

KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi

Audit Quality in Turkey on the Basis of KGK Inspection Reports

Turgay Sakin¹ 

¹Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: T.S. 0000-0001-6953-3516

ÖZ

Denetim kalitesi muhasebe literatüründe önemli bir araştırma konusudur. Ancak konunun önemine karşın denetim kalitesi kavramının ortak bir tanımı yoktur. Denetim kalitesi çalışmaları denetim kalitesi göstergeleri kullanılarak yapılmaktadır. Denetim kalitesini önemli yanlışlıkların tespiti ve denetim çalışmalarının denetim standartlarına uygun yapılması temelinde tanımlanırsa bu konudaki geçerli ve güvenilir bilgi denetçilerin çalışma kâğıtlarındadır. Bu çalışma kâğıtları kamuya açık olmasa da muhasebe ile ilgili düzenleme ve gözetim faaliyetlerinde bulunan kurumlar bunları incelemekte ve sonuçları raporlamaktadır. ABD’de Public Company Oversight Board’un (PCAOB) inceleme raporları denetim kalitesine yönelik çalışmalarda kullanılmaktadır. Türkiye’de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından denetçi dosyaları incelenmekte ve inceleme sonuçları raporlanmaktadır. Raporlanan sonuçlar direkt olarak Türkiye’deki denetim kalitesine ilişkin net bilgiler sunmasa da önemli bir göstergedir. Bu çalışmada KGK’nın 2016 ve 2017 yıllık inceleme raporları PCAOB inceleme raporları ile karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Türkiye’de, 2016 ve 2017 yıllarında incelemeye konu olan denetim şirketlerinin oranları %11 ve %24’tür. Bu incelemelerde hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik konularında ortak eksiklikler tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: KGK inceleme raporu, Denetim kalitesi, İnceleme raporu

ABSTRACT

Audit quality is an important research topic in accounting literature. However, though its importance there is not a common definition for audit quality. Audit quality research was made by employing audit quality proxies. If audit quality is defined on the grounds of material misstatement detection and performing audit engagement in accordance with auditing standards, relevant reliable data about audit quality can be obtained from auditors’ working papers. Even though those working papers are not open to the public, regulatory and supervisory institutions, governing the accountancy, inspect the working papers and report their findings. Inspection reports prepared by the Public Company Oversight Board (PCAOB) of the USA are highly used in audit quality research. Also in Turkey, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board (KGK) inspects auditors’ files and reports their findings. Although reported findings directly do not present net facts on audit quality in Turkey, it is a significant indicator. In this paper 2016 and 2017 annual inspection reports of KGK are evaluated by comparing with PCAOB inspection reports. In 2016 and 2017, the ratio of auditing firms in Turkey subjected to inspections were %11 and %24. Fraud, responses against risks, documentation, and materiality were the common deficiencies found in these inspections.

Keywords: KGK inspection reports, Audit quality, Inspection report

Başvuru/Submitted: 12.07.2019 **Kabul/Accepted:** 23.07.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Turgay Sakin / tsakin@istanbul.edu.tr

Atıf/Citation: Sakin, T. (2019). KGK inceleme raporları çerçevesinde Türkiye’de denetim kalitesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 25-33. <https://doi.org/10.26650/MED.2019591382>

1. Giriş

Denetim kalitesi, muhasebe alanında önemli bir literatür oluşturmuş ve gelecekte de önemini koruyacak önemli bir çalışma konusudur. Denetim kalitesi kavramı da ilgili taraflara göre farklılık göstermektedir. Finansal tablo kullanıcıları için tablolarda önemli yanlışlık bulunmaması kaliteyi tanımlarken, denetçiler finansal tabloların denetim standartlarına uygun denetlenmesini kalite ile ilişkilendirmektedirler (Şenyiğit ve Zeytinoglu, 2014, 81).

Denetim kalitesi konusunun bütün önemine karşın mevcut şartlarda denetim kalitesinin güvenilir bir ölçüm metodu bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim kalitesine yönelik çalışmalarda denetim kalitesi vekiller (proxy, gösterge) aracılığıyla ölçülebilmektedir. Denetim kalitesine yönelik yapılan çalışmalarda finansal tablo düzeltmeleri (restatements), işletme sürekliliğine ilişkin görüş verme isteği veya gücü (propensity to issue a going concern report), ihtiyari tahakkuklar (discretionary accruals) ve denetim firması büyüklüğü (audit firm size) benzeri göstergeler denetim kalitesini ölçmek için kullanılmıştır.

Denetim kalitesi teorik bir süreklilikte en düşükten en yükseğe bir aralıkta kavramsallaştırılabilir. Denetim başarısızlıkları bu kalite sürecinin düşük noktalarında ortaya çıkmaktadır (Francis, 2004, 346). Denetim başarısızlığı ise kısaca denetçinin yanlış görüş oluşturmasıdır. Yanlış görüşün oluşturulmuş olması denetim kalitesine ilişkin bir olumsuzluğu gösterdiği için bu vak’alar denetim kalitesi çalışmalarında kullanılmaktadır.

Tablo 1: Denetim Riski

		Müşteri işletmenin finansal tabloları gerçekte finansal raporlama standartlarına uygunluğu	
		Uygun	Uygun Değil
Denetçinin finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğuna ilişkin görüşü	Uygun	√	α
	Uygun Değil	β	√

Tablo 1’deki denetim risk değerlendirmesinde iki risk unsuru (α , β) dikkat çekmektedir. Alfa (α) riski gerçekte müşteri işletmenin finansal tabloları finansal raporlama standartlarına uygun değilken denetçinin uygun görüş vermesidir. Beta (β) riski ise müşteri işletmenin finansal tabloları gerçekte finansal raporlama standartlarına uygun iken denetçinin uygun değil görüşüne ulaşmasıdır. Hem alfa hem de beta riskleri denetçi açısından olumsuz bir durum olsa da hem etkisi hem de olma olasılığı açısından alfa riski öne çıkmaktadır. Beta riski durumunda müşteri işletmenin talebi ile genişletilecek bir denetim örnekleme ile denetçinin bu riskten kaçınma olasılığı yüksektir. Ancak alfa riski durumunda müşteri işletmenin buna itiraz etmeyeceği de açıktır. Denetçilerin maruz kaldıkları bu denetim başarısızlıkları daha sonra bir iflas, yenilenen denetim, kamu denetimi, vb. nedenlerle ortaya çıkması halinde bu vak’alar denetim kalitesi çalışmalarına konu olmaktadır.

Ancak denetim başarısızlığın olmaması ortada bir denetim kalitesi sorunu olmadığını da göstermemektedir. Denetçilerin kaliteli bir denetim yapmamasına karşın işletmede önemli bir yanlışlığın olmaması nedeniyle denetim kalitesine ilişkin problemler daha sonra ortaya çıkmayabilir. Bu nedenle denetim kalitesine ilişkin daha net bir resim denetim çalışmalarının tamamının belgelendiği çalışma kâğıtlarında gizlidir.

Denetim kalitesine ilişkin yapılan çalışmalar her ne kadar muhasebe literatürü açısından önemli ise de bu çalışmalar resmin tamamını yansıtmaktan uzaktır. Denetim kalitesi özünde denetçinin denetim çalışmalarını ne ölçüde denetim standartlarına

uygun yaptığının bir ölçütüdür. Denetim kalitesinin net bir şekilde ortaya konulması için gerekli veriler denetçilerin çalışma kâğıtlarında gizlidir. Bu nedenle denetim kalitesini anlamak için bu çalışma kâğıtları üzerinde yapılan çalışmalara odaklanılmalıdır.

Denetim kalitesinin ölçümünün önündeki en büyük engel denetim kalitesine ilişkin verilerin denetçilerin çalışma kâğıtlarında olması ve denetçilerin sır saklama yükümlülüğü nedeniyle bunların kamuoyu ile paylaşamıyor olmasıdır. Ancak her ne kadar araştırmacılar bu belgelere ulaşmasalar da denetleyici ve düzenleyici kamu otoriteleri bu çalışmalarını incelemekte ve inceleme sonuçlarını yayımlamaktadır. Bu çalışmada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (KGK) 2016 ve 2017 yılları yaptığı inceleme raporları ele alınarak ülkemizdeki denetim kalitesi değerlendirilecektir. Çalışmada öncelikle ilgili literatür incelenecek, sonrasında Türkiye'deki bağımsız denetim ve KGK inceleme süreci açıklanarak KGK inceleme sonuçları analiz edilecektir.

2. Literatür İncelemesi

İki binli yıllarda özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yaşanan muhasebe skandalları muhasebe ile ilişkin yeni ve güçlendirilmiş regülasyonların oluşturulmasına neden olmuştur. Bu süreçte ABD'de bağımsız denetim çalışmalarının gözetimini sorumluluğu Public Company Oversight Board'a (PCAOB) verilmiştir. PCAOB'nin 2002 yılında faaliyete geçmesi ile başlayan PCAOB inceleme raporları denetim kalitesi arttırmak için kullanılan bir kamu aracı olmuştur. Ancak denetim kalitesi PCAOB öncesi de dikkat edilen konulardan biriydi. PCAOB öncesi denetim kalitesi peer-review (meslektaş gözüyle inceleme) sistemi ile arttırılmaya çalışılıyordu. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) organizasyonunda gerçekleşen bu sistem 1988 yılına AICPA'ye üye tüm denetim şirketleri için zorunlu olmuştu. Meslektaş gözüyle inceleme sisteminin denetim kalitesine etkisine yönelik çalışmalarda sistemin denetim kalitesini olumlu etkilediğine yönelik çalışmalar olsa da denetim kalitesi ile meslektaş gözüyle inceleme arasındaki olumlu ilişkiyi reddeden çalışmaların fazlalığı dikkati çekmektedir (Löhlein, 2016, 36). Meslektaş gözüyle inceleme programının aldığı eleştirilerden biri de programın denetim firmalarına inceleycileri belirleme imkânı vermesidir. Bu imkânın denetim firmalarına, stratejik olarak rapor çıktılarını etkileme gücü verdiğine ilişkin kuşku yarattığına ilişkin Lennox ve Pittman, 2010, 85).

PCAOB inceleme raporları önemli bir muhasebe literatürü oluşturmaktadır. Abernathy, vd., 2013 yılında yaptıkları çalışmalarında 10 yıllık PCOAB çalışmalarını incelememiş ve önemli bir bulgu olarak çalışmaların %70'inin 2010 yılından sonra gerçekleştirildiğini tespit etmişlerdir. Bu çalışmalar PCAOB'nin standart oluşturma, tescil, yürütme ve inceleme alanlarında olabilmektedir. PCAOB'nin inceleme raporlarını temel alan çalışmalarda da farklı konular arasında denetim kalitesi çalışmaları öne çıkmaktadır.

PCAOB'nin inceleme raporlarının müşteri işletmelerinde denetim kalitesi algısını etkileyip etkilemediği ve bu değerlendirmenin denetçi seçimini etkileyip etkilemediğine yönelik bir araştırmada PCAOB inceleme raporlarının denetçi seçimi kararlarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. (Abbott, vd, 2013) Araştırmada üç yılda bir kez incelemeye tabi olan (yıllık denetim raporu sayısı 100'den az olan) denetim şirketleri incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre inceleme raporlarında finansal raporlama standartlarına yönelik eksiklikleri olan denetim şirketlerinin müşterilerinin denetçilerini diğer inceleme rapor sonuçlarına göre daha fazla değiştirme eğiliminde olduklarını ortaya koymuştur (Abbott, vd, 2013, 28) Bu sonuç denetim pazarında daha kaliteli bir denetime yönelik bir talebi yansıtması bakımından önemlidir. Müşteriler daha kaliteli ve güvenilir bir raporlama ile aracılık maliyetlerini azaltmayı arzulamaktadırlar.

PCAOB inceleme raporlarının denetim pazarı üzerindeki etkisi veya oluşturduğu algı dikkate alındığında bu inceleme raporlarının denetim şirketlerini daha dikkatli olmaya yöneltecekleri sonucu da çıkarılabilir. Church ve Scheflik (2012, 61) 2004 ve 2009 yıllarını kapsayan 48 adet inceleme raporunu analiz etmiş ve bu raporlarda toplam 664 eksiklik tespit etmişlerdir. Bu örneklem üzerinde yaptıkları çalışmada özellikle yıllar içinde tespit edilen eksikliklerde önemli bir azalma gözlemlenmişlerdir. PCAOB incelemelerindeki eksiklikler finansal raporlama, kalite kontrol ve denetim standartlarına uyum konularında eksiklikler içerirse de tespit edilen eksikliklerin her zaman için önemli bir yanlışlığa neden olduğunu iddia etmek doğru olmayacaktır. Church ve Scheflik (2012, 51) çalışmalarında inceleme raporlarındaki eksiklikleri önemli

yanlışığa yol açan ve açmayan olarak iki sınıfa ayırmış ve eksikliklerin %88,6’sının bir yanlışığa neden olmayan türde eksiklik olduğunu belirtmişlerdir. Bu sınıflama her ne kadar sübjektif değerlendirmeler veya eksik bilgi nedeniyle yanlış sınıflama olasılığı içerse de %88,6’lık oran kabaca eksikliklerin %70-80 aralığında önemli yanlışığa neden olmayan türden eksikliklerin olduğunu göstermektedir.

PCAOB inceleme raporları üzerinde yapılan bazı çalışmalar ise bu rapor sonuçlarının “düşük kaliteli” bazı denetim firmalarını denetim pazarı dışına iterek genel denetim kalitesini arttırdığına işaret etmektedir (Löhlein, 2016, 40). PCAOB inceleme raporlarının düşük kaliteli denetim firmalarına daha detaylı inceleme ve olası yüksek cezalar nedeniyle getireceği ek maliyetler ve PCAOB tescilinin getireceği artan maliyetler bu firmaları denetim pazarından çıkmaya zorlamayacaktır. (DeFonda ve Lennox, 2011, 21) Defonda ve Lennox’un (2011, 21) önemli bulgularından biri denetim pazarında aktif olan 1.233 küçük denetim firmasından yaklaşık yarısının, büyük bölümü 2002-2004 yılları arasında olmak üzere, denetim pazarından çıkmış olmalarıdır.

İnceleme raporları üzerine yapılan çalışmalar sadece düşük kaliteli ve küçük denetim firmalarını değil, büyük denetim firmalarını da kapsamıştır. Carrcello, vd (2011, 94) denetim kalitesini aşırı tahakkuklar (abnormal accruals) ile ölçerek dört büyük denetim firmasında denetim kalitesinin PCAOB inceleme raporları sonrasında arttığını bulmuşlardır.

3. Türkiye’de Bağımsız Denetim İncelemeleri

Ülkemizde halka açık şirketlerde bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunanların denetimi ve gözetimi uzun yıllar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından gerçekleştirilmiştir. SPK, bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi çerçevesinde denetimde kalite kontrol çalışmaları yapmıştır. Bu çalışma kapsamında 2008-2010 dönemi içinde 47 kalite kontrol çalışması yapmıştır. Bu çalışmalar sonucu 7 firma listeden çıkarma cezası, 16 firma idari para cezası ve 20 firma da uyarı cezası almıştır (SPK, 2010). 47 inceleme sonucu 46 firmaya çeşitli ölçülerde ceza verilmesi denetim kalitesi ile ilgili önemli bir eksikliğe dikkat çekmektedir.

Enron sonrası başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere bağımsız denetim mevzuatlarında yapılan değişiklik ve düzenlemeler ülkemizi de etkilemiş, 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Ayrıca 2011 yılında 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile beraber belirlenen kriterlere uyan sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Ülkemizdeki bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile ortaya çıkan bağımsız denetçi ihtiyacını karşılayabilmek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. KGK yapılan düzenlemelere uygun olarak bağımsız denetçilerin tescili gerçekleştirmiştir. Ancak bu sürecin hızlı olması, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaliteli denetim faaliyeti sunmaları önünde bir risk oluşturduğu da gerçektir. KGK tarafından sicile tescil edilen denetçi sayısı 2013’te 5049 iken (KGK, 2013, 62) bu sayı 2018 yılı sonu itibariyle 16.154 kişi (KGK, 2018, 60) olmuştur. Tescil edilen şirket sayısı ise 2013’te 97 iken 2018 yılı sonu itibariyle 273 olmuştur (KGK, 2018, 63).

Ülkemizde muhasebe ve denetim alanında temel düzenleyici rolünde olan KGK’nın görevlerinden biri de bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının teftiş ve incelemelerini yapmaktır. Yapılan bu incelemeler ülkemizdeki denetim faaliyetlerinin kalitesine ilişkin genel bir çerçeve sunmaktadır. Bu çalışmada KGK’nın web sitesinde yaptığı incelemelerin sonuçlarını raporladığı 2016 ve 2017 yılı inceleme raporları temel alınarak ülkemizdeki denetim kalitesi değerlendirilecektir.

4. KGK İnceleme Süreci

KGK’nın incelenecek şirketleri seçimi ile ilgili temel kuralı kamu yararını ilgilendiren kuruluş denetimi yapanları asgari 3 yılda bir, diğer denetimleri yapanları ise asgari altı yılda bir denetlemek şeklindedir. Ayrıca yapılan ihbar, bildirim ve şikayet gibi durumları dikkate alarak denetim şirketleri ve denetçiler inceleme kapsamına alınabilmektedir. Yapılan incelemeler temel olarak kalite kontrol ve dosya incelemelerinden oluşmaktadır. Risk odaklı denetim yaklaşımı ile hazırlanan yıllık inceleme planları uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu inceleme rehberlerini içermektedir.

PCAOB'nin seçim sürecinden sonra yapılan çalışmalar 1) denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin incelenmesini, 2) belirli denetim dosyalarının çeşitli unsurlarının incelenmesini ve gözden geçirilmesini kapsamaktadır. İnceleme tamamlandıktan sonra hazırlanan rapor denetim firması ile paylaşıldıktan sonra raporda tespit edilen eksiklikleri belirten bölümü, müşteri adı belirtmeden, kamu ile paylaşılmaktadır. (Church ve Shefchik, 2012, 45) PCAOB ve KGK'nın inceleme içerikleri karşılaştırıldığında birbirine benzerlik gösterdiği söylenebilir. Ancak sonuçların raporlanmasında önemli farklılıklar vardır.

	2017		2016		2015		2014	
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
<i>İncelen Denetim Ş.</i>	61	%24,49	26	%11,06	52	%26,53	63	%43,44
<i>İncelen Denetçi</i>	8	%2,97	6	%3,00	0	%0,00	0	%0,00
Toplam	69		32		52		63	
İnceleme Türü								
Dosya İncelemesi	58		29					
<i>Denetim Şirketi</i>	54		25					
<i>Denetçi</i>	4		4					
Diğer İnceleme	11		3					
<i>Denetim Şirketi</i>	7		1					
<i>Denetçi</i>	4		2					

Kaynak: KGK 2016 ve 2017 Yılları İnceleme Raporları

İnceleme konusu yapılan şirketlerin oranları yıllar itibari ile karşılaştırıldığında farklılıklar dikkat çekmektedir. KGK tarafından 2017 yılında tescil edilen şirketlerin %24,49'u incelenirken, 2016, 2015 ve 2014 yıllarında bu oran sırasıyla %11,06, %26,53 ve %43,44 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca incelemeye konu olan şirketlerin 2016 yılında %55'inin, 2017 yılında ise %83'ünün KAYİK kapsamında olması da dikkat çekicidir. PCAOB, incelenecek şirketleri seçerken bir yılda 100'den fazla müşteri için denetim raporu veren denetim şirketlerini yıllık olarak denetlemektedir. 2017 yılında bu kriterlere uyan 11 denetim firmasının 330'dan fazla dosyası PCAOB tarafından incelenmiştir. Yılda 100'den az rapor yazan denetim firmaları ise her üç yılda en az bir defa PCAOB tarafından incelenmektedir. 2017 yılında PCAOB 195 denetim firmasının 760'tan fazla dosyasını incelemiştir.

	İncelenen Denetim Şirketi Sayıları							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Yıllık	9	9	10	12	10	9	10	9
Üç Yılda Bir	272	163	226	243	277	245	203	244
Toplam	281	172	236	255	287	254	213	253
	İncelenen Dosya Sayıları							
Yıllık	365	360	461	425	350	350	340	290
Üç Yılda Bir	623	720	574	472	730	600	485	620
Toplam	988	1.080	1.035	897	1.080	950	825	910

ABD ve Türkiye uygulamaları karşılaştırıldığında ABD uygulamasında daha sistematik bir inceleme seçim süreci olduğu görülebilmektedir. Risk odaklı bir yaklaşım ile önemli ölçüde rapor (yılda 100 adet) yayımlayan firmalar her yıl için denetime tabi tutulmaktadır. Bu durum kamuoyuna denetimin güvenilirliğine ve sistemin yakın şekilde izlendiğine ilişkin

net bir mesaj vermektedir. Ayrıca yıllar itibariyle bu firmalara yapılan incelemelerde incelenen dosya sayısı firma başına ortalama 30-40 arasında değişmektedir. KGK incelemesinde inceleme süresince kaç dosyaya bakıldığı bilgisi paylaşılmamıştır. PCAOB incelemelerinde yıllık inceleme dışında kalan denetim firmalarında bakılan dosya sayısı ise yıllar itibariyle değişmekle beraber ortalama 3 dosyadır. Bu da büyük denetim firmaların daha yoğun bir şekilde incelendiğini göstermektedir.

5. KGK İnceleme Sonuçları

KGK’nın 2016 yılı (19 sayfa) ve 2017 yılı (28 sayfa) inceleme raporlarının içeriğinde “Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri” ve “Yapılan İncelemede Tespit Edilen Bulgular” başlıkları yer almaktadır. 2017 yılı raporunda ise ayrıca “İncelemede Tespit Edilen Bulguların Yoğunlaştığı Önemli Muhasebe Alanları” başlığı yer almaktadır.

KGK’nın 2016 yılı raporunda kalite kontrol sistemine yönelik en sık tespit edilen 10 bulgu aşağıdaki gibidir (2016, 4):

1. Kalite Kontrol Sisteminin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
2. Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22 ve 26’ncı maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400’üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi,
3. Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması,
4. Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu sürece denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
5. Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
6. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi,
7. Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
8. Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme sürecinin oluşturulmaması,
9. İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,
10. Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması.

2017 yılı raporunda tespit edilen yeni eksikliklere veya daha önce tespit edilen eksikliklerdeki iyileştirmelere ilişkin bir veri bulunmamaktadır. Bu eksikliklerin yoğunluğuna ilişkin bir verinin de olmaması bu konuda değerlendirme yapmayı zorlaştırmaktadır. Denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerine ilişkin önemli iyileştirmeler yapmaları gerektiği iddia edilebilir.

2016 ve 2017 yılı incelemelerinde tespit edilen eksiklikler 10 başlık altında verilmiştir. Her iki yılda da tespit edilen önemli eksiklikler Tablo 4’te gösterildiği üzere 4 başlıkta toplanmıştır. Bunlar hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik başlıklarından oluşmaktadır. Geri kalan başlıklar ise iki yılda da farklılık göstermektedir. 2016 ve 2017 yılındaki ortak eksiklikler incelendiğinde 2017 yılında görece bir iyileşme dikkat çekicidir. Ancak raporda bu eksikliklerin iyileşmesindeki olası nedenlere ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

Her iki yılın incelemesinden çıkan sonuçların bu kadar farklı olması inceleme metodolojindeki değişim, inceleme

ekiplerinin değişimi gibi nedenlerle olabileceği gibi 2017 yılında inceleme örnekleminin 2016 yılına göre iki kat artması nedeniyle de olabilir. Ancak bu farklılığa inceleme raporlarında yer verilmemiştir. Eğer bu farklılığın nedeni 2016 yılı incelemelerinde tespit edilen eksikliklerin denetim şirketleri tarafından düzeltilmesi ise bu denetim kalitesi adına olumlu bir durumdur.

2016 ve 2017 yılı inceleme raporlarında tespit edilen eksikliklerin yüzdesel yüksekliği özellikle denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin yetersizliğine yönelik önemli bir göstergedir. Denetim çalışması sonrasında ilgili denetim dosyasının bir başka denetçi tarafından da gözden geçirilmediğinin veya uygun bir şekilde gözden geçirilmediğinin göstergesidir.

Tablo 4: KGK 2016-2017 Dosya İncelemesi Sonuçları					
2016 ve 2017 Raporlarında tespit edilen ortak eksiklikler (%)			Sadece 2016 ve sadece 2017 yılında tespit edilen eksiklikler (%)		
	2017	2016		2017	2016
Hile	72	80	Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi	64	
Risklere karşı yapılacak işler	60	60	İlişkili taraf işlemleri	50	
Belgelendirme	43	52	İşletmenin sürekliliği	48	
Önemlilik	38	40	Bağımsızlık	40	
			Mevzuata uygunluk	33	
			Finansal tablo açıklamaları	22	
			İç kontrol		84
			Kalite kontrol sistemi		68
			Örnekleme		32
			Dış teyitler		28
			Stoklar		24
			Topluluk denetimleri		16

Kaynak: KGK 2016 ve 2017 Yılları İnceleme Raporları

PCAOB'nin inceleme raporlarında genel denetim eksiklikleri başta iç kontrol olmak üzere risk değerlendirme ve hasılat, muhasebe tahminleri ve denetim dosyasının kalite gözden geçirmesi başlıkları olarak belirlenmiştir. (PCAOB, 2018, 4) PCAOB raporu (6 sayfa) yapılan incelemeler sadece özet bilgilerini içeren kısa bir rapor olduğu için her iki raporun etkin karşılaştırılmasına imkan bulunmamaktadır.

KGK'nın 2017 yılı raporu 2016 yılında farklı olarak eksikliklerin yoğunlaştığı muhasebe alanları bilgisini de içermektedir. Buna göre 2017 yılındaki 58 dosyada karşılaşılan önemli alanlar (KGK, 2017,17):

- *Stokların finansal tablolara alınması (%55),*
- *Amortisman hesaplamalar ı(%48),*
- *Maddi duran varlıkların finansal tablolara alınması (%24),*
- *Hasılatın muhasebeleştirilmesi (%10),*
- *Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi (%5)*

Denetim kalitesi ile ilgili olarak yukarıdaki sonuçları değerlendirdiğimizde ilk değerlendirme bu konuların muhasebe standartları (hasılat dışında) açısından karmaşık olmayan konular olmasıdır. Muhasebe tahminleri, gerçeğe uygun değer tespiti ve finansal araçlar gibi daha karmaşık konularda fazla eksiklik tespit edilmemesi dikkat çekicidir.

Muhasebe alanında en fazla eksiklik tespit edilen ikinci alan olan amortismanlarla ilgili bulguları şöyledir (KGK, 2017, 20):

- *Finansal tablolarda, maliyet modelinden yeniden değerleme modeline geçilmesine karşılık amortismanın tarihi maliyetler üzerinden ayrıldığı,*

- *Finansal tablo dipnotlarında açıklanan amortisman yöntemi ile uygulanmakta olan amortisman yöntemi arasında tutarsızlıkların bulunduğu,*
- *Faydalı ömür belirlemesinin uygun şekilde yapılmamasından dolayı faydalı ömürleri tükenmesine rağmen finansal tablolarda yer alan varlıkların bulunduğu,*

Yukarıdaki bulgular incelendiğinde çok derin bir problemin varlığı ortaya çıkmaktadır. Finansal tablo hazırlayıcıları finansal muhasebe standartlarını bilmemektedir, denetçiler ya finansal raporlama standartlarını bilmemektedir ya da bu konuda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamamışlardır.

KGK inceleme raporları önemli bir işlevi olsa da şeffaflık ve kamunun istediği bilgi açısından yeterli değildir. KGK, PCAOB uygulamalarında olduğu üzere inceleme sonuçlarını denetim şirketleri özelinde hazırlamalıdır. Genel raporunu ise daha geniş kapsamlı oluşturmalıdır. Rapor formatında tespit edilen eksikliklerin yanında geçen yıllarda tespit edilen eksikliklerdeki iyileşmeleri sunması ilgili taraflara bu incelemelerin denetim kalitesindeki değişim konusunda bilgi sunacaktır. İnceleme raporunda sadece tespit edilen eksiklikler dışında denetim şirketlerinde karşılaşılan iyi uygulamaların da sunulması bu raporların değerini daha da arttıracaktır. Böylelikle denetim şirketleri birbirinin iyi uygulamaları hakkında bilgilenerken bunları kendi şirketlerinde uygulama alanı da bulabilecektir. İnceleme raporunda ayrıca gelecek yıllarda denetim uygulamalarında eksikliklere yol açabilecek risk unsurlarının sunulması denetim firmalarını önceden önlem almasına yardımcı olacaktır.

6. Değerlendirme ve Sonuç

KGK'nın incelemeleri sonucu 2016 ve 2017 yılı raporlarında yayımladığı üzere bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının çeşitli eksiklikleri olduğu görülmektedir. Tespit edilen bu eksikliklere karşı ne tür bir yaptırım uyguladığı bilgisine sahip değiliz. Ancak KGK'nın 2016 yılı gelirleri içinde idari para cezalarının oranının %0,0056 olması (Kesimli ve Çalıyurt, 2018, 658) kurumun cezalandırma mekanizmasını çalıştırmadığını göstermektedir. KGK inceleme raporlarının tüm inceleme sonuçlarını yansıtacak şekilde hazırlanması ve bireysel sonuçları ayrıca yayımlamaması önemli bir eksikliktir. PCAOB, 2017 yılında 32 disiplin uygulaması gerçekleştirmiş ve bunları kamuya açıklamıştır. Bu cezalar kurumsal yapılara kesilen ve milyon dolar büyüklüğündeki idari cezalardan, kişilere kesilen yüz bin dolara ulaşan cezalardan, denetim hizmetinden bir yıl menden ömür boyu mene uzanan cezalardan oluşmaktadır. (PCAOB, 2015, 15) KGK'nın idari ceza mekanizmasını çalıştırmaması ve inceleme sonuçlarını PCAOB benzeri bir yapıda ayrıca yayımlamaması ülkemizdeki denetim kalitesi üzerinde negatif bir etki yapması beklenebilir.

İnceleme raporları 2016 ve 2017 yıllarında denetim çalışmalarında tespit edilen ortak eksikliklerin hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik konularında olduğunu göstermektedir. Ortak eksikliklerin 2017 yılında 2016'ya göre görece iyileşmiş olması denetim kalitesi açısından olumlu bir göstergedir. 2016 yılında tespit edilen iç kontrol (%84) ve kalite kontrol sistemi (%68) eksikliklerinin 2017 yılında ilk 10 eksiklik (2017 yılı ilk 10 eksikliğin en düşüğü %22 ile finansal tablo açıklamalarıdır) içinde olmaması dikkat çekicidir.

İnceleme raporunda muhasebe alanında tespit edilen eksiklikler incelendiğinde çok önemli problemler göze çarpmaktadır. 2017 raporunda belirtilen bu eksiklikler denetim şirketlerinin temel muhasebe alanlarında bile önemli eksikliklerinin olduğunu, karmaşık muhasebe konularında ise bu eksikliklerin önemli yanlışlıklar oluşturabileceği dikkate alınmalıdır.

PCAOB'nin denetim şirketleri üzerinde yaptığı incelemeler başta denetim kalitesi olmak üzere muhasebe literatüründe önemli bir araştırma alanı olmuştur. Bu çalışmaların yapılabilmesindeki en önemli faktörlerden biri de PCAOB incelemelerinin şirket bazında kamuya açıklanmasıdır. Gelecekte KGK incelemelerinin de benzer bir şekilde şirket bazında kamuoyuna açıklanması ülkemizde denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunacak ve bu alanda daha çok ve ayrıntılı araştırma yapma imkânını doğuracaktır.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

Kaynakça

- Abbott, L.J., Gunny, K.A., Zhang, T.C. (2013), When the PCAOB Talks, Who Listens? Evidence from Stakeholder Reaction to GAAP-Deficient PCAOB Inspection Reports of Small Auditors, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(2), 1-31
- Abernathy, J.L., Barnes, M, Stefaniak, C. (2013), Summary of 10 Years of PCAOB Research: What Have We Learned?, *Journal of Accounting Literature*, 32, 30–60
- Carcello, J.V., Hollingsworth, C., Mastroli, S.A. (2011), The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, *Research in Accounting Regulation* 23, 85–96
- Church, B.K., Shefchik, L.B. (2012), PCAOB Inspections and Large Accounting Firms, *Accounting Horizons*, 26(1), 43-63
- DeFonda, M.L., Lennox, C.S. (2011), The Effect of SOX on Small Auditor Exits and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 52, 21–40
- Francis, J. R. (2004), What do We Know About Audit Quality?, *The British Accounting Review*, 36, 345-368
- Kesimli, İ.G., Çalıyurt, K.T. (2018), Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye–ABD Karşılaştırması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018 Özel Sayı, 636-660
- KGK, (2013), KGK 2013 Yılı Faaliyet Raporu
- KGK, (2016), Yıllık İnceleme Raporu 2016
- KGK, (2017), Yıllık İnceleme Raporu 2017
- KGK, (2018), KGK 2018 Yılı Faaliyet Raporu
- Lennox, C., Pittman, J. (2010), Auditing the Auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms, *Journal of Accounting and Economics*, 49, 84–103
- Löhlein, L. (2016), From Peer Review to PCAOB Inspections: Regulating for Audit Quality in the U.S., *Journal of Accounting Literature*, 36, 28–47
- PCAOB, (2018), Staff Preview of 2018 Inspection Observations
- PCAOB, (2017), 2017 PCAOB Annual Report
- SPK, (2010), 2008-2010 dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/854#>
- Şenyiğit, B., Zeytinoğlu, E. (2014), Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması, *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 77, 79-98

