400’lü standartlardan, 7’si 500’lü standartlardan, 1’i 600’lü standartlardan ve 1’i de 700’lü standartlardan olmuştur. Denetim

süreciyle ilişkilendirildiğinde ihlallerin bağımsız denetime yönelik genel ilke, sorumluluklar ve bağımsız denetim kanıtları ile ilişkili olduğu söylenebilir.

- Finansal tablo kalemlerine göre denetim eksikliklerine ilişkin bilgi 2020 yılında genel olarak verilmiştir. Diğer yıllarda en fazla denetim eksikliği belirlenen alanlar finansal yatırımlar, işletme birleşmeleri ve hasıllata ilişkin olduğu belirlenmiştir.
- Uygulama faaliyetlerine ilişkin raporda detaylı bilgi yer almamaktadır.

İngiltere gözetim kurumunun inceleme raporları değerlendirildiğinde;

- İncelenen dosya sayıları, ihlali belirlenen BDS'lere ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.
- BDS'lerde belirlenen ihlallerin üç yılda da yaklaşık benzer olduğu söylenebilir. BDS 260, 265 ve 501 sadece 2022 yılında, BDS 402, 530, 560, 600, 701 ve 720'ye yönelik ihlal sadece 2021 yılında gerçekleşmiştir. 40 farklı ihlalin 14 tanesi 200'lü standartlardan, 8'i 300'lü standartlardan, 1'i 400'lü standartlardan, 9'u 500'lü standartlardan, 4'ü 600'lü standartlardan, 4'ü 700'lü standartlardan olduğu belirlenmiştir. Denetim süreciyle ilişkilendirildiğinde ihlallerin genel olarak bağımsız denetime yönelik genel ilke, sorumluluklar ile ilişkili olduğu söylenebilir.
- Finansal tablo kalemlerine göre denetim eksiklikleri belirtilmemiştir.
- Uygulama faaliyetlerine ilişkin sadece idari para cezasına ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.

Japonya gözetim kurumunun inceleme raporları değerlendirildiğinde;

- Bildirilen dosya sayıları, ihlali belirlenen BDS ve finansal tablo kalemlerine ilişkin bilgiler raporda yer almaktadır.
- BDS'lerde üç yılda da belirlenen ihlallerin yaklaşık benzer oldukları söylenebilir. BDS 260 sadece 2020 yılında, BDS 330'a yönelik ihlal 2020 ve 2022 yıllarında gerçekleşmiştir. 42 farklı ihlalin 10 tanesi 200'lü standartlardan, 8'i 300'lü standartlardan, 3'ü 400'lü standartlardan, 18'i 500'lü standartlardan, 3'ü 600'lü standartlardan olmuş 700'lü standartlarda ihlal belirlenmemiştir. Denetim süreciyle ilişkilendirildiğinde ihlallerin bağımsız denetime yönelik genel ilke, sorumluluklar ve bağımsız denetim kanıtları ile ilişkili olduğu söylenebilir.
- Finansal tablo kalemlerine göre en fazla denetim eksiklikleri belirtilmemiştir.
- Uygulama faaliyetlerine ilişkin sadece idari para cezasına ilişkin genel bilgiler verilmiştir.

Türkiye Kamu gözetim kurumunun inceleme raporları değerlendirildiğinde;

- Bildirilen dosya sayıları, incelenen dosya sayıları, ihlali belirlenen BDS ve finansal tablo kalemlerine ilişkin denetim eksiklikleri ve uygulama faaliyetlerine ilişkin detaylı bilgiler raporda yer almaktadır.
- BDS'lerde üç yılda da belirlenen ihlallerin bazı yıllarda benzerlikler gösterdiği söylenebilir. 29 farklı ihlalin 7 tanesi 200'lü standartlardan, 8'i 300'lü standartlardan, 11'i 500'lü standartlardan, 3'ü 700'lü standartlardan olmuş 400, 600 ve 800'lü gruplara ilişkin ihlal belirlenmemiştir. Denetim

süreciyle ilişkilendirildiğinde bağımsız denetim kanıtları ve risk değerlendirme ile ilişkili olduğu söylenebilir.

- Finansal tablo kalemlerine göre denetim eksiklikleri genel olarak verilmiştir.
- Uygulama faaliyetlerine ilişkin yaptırımlar detaylı olarak raporda yer almıştır.

Raporlar açısından değerlendirildiğinde en kapsamlı bilgilerin Türkiye raporunda olduğu söylenebilir.

Denetim firmalarının gözetime tabi tutulması hem kamuoyunun raporlara duyduğu güveni arttıracak hem de denetim firmalarının, denetim eksikliklerini öğrenerek bunların iyileştirilmesi yoluyla daha güvenilir finansal piyasalar oluşmasına katkı vereceği için gözetim faaliyetlerinin raporlanması önem taşımaktadır. IFIAR tarafından Gözetim kurumlarının raporlarında yer alacak bilgilere ilişkin açık bir çerçeve belirlemesi raporların karşılaştırılabilirlik özelliğinin artmasına destek olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

Akbulut, D. H. (2015). Denetimin Gözetimi, Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetim Kurulu. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (603), 79-93.

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2020. https://cpab-ccrc.ca/docs/defaultsource/annual-reports/2020-annual-report-en.pdf?sfvrsn=88cf3947_10 (Erişim Tarihi: 26.02.2024).

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2021. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2022-annual-inspections-results-pdf.sfvrsn>. Erişim Tarihi:26.02.2024)

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Report 2022. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2022-annual-inspections-results-pdf.sfvrsn>. Erişim Tarihi:26.02.2024)

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Inspection Report 2020. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2021-annual-report-en.pdf.sfvrsn> (Erişim Tarihi: 26.02.2024).

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Inspection Report 2021. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2021-annual-report-en.pdf.sfvrsn> (Erişim Tarihi: 26.02.2024).

Canadian Public Accountability Board (CPAB). Annual Inspection Report 2022. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2021-annual-report-en.pdf.sfvrsn> (Erişim Tarihi: 26.02.2024).

Canadian Enforcement Actions (CPAB). 2023. <https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/enforcement/2023-cpab-enforcement-actions-en.pdf>.(Erişim Tarihi:26.02.2024)

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2020. Case Report from Audit Firm Inspections Results, July. <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight>. (Erişim Tarihi: 02.03.2024).

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2021. Case Report from Audit Firm Inspections Results, July. <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight>. (Erişim Tarihi: 02.03.2024).

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2022. Case Report from Audit Firm Inspections Results, July. <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight>. (Erişim Tarihi: 02.03.2024).

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2020. Monitoring Report. (Erişim tarihi 10.02.2024).

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2021. Monitoring Report. (Erişim tarihi 10.02.2024).

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). 2022. Monitoring Report. (Erişim tarihi 10.02.2024).

DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes-oxley. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 5-30.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.

Deng, W., Feng, Y., Fu, J., Guo, H., Guo, Y., Han, B., ... & Zhou, H. (2023). Catalytic conversion of lignocellulosic biomass into chemicals and fuels. *Green Energy & Environment*, 8(1), 10-114.

Financial Reporting Council (FRC). 2023. Audit Quality Inspections Annual Report <https://www.frc.org.uk/getattachment/d83b5d16-de6f-4fb0-b230-f5de62989daf/AQR-Annual-Report-final.pdf> (Erişim Tarihi: 07.03.2024).

Financial Reporting Council (FRC). 2020. Annual Report and Financial Statements <https://frc.org.uk/documents/FRC/Annual%20Report%20and%20Accounts%202022/23.pdf>. Erişim Tarihi: 07.03.2024).

Financial Reporting Council (FRC). 2021. Annual Report and Financial Statements <https://frc.org.uk/documents/FRC/Annual%20Report%20and%20Accounts%202022/23.pdf>. Erişim Tarihi: 07.03.2024).

- Financial Reporting Council (FRC). 2022. Annual Report and Financial Statements <https://frc.org.uk/documents/FRC/Annual%20Report%20and%20Accounts%202022/23.pdf>. Erişim Tarihi: 07.03.2024).
- Financial Reporting Council (FRC). 2020. Annual Enforcement Review, July. https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264_AnnualEnforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2024).
- Financial Reporting Council (FRC). 2021. Annual Enforcement Review, July. https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264_AnnualEnforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2024).
- Financial Reporting Council (FRC). 2022. Annual Enforcement Review, July. https://www.frc.org.uk/getattachment/b8622ccd-5264_AnnualEnforcement-Review-v6-1-Final-Web.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2024).
- Holzman, E. R., Marshall, N. T., & Schmidt, B. A. (2024). When are firms on the hot seat? An analysis of SEC investigation preferences. *Journal of Accounting and Economics*, 77(1), 101610.
- Huber, W. (2013). Audit fees, PCAOB sanctions, sanction risk, sanction risk premiums, and public policy: Theoretical framework and a call for research. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 14(3), 647–663.
- Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 810-825.
- IFIAR, the International Forum of Independent Audit Regulators. <https://www.ifiar.org/about/#keyobjectives> (Erişim Tarihi: 08.02.2024).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2020. Yıllık İnceleme Raporu, <https://kgk.gov.tr/Portal/KGK/İncelemeRaporu.pdf>. (Erişim Tarihi:25.02.2024)
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2021. Yıllık İnceleme Raporu, <https://kgk.gov.tr/Portal/KGK/İncelemeRaporu.pdf>. (Erişim Tarihi:25.02.2024)
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2022. Yıllık İnceleme Raporu, <https://kgk.gov.tr/Portal/KGK/İncelemeRaporu.pdf>. (Erişim Tarihi:25.02.2024)
- Keleş, D. (2023). Bağımsız Denetimin Gözetimi Bağlamında 2020-2021 Dönemlerine İlişkin KGK Yıllık İnceleme Raporlarının Analizi. *Denetim*, (28), 13-23.
- Kesimli, İ., ve Çalıyurt, K. (2018). Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye–ABD Karşılaştırması. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 636-660.
- Kleinman, G., Lin, B., & Palmon, D. (2014). Audit quality: A cross national comparison of audit regulatory regimes. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 29(1), 61–87. <https://doi.org/10.1177/0148558X13516127>
- Loehlein, L. (2017). Measuring the independence of audit oversight entities: A comparative empirical analysis. *Accounting Research Journal*, 30 (2), 165–184. <https://doi.org/10.1108/ARJ-05-2015-0071>
- Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021b). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetimi Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulguların İhlal Edilen BDS'ler Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2): 254-288.
- PCAOB, Annual Report 2020. <https://pcaobus.org/about/administration//2020-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi: 21.02.2024).
- PCAOB, Annual Report 2021. <https://pcaobus.org/about/administration//2020-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi: 21.02.2024).
- PCAOB, Annual Report 2022. <https://pcaobus.org/about/administration//2020-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi: 21.02.2024).

PCAOB, Firm Inspection Report for BDO USA LLP, <https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaobdev/docs/default-source/inspections/reports/>(Erişim Tarihi: 21.02.2024).

PCAOB, Annual Report on the Interim Inspection Program Related to Audits of Brokers and Dealers. (2020). <https://pcaobus.org/inspections/documents/2022-broker-dealer-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi:21.02.2024)

PCAOB, Annual Report on the Interim Inspection Program Related to Audits of Brokers and Dealers. (2021). <https://pcaobus.org/inspections/documents/2022-broker-dealer-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi:21.02.2024)

PCAOB, Annual Report on the Interim Inspection Program Related to Audits of Brokers and Dealers. (2022). <https://pcaobus.org/inspections/documents/2022-broker-dealer-annual-report.pdf>. (Erişim Tarihi:21.02.2024)

The Center for Audit Quality Center (2015). <https://www.thecaq.org/> Erişim Tarihi: (16.02.2024)

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.