



Denetimin Değeri

KPMG Türkiye

"Geleceğin iş dünyasının
güvence ihtiyacına uygun
denetim modeli üzerine
KPMG görüşleri..."

Ocak 2016

kpmg.com.tr



Denetimin Değeri

Editör

Dr. Burak Koęer

ISBN

978-605-62857-1-4

İstanbul 2016

Tasarım & Uygulama

Tuęsan Vural

Baskı & Cilt

Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti.

© 2016 Tüm yayın hakları Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'ye aittir.
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir; izinsiz çoğaltılamaz ve basılamaz.

KPMG Hakkında

KPMG Türkiye

KPMG Türkiye; KPMG Global'in üye firmasıdır. KPMG Türkiye Denetim, Vergi ve Danışmanlık hizmetlerinde önde gelen bir firma olarak 1982'den beri 900 çalışanıyla İstanbul (merkez ofis), Ankara ve İzmir olmak üzere üç farklı ofiste 2000'in üzerindeki müşterisine hizmet vermektedir.

KPMG'nin amacı bilgiyi müşterilerin, sermaye piyasalarının ve çalışanlarının yararına olacak bir değere dönüştürmektir. Müşterileriyle birlikte beceri, değer ve deneyimlerini kullanarak uzun dönemli sürdürülebilir büyümeyi sağlamak için çalışmakta olan ve aynı zamanda toplumların karşılaştığı birçok zorluğa çözüm bulunması konusunda yardımcı olmaktadır. KPMG Türkiye aynı zamanda İngiltere, ABD, Almanya, Hollanda, Japonya, Rusya, Çin, İtalya, Fransa ve Kore için olan, belli bir alanda uzman global ülke masaları sayesinde ülkelere özel hizmetler sunmaktadır. Sektörlerin odakları Finansal Servisler, Enerji ve Doğal Kaynaklar, Otomotiv ve daha birçok sektörü kapsamaktadır.

KPMG Türkiye'de Denetim Hizmetleri Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. tarafından yürütülmektedir.

KPMG Global

KPMG Global Denetim, Vergi ve Danışmanlık Hizmetleri sunan üye firmalar ağı olarak faaliyet göstermektedir. KPMG üye firmaları 155 ülkede bulunmaktadır ve farklı disiplinlerle toplamda 162.000 çalışana sahiptir. Bu profesyonel iş gücünün kalitesini sürdürmek ve geliştirmek ise KPMG Global'in temel hedefidir.

KPMG çalışanları KPMG'nin değerlerini sahiplenmektedir. Bu değerler KPMG'nin müşterilerle, birbirleriyle ve etrafını çevreleyen dünyayla nasıl bir etkileşim içerisinde olacağını belirlemektedir. Neleri savunduklarını ve işleri nasıl gerçekleştirdiklerini tanımlamaktadır. KPMG, uluslararası sermaye piyasalarının etkili işlev sergilemesine katkıda bulunmaktadır. Piyasaların güvenilirliğini ve sosyal sorumluluğunu güçlendiren reformları desteklemektedir. Ayrıca KPMG benzer reformların, profesyonel alana da uzanması gerektiğine inanmaktadır. KPMG yalnızca üye firmaları ve müşterileri için değil, daha geniş topluluklar için de sürdürülebilir, uzun vadeli ekonomik büyümeyi sağlamak için çalışmaktadır. Faaliyet gösterdiği topluluklarda farklılık yaratan bir tüzel kişilik olmayı amaçlamaktadır.

Denetimin Değeri



Günümüzde ticari hayat daha önce hiç olmadığı kadar hızlı bir biçimde yeniden şekilleniyor. Bilgi teknolojileri, hizmet sektöründen imalat sektörüne kadar bütün şirketlerin iş süreçlerinin baştan aşağıya değişmesine neden oluyor. Bununla birlikte uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte rekabette iç pazar dış pazar ayrımı giderek önemini yitirmeye başlıyor.

İş dünyasında bu hızlı değişim yaşanırken ticari kararları alan kişilerin dayandığı verileri sunan bağımsız denetim mesleği de köklü bir dönüşümden geçiyor. Her şeyden önce denetim görüşüne ulaşmamızı sağlayan analizleri gerçekleştirirken uyguladığımız metodoloji bilgi çağına uygun olarak yeniden şekilleniyor.

Dijital verilerin bozulmaya uğramadan hatasız bir şekilde finansal tablolara yansıtılması, bağımsız denetimin sağladığı güvencenin ön koşulu hâline geldi. Ayrıca şirketlerin sürdürülebilirliği hakkında sağlıklı bir görüş geliştirebilmek, kurumsal iş akışında giderek daha ağırlıklı bir yer almaya başlayan bilgi teknolojilerinin güvenilirliğini de sorgulamayı gerektiriyor. Bununla birlikte denetçiler de bilgi teknolojilerinin sağladığı olanaklar sayesinde daha geniş bir veri setini çok daha kısa sürede inceleyerek, çalışmalarını daha riskli gördükleri alanlara yoğunlaştırabiliyorlar. Tüm bu gelişmeler denetimin geleceğinin bilgi sistemleriyle iç içe olduğunu gösteriyor.

"Geleceğin denetim firmaları farklı alanlarda uzmanlıklara sahip profesyonellerin bir arada çalıştığı denetim ekiplerinden oluşacak. Rutin iş adımları bilgi teknolojilerinin yardımıyla daha etkin bir şekilde gerçekleştirilirken, geniş bir yelpazede yetkinliklere sahip olan denetim ekipleri paydaşlar için daha fazla katma değer yaratabilecekleri konulara daha çok zaman ayırabilecek."

Denetimin teknoloji boyutu yeniden şekillenirken mesleğimizin asli unsuru olan yetişmiş insan kaynağı boyutu da önemli bir değişimden geçiyor. Zira karmaşıklık düzeyi gittikçe artan ticari işlemler, denetim ekibine bilgi teknolojileri, hukuk, vergi, istatistik, aktüerya gibi farklı konularda mesleki yetkinliklere sahip uzmanların katılmasını gerektiriyor. Geleceğin denetim firmaları farklı alanlarda uzmanlıklara sahip profesyonellerin bir arada çalıştığı denetim ekiplerinden oluşacak. Rutin iş adımları bilgi teknolojilerinin yardımıyla daha etkin bir şekilde gerçekleştirilirken, geniş bir yelpazede yetkinliklere sahip olan denetim ekipleri paydaşlar için daha fazla katma değer yaratabilecekleri konulara daha çok zaman ayırabilecek.

Bağımsız denetimin sağladığı güvencenin ticari kararlar için taşıdığı önemin farkındayız ve mesleğimizi bu sorumluluk bilinciyle sürdürüyoruz. Bununla birlikte farkında olduğumuz diğer bir konu da

paydaşlarımızın bizden bu güvenceyi, kararlarına temel teşkil eden diğer alanlarda da sağlamamızı beklemeleridir. Tarihsel verilerin yanı sıra iş modelinin sürdürülebilirliği, risk yönetiminin etkinliği, geleceğe dönük öngörüler, temel performans göstergeleri gibi birçok faktör yatırımcıların kararlarına dayanak oluşturuyor. Denetçiler bu alanlarda da ticari kararların temel aldığı verilerin kalitesine ilişkin güvence vermek konusunda en fazla teknik donanım ve bilgiye sahip olan meslek grubudur.

Bağımsız denetim, bu geniş bilgi seti içinde, özünde tarihsel verilere güvence vermek yatan bugünkü işlevinin yanına başka hangi işlevleri eklemeli? İşte bu soruya vereceğimiz yanıt, denetimin gelecekteki değerini belirleyecektir. Bu nedenle KPMG olarak elimizi taşın altına koyarak mesleğimizin işlevinin ve paydaşlarına sunduğu katma değerini gözden geçirildiği bir entelektüel platform oluşturmak üzere "Denetimin Değeri" konulu yuvarlak masa toplantılarını organize ettik. 2015 yılı boyunca Londra, Johannesburg, Singapur, Toronto ve Frankfurt'ta yatırımcılar, denetim komitesi üyeleri, CFO'lar ve düzenleyici kurum temsilcileriyle birlikte denetim raporlarının geleceğini masaya yatırdık. KPMG Türkiye olarak bu entelektüel platformun kapanış oturumuna dünyanın önemli finans merkezlerinden biri olma iddiası taşıyan İstanbul'da ev sahipliği yapmaktan gurur duyuyoruz.

“Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde yeni Türk Ticaret Kanunu’yla birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’nun oluşturulması denetimin değerine kalite yönünden önemli bir katkı yaptı. Önümüzdeki dönemde denetimin değeri açısından sıra güvence kapsamının ve buna uygun olarak denetim metodolojisinin gözden geçirilmesine geldi.”

Denetim kalitesiyle ilgili olarak son on yıllık dönemde en çok belirleyici olan unsur, kalite kavramının uluslararası alanda standart hâle getirilerek kamu otoritesi tarafından düzenlenmeye ve izlenmeye başlanması oldu. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde yeni Türk Ticaret Kanunu’yla birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’nun oluşturulması denetimin değerine kalite yönünden önemli bir katkı yapmıştır. Önümüzdeki dönemde ise denetimin değeri açısından sıranın güvence kapsamının ve buna uygun olarak denetim metodolojisinin gözden geçirilmesine geldiğini düşünüyoruz.

Mesleğimizin gelecekteki değerini belirleyen temel unsur, paydaşlarımızın denetimin sunduğu ürünlerle ilgili talep ve beklentilerine yanıt verebilme vizyonumuz olacaktır. Bu anlayışla KPMG’nin geleceğini şekillendirirken önceliğimiz, işimizin değerini ve paydaşlarımızın bu konudaki farkındalığını artırmak olacaktır. Bu vizyonu ortaya koymak üzere KPMG Türkiye’nin değerli mensuplarının mesleğimizin geleceğine ilişkin görüşlerini Denetimin Değeri adlı bu kitapta bir araya getirdik. Denetim Hizmeti, Denetim Firması ve Denetimin Paydaşları başlıklı bölümler altında bu üç perspektiften bakarak hazırladığımız makaleleri beğeninize sunuyor, denetimin gelecekteki yönüne ilişkin fikir alışverişlerine katkı sunmasını diliyoruz.

Saygılarımla,

Ferruh Tunç
KPMG Türkiye Başkanı

İçindekiler

KPMG Hakkında	I
Önsöz: Denetimin Değeri <i>Ferruh Tunç</i>	III
Kısaltmalar Listesi	VI
GİRİŞ	
Denetimin Değeri Üzerine Murat Alsan'la Söyleşi <i>Murat Alsan</i>	1
BÖLÜM I: DENETİM HİZMETİ	
Denetim Görüşünün Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer <i>Ismail Ünal ve Ipek Arkaya</i>	11
Bağımsız Denetimin Güven ve Şeffaflık Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Düzenlemeler <i>Nesrin Tuncer ve Özlem Karahan</i>	18
Bilgi Çağında Denetim: Denetimi Baştan Tanımlamak mı Klasik Rolünü Yeniden Keşfetmek mi? <i>Mesut Suiçmez</i>	27
Çözüm Denetimin Kapsama Alanının Genişletilmesi mi?: Faaliyet Raporu ve Kamuyu Aydınlatma Açıklamalarında Bağımsız Denetimin Rolü <i>Gamze Çelik</i>	34
Görünmez Kahraman Bilgi Sistemleri Denetimi <i>Sinem Cantürk</i>	42
Denetimin Kalite Üçgeni: Maliyet ve Fiyatlandırma Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkileri <i>Serkan Ercin ve Berker Köktener</i>	55

BÖLÜM II: DENETİM FİRMASI

Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri <i>Bülent Ak</i>	69
Denetim Mesleğinde İnovasyon: Yeni Nesil Denetim <i>Murat Alsan ve Işıl Topçuoğlu</i>	89
Denetim Faaliyetlerinin Planlanması ve Zamanlaması <i>Alper Güvenç</i>	98
Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat mı Tehdit mi? <i>Ergün Kış</i>	106
Denetim Kalitesi Nedir ve Nasıl Ölçülür? <i>Fikret Selamet ve Çiğdem Atılğan</i>	115
Kalite Perspektifinden Denetimin Değeri: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemleri <i>Erdal Tıkmak, Esmâ Kabak ve Hasan Aktaş</i>	125
Denetimde Kariyer: Bir Okul Olarak Bağımsız Denetim Mesleği <i>Hakan Ölekli</i>	139
Denetimde Mesleki Gelişim <i>Gökhan Atılğan ve Şafak Erdur</i>	144

BÖLÜM III: DENETİMİN PAYDAŞLARI

Kaliteli Bir Denetim Faaliyeti İçin Denetim Komitelerinin Genişleyen Rolü <i>Şirin Soysal</i>	155
Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemeleri: Düzenleyici Kurumlar, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Beklentileri <i>Orhan Akova</i>	169
Zorunluluk Mu, Gereklilik Mi: Kamu Kurumlarında Bağımsız Denetim <i>Hakkı Özgür Sivacı</i>	182

Kısaltmalar Listesi

- AAA:** The American Accounting Association
- AICPA:** The American Institute of Certified Public Accountants
- BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- CISA:** Certified Information System Auditor
- COBIT:** Control Objectives for Information and Related Technologies
- COSO:** Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
- EPDK:** Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- EGAOB:** European Group of Auditors' Oversight Board
- FEI:** Financial Executives International
- KAYİK:** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
- SEC:** US Securities and Exchange Commission
- SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu
- IAA:** The Institute of Internal Auditors
- IAASB:** The International Auditing and Assurance Standards Board
- IESBA:** The International Ethics Standards Board for Accountants
- IFAC:** International Federation of Accountants
- IFIAR:** The International Forum of Independent Audit Regulators
- IMA:** The Institute of Management Accountants
- ISACA:** Information Systems Audit and Control Association
- ISAE:** International Standard on Assurance Engagements
- ISO:** International Standards Organization
- IIRC:** International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi)
- KGK:** Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu
- KAP:** Kamuyu Aydınlatma Platformu
- PCAOB:** Public Company Accounting Oversight Board
- TESMER:** Temel Eğitim ve Staj Merkezi
- TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- UDS:** Uluslararası Denetim Standartları

Murat Alsan'la Denetimin Değeri Üzerine Söyleşı

Performansın objektif ve ölçülebilir verilerle ortaya konması, hesap verebilir bir yönetim anlayışının temelini oluşturur. Hesap verebilirliği sağlamak için elimizdeki başlıca araç ise bağımsız denetim tarafından güvence verilen finansal bilgilerdir. Kurumların nasıl yönetildikleriyle ilgili değerlendirmelerimizi dayandırdığımız bu bilgiler, bağımsız denetimin süzgecinden geçtikleri ölçüde güvenilirlik kazanıyor.

Bu nedenle Denetimin Değeri başlığı altında yürütölen entelektöel tartışmaları, denetimin temel işlevinin değil başka hangi işlevleri üstlenerek daha fazla katma değer yaratabileceğinin sorgulanması olarak değerlendirmeli.

KPMG Denetim Bölümü Başkanı Murat Alsan'ın söyleşimizde paylaştığı düşünceler, bağımsız denetimin katma değerinin artırılmasıyla ilgili olarak bu kitapta yer alan fikirlere ilişkin bir vizyon ortaya koyuyor. Bu vizyon, kurumları en detaylı verilerine kadar inerek inceleyen denetçilerin, sahip oldukları bilgi birikimini başka hangi alanlarda şirket paydaşlarının faydasına sunabileceklerine ilişkin bir değer önerisi aynı zamanda.

Dr. Burak Koçer

Denetimin Değeri, Editör



Denetimin değeri çok ilginç bir proje başlığı. Denetçiler olarak denetim mesleğinin değerini sorguluyorsunuz. Bu ihtiyaç nereden kaynaklanıyor? KPMG'yi bu konuda öncülük yapmaya iten gelişmelerden söz edebilir misiniz?

"Denetim mesleği itibarını kaybediyor mu?" tartışmalarını izliyoruz. Denetçiler olarak biz de piyasadaki bu tartışmanın bir tarafı olmak istedik. Biz bir şirketin denetimini yaparken geniş bir bilgi setine erişim sağlıyoruz. Ama mevcut denetim ve raporlama standartları nedeniyle, okuyucularla bunların tamamını paylaşamıyoruz. Dışarıya transfer ettiğimiz bilginin kapsamı genişledikçe okuyucular için daha fazla değer yaratabilir, denetim hizmetinin değerini daha yüksek bir seviyeye taşıyabiliriz. Şirketleri herkesten daha iyi tanıyabilecek bir konumda olan denetçiler iş dünyası için bugünkünden daha geniş bir alanda katma değer yaratabilirler.

"Şirketleri herkesten daha iyi tanıyabilecek bir konumda olan denetçiler iş dünyası için bugünkünden daha geniş bir alanda katma değer yaratabilirler."

KPMG olarak denetimin değerine yönelik olarak daha çok enformel sohbetlerde yapılan tartışmaları profesyonel bir düzleme çekmek gerektiğini düşündük. Denetim hizmetinin bütün taraflarını bir masa etrafında toplayalım ki gerçekten gelişmeye açık tarafları varsa bunu bu entelektüel tartışmalar içinden bulup çıkaralım ve kendi işimize yansıtalım istedik. KPMG'nin liderliğinde Londra, Johannesburg, Singapur, Toronto ve Frankfurt'ta bu konuda yuvarlak masa toplantıları düzenlendi. Hem bölgenin en büyük borsasına ev sahipliği yapması hem de bir finans merkezi olma iddiasını ortaya koyması nedeniyle, bu toplantılar serisinin son oturumunu İstanbul'da yapma önerimize KPMG International çok sıcak yaklaştı.

Bu kapsamda düzenleyici kuruluş temsilcileri ve şirketlerin yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere denetim mesleğinin önde gelen paydaşlarından oluşan seçkin bir grubun katılımıyla 4 Aralık 2015'te İstanbul toplantısını gerçekleştirdik.

Denetimin değerine yönelen bir tehdit söz konusuysa bunlar global ölçekte genel geçer konulardan mı oluşuyor? Yani Türkiye, Amerika veya Çin'de denetimin değerini etkileyen faktörler aynı mıdır?

İtibar konusu bütün dünyada tartışılıyor. Kültürel farklar da var. Bazı kültürler denetimin değerini anlamaya, ürünlerini kullanmaya daha açık. Ama şunu da eklemem gerekir ki günümüzde küresel olarak kullanılan denetim standartları hemen hemen aynı veya birbirine çok yakın. Dolayısıyla denetimin değerine yönelik bir tartışma açılacaksa konu başlıkları bütün dünyada aynıdır diyebilirim. Nitekim farklı ülkelerde düzenlediğimiz yuvarlak toplantılarında da bunu gözlemledik.

Kamuoyunda denetimin değerinin en çok tartışıldığı dönemler küresel finansal kriz dönemleri oluyor. Sizce denetime krizleri öngörme ve hatta önleme misyonu yüklenmesi haklı ve meşru bir beklenti midir?

Denetçinin kapsamlı bir krizi tahmin etmesi ve önlemesi söz konusu olamaz. Böyle bir rolü de yok. Ama şu tartışılabilir: Denetçi denetlediği şirketin içine düşeceği krizleri öngörebilir mi? Buna ilişkin öngörülerde bulunabilecek bilgilere sahip olabilir pek tabii... Ancak bu noktada da denetçinin, şirketin iş modelinin doğruluğunu, risk yönetiminin kalitesini teyit etmek gibi konularla ilgili bir görevi yok. Başta da belirttiğim gibi burada kamuoyunun beklentisiyle denetçinin görevi arasında bir mesafe olduğunu görüyoruz.

"Denetim mesleğinin icrasıyla ilgili yeniliklere ihtiyaç duyulmakla birlikte mevcut rolünün ekonomiye ve topluma yaptığı katkı çok önemli. Eğer denetim mesleği var olmasaydı, bugün mutlaka yine yaratılırdı."

Denetim hizmetinin bugünkü veriliş şekliyle gelişime en fazla açık olan yönü hangisidir?

Öncelikle belirtmek gerekir ki denetim mesleğinin icrasıyla ilgili yeniliklere ihtiyaç duyulmakla birlikte mevcut rolünün ekonomiye ve topluma yaptığı katkı çok önemli. Eğer denetim mesleği var olmasaydı, bugün mutlaka yine yaratılırdı. Düzenleyici kurumlar, aracı kuruluşlar, sermaye piyasası aktörleri dahil olmak üzere bütün kesimlerin katıldığı ortak konu, denetimin asıl rolünün tartışılacak bir yönü olmadığıdır.

Denetim hizmetinin sağladığı fayda ile kamuoyunun beklentisi arasındaki ciddi bir mesafe var. Denetçiler çalışmalarını tarihi verilerin doğru olup olmadığı üzerine kuruyor. Kamuoyu ise bir şirketin denetlenmesinden şunu anlıyor: Tarihi sayıların yanı sıra, denetlenen şirketin risk yönetim sistemi, iş modeli, faaliyet raporlarında yer alan geleceğe dair finansal ve finansal olmayan bilgiler ve bunun gibi şirketi ilgilendiren bütün bilgiler denetlenmiş ve doğruluğu konusunda teyit verilmiştir. Halbuki denetçi raporu sadece tarihi verilerin doğruluğunu teyit eder.

"Denetim mesleğinin icra edenlerin sahada elde ettiği bilgi ve iç görüler çok değerli. Bugünkü denetim standartları altyapısı nedeniyle bu bilgilerin çok büyük bir bölümü dışarıya transfer olmuyor ama kamuoyu bu bilgileri almak istiyor. Denetimin gelişime açık olan yönünün bu olduğunu düşünüyoruz."

Denetim mesleğinin icra eden arkadaşların sahada elde ettiği bilgi, iç görüler, aslında çok değerli. Bugünkü denetim standartları altyapısı nedeniyle bu bilgilerin çok büyük bir bölümü dışarıya transfer olmuyor ama kamuoyu bu bilgileri almak istiyor.

Biz gelişime açık olan yönünün bu olduğunu düşünüyoruz. Kamuoyunun talep ettiği bilgileri içeren ürünlerin alt yapısının kurulması lazım.

Denetimin gelişime açık diğer bir yönü de teknolojiye değişime adaptasyon. Teknoloji çok hızlı değişiyor ve iş dünyasını şekillendiriyor. Denetçilerin de buna ayak uydurması gerek.

Denetim mesleğinin doğası daha farklı ve geniş bir bilgi seti için güvence vermeye uygun mu? Bu bilgiler neler olabilir? Finansal olmayan konuları da içerebilir mi mesela?

Kesinlikle uygun bence. Tecrübeli denetçiler bu analizleri yapabilir ancak bunların kural setinin belirlenmesi lazım. Bugünkü kapsamın dışındaki unsurlara denetçi görüşü vermek mümkün. İş modeli, risk yönetimi sistemi, geleceğe dair öngörüler, finansal ve finansal olmayan temel performans göstergeleri gibi bir çok kritik bilgi hakkında denetçi

görüşü vermek mümkün. Ancak bunun için denetim çalışmasının ve raporlama çerçevesinin kurallarının belirlenmesi gerek. Böyle bir çerçeve olmadan güvence verilemez. Dolayısıyla denetim metodolojisinin bu yeni bilgi setine uygun olarak geliştirilmesi gerekir.

Denetim mesleğinin doğası olumlu ve olumsuz denetim görüşünün ötesinde farklı bir yaklaşımla güvence vermeye uygun mu?

Evet bu konuda düzenlemeler de yapılıyor. Örneğin 2016'da yürürlüğe girecek olan UDS 701 Bağımsız Denetçi Raporunda Temel Denetim Hususlarının İletişimi buna yönelik bir standart. Bu standarda göre denetim görüşünde kilit denetim konuları başlıklı bir açıklama yer alacak. Örneğin telekomünikasyon sektöründe gelirlerin denetlenmesi zordur ve bir dizi kuralı vardır. Bu durum denetim görüşünde not edilecek ve denetçinin dikkatini çeken konular belirtilecek. Böylece denetim raporlarının standart ifadelerden oluşmasının önüne geçilmesi hedefleniyor.

KPMG İngiltere ofisi UDS 701'i zorunlu hale gelmeden uygulamaya başlayarak Rolls Royce için hazırladığı denetim raporuyla ödül aldı. Bu raporda önemlilik ölçütünün nasıl belirlendiği grafik anlatımla okuyuculara sunulmuştu. Bunun gibi açıklayıcı anlatım yöntemleriyle denetim görüşünün okuyucular için daha fazla fayda yaratması hedefleniyor.

Denetim raporlarının yaratabileceği ek katma değerlerden biri de artık günümüzde bütün sektörlerde ve mesleklerde hakim olan bilgi sistemleriyle ilgili. Çok değerli bilgiler içeren bilgi sistemleri denetimi sonuçlarının belli bir metodoloji çerçevesinde kamuoyunun faydasına sunulmasında yarar var.

Güvence kapsamının genişletilmesi belli riskleri de beraberinde getirebilir mi? Örneğin yeterince test edilmemiş bir metodolojiyle denetim kapsamının genişletilmesi bir itibar tehlikesi yaratabilir mi?

Okuyucunun yorumlayamayacağı bilgilerin verilmemesi gerekir. Bunun standartları belirlenmeli. Örneğin bir telekomünikasyon şirketinde altyapıda güvenlikle ilgili eksiklikler tespit edilmesi veya bankaların ATM altyapısıyla ilgili geliştirme ihtiyaçlarının belirlenmesi mümkündür. Ancak okuyucu bunların etkisini doğru değerlendiremeyebilir ve birileri bu bilgileri gereksiz bir risk algısı yaratarak suiistimal edebilir. Bu nedenle bu bilgilerin açıklanması konusunda test edilmiş bir metodolojiye ihtiyaç var.

Cevaplarınızda bilgi sistemleri denetimine özel bir önem verdiğiniz görülmüyor. Sonuç olarak bilgi çağında yaşadığımız büyük çaplı değişim denetimin değeri açısından bir fırsat mı yoksa tehdit olarak mı görülmeli?

Eskiden sahada yapılan denetim çalışmaları ağırlıklı olarak örnekleme modelleri kullanılarak yapılan çalışmalardı. Halbuki bugün bilgi teknolojileri sayesinde örneklem almaya gerek kalmıyor. Bütün popülasyon birkaç dakika içinde analiz edilebiliyor. Ayrıca daha önce ortaya çıkarması güç olan bazı riskler bugün kolaylıkla belirlenebiliyor. Örneğin bilgi teknolojilerinin yardımıyla denetlenen şirketin işinin doğasına uygun olarak beklenen ve beklenmeyen muhasebe işlemleri çok hızlı bir şekilde tespit edebilir ve çalışmanızı buna uygun şekilde yoğunlaştırabilirsiniz. Yani denetimi veriden hareketle planlayabiliyorsunuz. Bu yaklaşımı veriye dayalı risk değerlendirmesi (data driven risk assesment) olarak tanımlıyoruz. Bu yaklaşım, sonuç odaklı, verimli ve etkili bir denetim hizmeti verilmesini sağlıyor.

Bilgi teknolojilerinin denetime etkisi bunlarla da sınırlı değil tabi. Yakın gelecekte bilgi teknolojilerinin denetim süreçlerine entegre edilmesiyle, denetçi sayısı azalacak, ekibe teknolojiye daha fazla hakim olan insanlar katılacak. Denetim hizmeti mesleki muhakeme yetkinliğine sahip az sayıda üyeden oluşan ekiplerce verilecek. Bugün bile bizim yaklaşık 600 kişilik denetim ekibimizde 60 civarı bilgi sistemleri uzmanı var. Bu dönüşüm sanayide de söz konusu. Bilgi teknolojilerine hâkim yöneticiler orada da tercih ediliyor. Ayrıca bunların hem muhasebeden hem hukuktan anlaması hem de yapılan işi bilmesi bekleniyor. Biz de KPMG olarak çok ciddi bir şekilde bu transformasyonu yaşıyoruz.

Sonuç olarak bilgi çağındaki dönüşümü denetimin üreteceği değeri artıracığı için bir fırsat olarak görüyoruz.

Denetimin değerini korumak ve artırmak açısından temel konu, ilgilendiği verilerin niteliği mi yoksa ortaya koyduğu ürünün kalitesi mi?

Enron'dan başlamak üzere bazı skandallar, mesleğin itibarını sarsacak vakalar yaşandığı doğru. Biz bu skandalları bir uçak kazası gibi değerlendirmek gerektiğini düşünüyoruz. Nasıl ki uçak kazaları havacılığın faydasını sorgulamamıza neden olmuyorsa muhasebe skandalları da denetim mesleğinin değeri açısından bir gösterge oluşturamaz bence. Özellikle 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandallarından bu yana, denetimde kaliteyi artırma konusunda çok yol alındığını da belirtmek gerekir. Son zamanlarda IFIAR gibi küresel düzenleyici kurumlar denetimin kalite performans göstergelerini yayınladı. Artık denetimin kalite standartları hayli analiz edildi ve çalışıldı. Tabi ki burada da alınacak yol var.

"Denetimin değerini artırmak için gelişim ihtiyacı daha çok, şu anda ilgilenilmeyen bazı veri setlerinin de kapsama girmesi alanında ortaya çıkıyor."

Ama denetimin değerini artırmak için gelişim ihtiyacı daha çok, şu anda ilgilenilmeyen bazı veri setlerinin de kapsama girmesi alanında ortaya çıkıyor. Yani sorunuzun cevabı her ikisi de: Hem daha kaliteli bir denetim ürünü ortaya çıkmalı hem de farklı veri setleri denetim kapsamına alınabilmeli.

Türkiye'deki ve Batı'daki denetim firmalarının yasal statüsünü karşılaştırdığınızda ne gibi farklar görüyorsunuz? Bu farklar mesleğin gelişimini nasıl etkiliyor?

Bu konuda çok ciddi farklar var. Ana uyumsuzluk Batı'daki LLP (sınırlı sorumlu ortaklık) yapısının bizde olmaması. Denetim firmalarının anonim şirket olarak kurulmasının uygun bir hukuki yapı olmadığını düşünüyoruz. Anonim şirket bir sermaye şirkettir. Oysa biz meslek erbabıyız. Örneğin bir meslek erbabının hisseleri, eğer o da meslek erbabı değilse çocuğuna intikal edemez.

Anonim şirket yapısının denetim firmaları için uygun olmamasının diğer bir nedeni de sorumluluk konusu. Meslek mensupları hatalarından bireysel olarak sorumludur. Ancak anonim şirket olarak kurulan bir denetim firmasında bir meslek erbabının hatasında yönetim kurulu üyeleri de sorumlu oluyor.



Denetimin kalitesini en çok etkileyen koşulları içsel ve dışsal unsurlar hangileridir?

İçsel faktörler deyince denetim hizmetinin şirket içindeki akışını düşünebiliriz. Bu, müşteri kabulünden çalışanların eğitimine kadar geniş bir konu yelpazesini içerir.

Dışsal unsurlar olarak ise düzenleyici kurumları, kamuoyunu ve müşterileri düşünmek gerekir. Bunlar da tabi denetimin kalitesini belirleme açısından son derece önemli. Mesleki düzenlemeler Enron olayının yaşandığı döneme göre çok daha farklı. Artık çok sıkı bir denetim söz konusu. Eskiden denetim firmalarını meslek örgütleri denetlerdi. Bu durum Enron'la birlikte değişti. Amerika'da Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetimi Kurulu PCAOB kuruldu. Bu yapı oldukça faydalı oldu ve farklı ülkelerde benimsendi. Bizde de Kamu Gözetimi Kurumu kuruldu. Denetim firmaları artık meslek örgütlerince değil gözetim otoriteleri tarafından denetleniyor. Gözetim otoriteleri de uluslararası alanda örgütlendi. Bir bölgede ortaya çıkan gelişme alanları küresel olarak takip ediliyor. Dolayısıyla dışsal faktörlerin, özellikle de kamu gözetiminin denetim kalitesini artırmak konusunda çok ciddi bir katkısı olduğu söylenebilir.

"Rotasyonun bağımsızlık zedelenmesine karşı bir etkili bir çözüm olduğu görüşü tartışmalı bir konu. Burada rotasyon derken zorunlu denetim firması değişikliğinden söz ediyorum. Bu görüş bazı ülkelerde kabul görüyor bazı ülkelerde ise benimsenmiyor."

Mesleğin adının da vurguladığı gibi "bağımsız" denetimin değerini oluşturan temel unsurların başında "bağımsızlığın" geldiğini iddia etmek yanlış olmaz sanırım. Rotasyon bağımsızlığın zedelenmesi tehlikesine karşı etkili ve doğru bir cevap oldu mu? Daha etkili bir düzenleme için neler yapılabilir?

Rotasyonun bağımsızlık zedelenmesine karşı bir etkili bir çözüm olduğu görüşü tartışılan bir konu. Burada rotasyon derken zorunlu denetim firması değişikliğinden söz ediyorum. Bu görüş bazı ülkelerde kabul görüyor bazı ülkelerde ise benimsenmiyor. Örneğin bu ABD'de ve Kanada'da kabul görmemiş bir düşüncedir. AB'de ise kabul edilmiştir. Türkiye de zorunlu denetim firması rotasyonu yapan ülkelerden biridir.

Ancak Türkiye ve AB'deki uygulamada bazı farklar görüyoruz. Örneğin AB'de rotasyon uygulamasında halka açık bir ihale yapmak koşuluyla 20 yıl aynı denetçiyle çalışmaya izin veriliyor. Bu süre Türkiye'de 7 yıl.

Rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisini tüm yönleriyle birlikte değerlendirmeliyiz. Örneğin ilk denetim denen bir olgu vardır. En zor denetim çalışması bir şirketi ilk kez denetlediğinizde yaptığınız çalışmadır. Öğrenme süreci nedeniyle normalde harcamanız gereken süreden yaklaşık %30 daha fazla süre harcarsınız. Rotasyon sonucunda her yıl başka bir grup şirketin ilk denetimi gerçekleştiriliyor. Bu da etkinliği olumsuz yönde etkiliyor.

Daha çok fayda sağlayan bir denetim hizmeti için denetimin sağladığı güvence kapsamının genişletilmesini tartışıyoruz. Sizce bu genişleme denetim firmalarının insan kaynakları stratejisinde de bir değişimi gerektiriyor mu?

Evet, denetim ekibinde aktüerya, istatistik, vergi, hukuk gibi farklı alanlarda yeteneklere sahip uzmanlara yoğun bir şekilde ihtiyaç duyuluyor. Bütün bunlara ek olarak hangi alanda uzmanlığa sahip olursa olsun artık herkesin bilgi teknolojilerine daha fazla hakim olması gerekiyor.

Denetçilerin aldığı mesleki eğitimi içerik yönünden değerlendirirseniz 10 üzerinden kaç puan verirdiniz? Denetçilerin aldığı eğitim, kendilerini sürekli güncel tutmaları ve çağın gerektirdiği becerilere sahip olmaya devam etmeleri için yeterli bir içeriğe sahip mi? Her denetçinin mutlaka kendini geliştirmesi gereken ancak henüz zorunlu bir ortak eğitim konusu niteliği kazanmamış olan konular var mı?

KGK ve TÜRMOB'un bir eğitim ve lisanslama süreci var. Denetçiler TÜRMOB'da üç yıl staj yapıyorlar sonra da SMMM olmak için yetkinlik sınavından geçiyorlar. Ardından da KGK'nın yaptığı sınavları başarıyla tamamlayarak denetçi olabiliyorlar. Ben bu süreci altyapı eğitimi olarak doğru ve yeterli buluyorum. 8 - 9 puan verirdim. Yalnız bunu üniversitenin birinci sınıfı gibi düşünmek gerek. Burada genel muhasebe, vergi, hukuk gibi altyapı dersleri ağırlıklı.

Bu eğitimin üzerine bir de denetim metodolojisinin öğretilmesi gerekiyor. Bunun üzerine de denetçilerin farklı alanlarda uzmanlaşmaya dönük eğitimler almaları gerekiyor. Bankaları, sigorta şirketlerini veya teknoloji şirketlerini

denetleyecek arkadaşların ayrı ayrı uzmanlaşması gerekir. Biz bu alanlarda çalışacak arkadaşlara farklı eğitimler veriyoruz. Uzmanlaşma eğitimlerinin amacı veriye dayalı risk değerlendirmesi yapabilmelerini sağlamak.

"KGK'nın kurulmasıyla başlayan çalışmalar belli bir zaman dilimi içinde Türkiye'deki denetim kalitesini yukarı yükselterek denetimin değerine kalite tarafından çok önemli bir katkı yapacaktır."

Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) kurulmasından itibaren denetimin değerinin artırılmasına yönelik adımlar atıldığını söyleyebilir miyiz?

KGK çok önemli bir boşluğu doldurdu. Böyle bir boşluk vardı. Denetim mesleğinin tanımı yapıldı. Düzenleyici kuruluşların denetim alanındaki yetkileri açısından çok başlılık sona erdi. Denetim kalitesinin gözetimine ilişkin konular düzenlenmiş oldu. Uluslararası standartların yayınlanması konusundaki sorumluluklar netleşti.

KGK kurulduktan sonra ilk iş olarak önce denetçileri, sonra denetim firmalarını lisansladı arkasından da diğer bir asli görevi olan gözetime başladı. Bu çalışmalar belli bir zaman dilimi içinde Türkiye'deki denetim kalitesini yukarı yükselterek denetimin değerine kalite tarafından çok önemli bir katkı yapacaktır.

Denetimin “hammaddesi” olan bilgilerin üretilmesinden sorumlu olan CFO’lar denetimin kalitesine nasıl katkı yapabilir? Denetimin değerinin gelişmesine katkıda bulunabilecek bir CFO profilinden söz etmek mümkün mü?

Bazı bilgiler denetim kapsamında değil. CFO’nun bu açıdan yapabileceği bir şey yok. Ancak CFO’lar şu haliyle yapılan denetim çalışmasının kalitesinin artırılmasına katkı yapabilir tabi. İşbirliğine açık, dürüst, denetimin değerini anlamış, belli düzeyde bir kalite beklentisi olan kişilerle çalışmak denetçiler için bir avantaj. Denetimi akşam yattığında rahat uyumasını sağlayan bir hizmet olarak gören ve uygulayan bir CFO profili denetimin değerine de katkı yapıyor.

Denetim Komiteleri bağımsızlığın güvence altına alınması konusunda istenen katkıyı sağladı mı? Denetim Komitelerinin denetimin kalitesini güvence altına almak açısından etkili ve yapıcı bir rol almaya başladıklarını düşünebilir miyiz?

Denetim komiteleri ülkemizde az sayıda şirkette bulunuyor. Belli uzmanlıklara sahip doğru kişilerden oluşan bir denetim komitesinin mutlaka işlevsel olduğunu söyleyebiliriz. Komite, şirket yönetimiyle bağımsız denetçi arasında denetim kalitesini gözeten bir unsurdur. Ancak sadece bankalarda ve halka açık şirketlerde var. Daha da yaygınlaşması gerekir.

Ayrıca denetim komitesi üyelerinin bu rolün gerektirdiği bilgilerle donatılmaları gerekir. Bir sekreteryası olmalı ve alt kadrosu olmalı. Sadece üç ayda bir yapılan toplantılarla sağlayacağı katkı sınırlı olacaktır. Ancak bu şekilde doğru yapılmış denetim komitelerinin bağımsızlığa çok ciddi katkı yapan bir mekanizma olduğu anlaşıldı.

KPMG olarak 16 Aralık 2015’te Denetim Komitesi Enstitüsü’nün kuruluşunu gerçekleştireceğiz. Burada denetim komitesi üyelerinin donanımına katkı sunmayı ve aralarındaki iletişimi artırmayı amaçlıyoruz. Bu çalışmalarla denetim komitesinin denetim kalitesine olan katkısını üst düzeye taşımak mümkün olabilir.

Söyleşimizin başında denetimin değerinin KPMG liderliğinde masaya yatırıldığı toplantılardan söz ettiniz. Bu toplantılardan çıkan ortak mesajları kısaca özetleyebilir misiniz?

Bu toplantılarda mesleğimizi gözden geçirirken ortaya çıkan temel sonuç, denetimin klasik rolünün, yani tarihsel verilere güvence verme rolünün son derece önemli olduğunun tartışmasız bir şekilde kabul edilmesidir.

Ancak denetimin iş dünyasındaki değişime ayak uydurabilmesi için yapılması gereken şeyler de var. Bunun için de kamunun, iş dünyasının ve profesyonellerin yönlendirmesine ihtiyaç var. Şirketleri kapsamlı bir şekilde analiz eden denetçiler iş dünyası için bugünkünden daha fazla değer yaratabilir. KPMG’nin Denetimin Değeri başlıklı yuvarlak masa toplantıları bu katma değer hangi konuları içerebileceğinin açık bir şekilde tartışıldığı bir platform sağladı. Burada denetim mesleğiyle ilgili farklı kesimlerin katılımıyla yaratılan bilgilerin mesleğimizin geleceğinin şekillenmesinde etkili olacağını düşünüyorum.

Denetimin Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer



İsmail Ünal
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Bağımsız denetimin sağladığı katma değeri iş dünyasındaki gelişmelerin dışında değerlendirmek mümkün değildir. Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler ve bu gelişmelerin tetiklediği rekabet artışının uluslararası boyuta taşınması sonucunda işletmelerin finansal durumuna ilişkin güvenilir bilginin önemi daha da artmıştır. Finansal bilginin yatırımcılara doğru ve güvenilir şekilde aktarılması ise işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile sağlanmaktadır.



İpek Arkaya
Direktör,
Denetim Bölümü

Küreselleşmenin şekillendirdiği günümüz iş dünyasında finansal aktörler açısından en dikkat çekici konu yatırımcıların çeşitlenmesi olmuş; yatırım bankaları, emeklilik fonları ve girişim sermayesi fonları gibi kurumsal yatırımcılar sermaye piyasalarında giderek daha fazla ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin doğal sonucu olarak yatırımcıların şirketler üzerinde etkisi artarken yöneticilerin güçleri sınırlanmaya başlamıştır. Buna karşın, güçlenen yatırımcıların uzun vadeli hedeflerden çok, kısa vadeli sonuçlar talep etmesi nedeniyle uzun süreli ilişkiler ve ittifaklara dayalı iş kültürü, yerini kısa vadeli kazanç odaklı bakış açısına bırakmıştır. ABD’de 1970’lerin başında 40 aydan fazla olan hisse senedini ortalama elde tutma süresinin 2000’li yıllarda dört ayın altına inmiş olması bu durumun doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. TÜYİD tarafından hazırlanan Borsa Trendleri Raporu Türkiye’de de benzer bir durumun söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır.¹Rapora göre 1990’lı yıllarda yaklaşık 35 gün olan yatırımcıların hisse senetlerini elde tutma süresi 2000’li yıllarda 20 günlere kadar düşmüştür.²

Sürdürülebilir Bağımsız Denetimin Rekabet Gücüne Katkısı

Kısa sürede büyük kazançlar elde etmeye odaklanan iş kültürü, şirketlerin sürekli göz önünde olma çabasıyla yönetilmelerine neden olmuştur. Bu ortamda finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticilerin, muhasebe verilerini kasıtlı ya da kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarları doğrultusunda şekillendirme eğilimi artmıştır.²Bu dejenerasyonun su yüzüne çıkması ise özellikle 2000’li yılların başında yaşanan Enron ve WorldCom olayı gibi muhasebe skandallarıyla olmuştur. Bu gelişmeler bütün dünyada dikkatleri finansal tabloların güvenilirliği konusuna çevirmiştir. Amerika’nın en büyük dördüncü yatırım bankası olan Lehman Brothers’ın 639 milyar dolar varlık ve 619 milyar dolar borç tutarı ile 2008 yılında tarihin en büyük iflas davasına konu olması ise daha önce Enron ve WorldCom gibi devlerin çöküşüyle ortaya çıkan finansal tablolara güven sorununun sona ermediğini göstermiştir. Şirket skandallarının küresel ekonomik istikrar üzerindeki yıkıcı etkileri, bağımsız denetimin önemini daha öncelikli bir gündem maddesi hâline getirmiştir.

“Artan rekabetin getirdiği yüksek kazanç baskısı ancak bağımsız denetime olan güvenle dengelenebilir.”

Zira artan rekabetin getirdiği yüksek kazanç baskısı ancak bağımsız denetime olan güvenle dengelenebilir. Bu doğrultuda uluslararası rekabetin giderek yoğunlaştığı iş dünyasında yatırımcı ve diğer paydaşlara en yüksek

düzeyde güven sağlayan ülkeler küresel piyasalarda kendilerini ayırtarak ön plana çıkmaktadır.

Bağımsız Denetimin Sağladığı Katma Değer

Günümüzde denetim hizmetinden faydalanan paydaşlar denetimin katma değerini daha net görmek istemektedir. Denetimin sağladığı katma değer, sadece olumlu veya olumsuz görüş vermekten ibaret olarak algılanmamalıdır. Finansal tablolar hakkında makul güvence verecek şekilde planlanan ve gerçekleştirilen denetim, sadece bir görüş sağlamanın ötesinde, şirketin kontrol sistemleri, bilgi teknolojileri altyapısı ve süreçleri hakkında bulgular ortaya koyarak yönetim ve denetim kurullarına şirket hakkında kapsamlı bir check-up bilgisi sunabilmektedir. Böylece iş süreçlerinin iyileştirilmesi için öneriler geliştirirken şirketin sürekliliğini etkileyen riskleri de yönetim ve denetim kurulunun dikkatine getirmektedir.

Kamuyu Aydınlatma Sürecinin Bir Bileşeni Olarak Bağımsız Denetim

Bağımsız denetimin temel sorumluluğu, uluslararası kabul görmüş standartlara göre hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, belirlenen kriterlere uygunluğu ve doğruluğu konusunda yatırımcılara ve diğer paydaşlara makul güvence sağlamaktır. Tek bir işlem veya faaliyetten ibaret olmayan, aksine bir işlemler zinciriyle ifade edilebilecek olan bağımsız denetim süreci finansal tabloların güvenilirlik düzeyini artırmaktadır.³Bağımsız denetim, sadece bu temel sorumluluğuyla dâhi şirketlere katma değer sağlamaktadır.

Bağımsız denetim ihtiyacını tetikleyen etkenlere bakıldığında bilginin doğruluğu sıkça ele alınan bir konudur. Elde edilecek sonuçları etkileyecek olması

nedeniyle, karar alma sürecinde girdi olarak kullanılacak olan bilginin doğruluğu büyük önem arz etmektedir. Paydaşların şirket ile ilgili kararlarında girdi olarak kullandıkları temel bilgi kaynağı şirketin finansal raporlarıdır. Şirket kayıtlarını inceleme iznine, bunun için gerekli tecrübe ve yetkinliğe sahip olan ve şirketle aralarında bir istihdam ilişkisi bulunmayan denetçiler, bu temel bilgi kaynağının gardiyanlarıdır.

“Şirket kayıtlarını inceleme iznine, bunun için gerekli tecrübe ve yetkinliğe sahip olan ve şirketle aralarında bir istihdam ilişkisi bulunmayan denetçiler, bu temel bilgi kaynağının gardiyanlarıdır.”

Denetim raporu, bağımsız denetim sürecinde yapılan işlemler hakkında bilgi sağlarken, finansal tablolar üzerine verilen görüşün gerçekte ne anlam ifade ettiğini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Böylece, şirket tarafından duyurulan finansal bilgilerin doğruluğuna olan güven artmakta, şirket yatırımcılar ve diğer paydaşların gözünde güven kazanmaktadır.

Amerikan sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşu SEC yönetim kurulu başkanının denetim, finansal raporlama ve kurumsal yönetim konularındaki baş danışmanı Lynn E. Turner, Amerika’daki iki yetişkinden birinin tasarruflarını menkul kıymet piyasalarında hisse senedi veya yatırım fonu olarak değerlendirdiğini ve bu yatırımlarla Amerika ve dünya genelinde şirketlere trilyonlarca dolar sermaye kazandırdığını belirtmiştir. Bu sermayenin ancak kamu güveniyle sağlanabileceğini

ifade eden Turner, kamu güveninin de finansal verilerin güvenilirliğine bağlı olduğunu vurguluyor.⁴ Finansal verilerin güvenilirliği ise bağımsız denetçilerin finansal tablolar üzerindeki incelemesi ile mümkündür.

Bağımsız denetim kamuyu aydınlatma ihtiyacına, sermaye piyasaları da kamuyu aydınlatmanın yeterlilik düzeyine bağlı olarak gelişebilir. Dolayısıyla bağımsız denetimin etkin işleyen sermaye piyasalarının varlığı için vazgeçilmez bir mekanizma olması nedeniyle, denetim sürecinden geçmiş bilgi de kolayca nakde dönüşebilir bir “kamusal mal” haline gelmiştir. Buna göre, bağımsız denetim, her şeyden önce kamu hizmeti niteliğinde yürütülen bir meslektir. Doğru ve yeterli bilginin piyasa aktörlerinin kullanımına zamanında sunulmasının giderek artan önemi bağımsız denetimi de aynı derecede önemli kılmakta, bağımsız denetçinin sosyal sorumluluğu da bu nedenle artmaktadır. Bağımsız denetim sonucu kamuyu sağlıklı bir şekilde aydınlatmış olan şirket, kamu ve yatırımcı güvenini sağlayarak ihtiyacı olan kaynaklara daha hızlı ve ucuz bir şekilde ulaşabilmektedir.

Sağlıklı Bir Kurumsal Yönetim Yapısının Temel Unsuru Olarak Bağımsız Denetim

Yatırım kararları için gerekli olan finansal tablo ve raporların standardize edilmesi ve bağımsız denetimden geçirilerek kalite açısından güvenilir kılınması, kamuyu aydınlatma sürecinin önemli bir bileşenidir. Bu sürecin etkin bir şekilde işlemesi için işletmelerin sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısı kurmalarına ihtiyaç vardır.

Sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısı ise kaliteli finansal tablolar, doğru muhasebe politikaları seçimi, iç ve dış denetimde

bağımsızlık ve objektiflik, gözetim görevini layıkıyla yerine getiren denetim komiteleri ve risklerin sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesine imkan tanıyan iç kontrol sistemleri ile mümkündür.

Bu kapsamda, sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısının kaçınılmaz unsuru olan finansal raporlamada etkinliğin sağlanması bağımsız denetimin kalitesiyle yakından ilişkilidir. Nitekim bağımsız denetim, finansal bilgilerin doğruluğunu kamu yararına tasdikleme ve muhasebe standartları konusunda yanlış uygulamaları önleme işlevleriyle kurumsal yönetim sisteminin etkin işleyişinde kilit rol oynamaktadır. Bağımsız denetim, kamuya açıklanan mali tablolara şartlı veya olumsuz görüş verilme ihtimaline karşı, işletme yönetiminin muhasebe standartlarını daha basiretli bir şekilde uygulamasını teşvik ederek kaliteli finansal tablo üretimine önemli bir katkı sunar.

Ayrıca bağımsız denetim sürecinde elde edilen bulguların işletmenin denetim ve gözetiminden sorumlu birimleriyle paylaşılması, söz konusu birimlerin görevlerini daha sağlıklı ifa etmelerine ve işletmenin finansal raporlama sisteminde oluşması muhtemel hataların önüne geçilmesine yardımcı olmaktadır.

Bağımsız Denetimin İş Süreçleri ve Bilgi Sistemleri Alt Yapısına Katkısı

Şirketlerin finansal bilgilerine ilişkin makul güvence sağlamanın yanı sıra, bağımsız denetimin işletmelere diğer bir katkısı da iş süreçlerinin iyileştirilmesidir. Bağımsız denetçiler tarafından yapılan iş süreçleri analizi, organizasyonun tüm alt birim ve iş akışlarının irdelenmesini içermektedir. Böylece finansal raporlamayı oluşturan iş süreçleriyle ilgili denetim, şirket içindeki operasyonel faaliyetlerin kontrol edilmesini sağlayarak süreçlerin

geliştirilmesi veya yenilenmesi için gerekli analiz ve verileri oluşturur.⁵

Bu çerçevede denetçilerin getirdiği eleştirel yaklaşım, finansal raporların yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek, bunun ötesinde şirket içinde faaliyet sonuçlarını da etkileyecek başka aksaklıklara da neden olabilecek veya işletmenin sürekliliğini olumsuz yönde etkileyebilecek süreçlerin tespit edilmesini sağlar.

Bağımsız denetimin iş süreçlerine katkısından söz ederken üzerinde önemle durulması gereken konuların başında bilgi sistemleri altyapısının denetlenmesi gelir. Özellikle son dönemde hız kazanan teknolojik gelişmeler şirketlerin finansal bilgi sistemlerinde yapısal değişikliklere neden olmuştur. Etkin kaynak kullanımıyla paydaşları için daha fazla değer yaratmayı hedefleyen şirketlerin teknoloji yatırımlarına giderek daha çok ağırlık vermesi nedeniyle, teknoloji kaynaklı aksaklıkların oluşturduğu riskin düzeyi artmaktadır. Bu nedenle, eksiksiz bir denetim faaliyetinden söz edebilmek için artık bilgi sistemleri altyapısıyla ilgili iş süreçlerinden kaynaklı risklerin de tespit edilip izlenmesi gerekmektedir. Bu da bilgi sistemleri altyapısının denetlenmesiyle mümkündür.

Bilgi sistemleri altyapısının denetiminde finansal ve operasyonel riskler sisteme bağlı kontrol ve süreçlerin incelenmesiyle azaltılabilmekte, şirketin finansal durumunun raporlanmasında kullanılan verilerin tamlığı ve doğruluğu teyit edilebilmekte ve bu yolla kontrol edilen operasyonel süreç ve kontrollere ilişkin güvence sunulabilmektedir. Ayrıca, bağımsız denetim sürecinde bilgi sistemlerinin de inceleniyor olması sistemin risklerinin ve gelişim alanlarının da ortaya çıkarılmasını sağlayarak güvence ortamını pekiştirmektedir.

Şirkete Aktarılan Bilgi Birikimi Açısından Bağımsız Denetim

Enron ve WorldCom gibi muhasebe skandalları sonrasında radikal olarak değişen denetim metodolojisi; risk bazlı yaklaşımın öne çıktığı, işletmenin süreçleri ve bu süreçlere ait risklerin ele alındığı analizleri de içermeye başlamıştır. Denetim metodolojisindeki bu gelişim, denetçilerin daha kapsamlı bir bilgi birikimine sahip olmasını sağlamıştır. Bu birikim doğal olarak bağımsız denetim sürecinde şirket yöneticilerine de aktarılmaktadır.

Dünyanın en büyük holdinglerinden Berkshire Hathaway'in sahibi Warren Buffet, 2001 yılında şirket ortaklarına gönderdiği bir mektupta, kriz ortamlarını işaret ederek, "Sadece gelgitler çekildiğinde kimin çıplak yüzdüğünü anlayabilirsiniz." demiştir.

"Bağımsız denetimin işletmeye kattığı bilgi birikimi sayesinde, gelgitler çekildiğinde çıplak yakalanma riskiyle baş etmenin yolları bulunabilmektedir."

Yakın zamanda gelişen teknoloji sonrasında denetim metodolojilerinde kullanılan otomatize denetim araçlarıyla beraber yeni bir denetim sürecinin başladığı söylenebilir. Klasik örnek seçme yöntemlerinin ötesinde, büyük veri (big data) olarak da tanımlanan, denetimi gerçekleştirilecek olan tüm verilerin gelişen teknoloji sonrasında kullanılan yeni otomatize yöntemlerle denetlenmesi sonrasında işletmelerin denetimden elde edeceği somut faydalar, bir adım daha öteye geçecektir. Hemen hemen tüm yeni otomatize denetim yöntemlerini destekleyen SAP ve Oracle

gibi ERP yazılımı üreten firmaların GRC (Governance, Risk and Compliance) ürünlerinin yanı sıra, işletmenin teknolojik altyapısı, iş süreçleri ve denetim fonksiyonunun ihtiyaçlarına göre K-Trace, Idea, KOLA, Approva, ACL, CSI ve Oversight gibi pek çok uygulama ve türevleri de kullanılabilmektedir.

Örneğin K-Trace ile yapılan sorgulamalar, kapanış tarihinden sonra atılan geriye dönük kayıtlar hakkında işletme yönetimine önemli bilgiler sağlamaktadır. Ayrıca denetim sürecinde uzman kullanımının artması ile şirket yönetiminin hâlihazırda etkin işlediğini varsaydığı bilgi teknolojileri ve hukuk gibi uzmanlık gerektiren alanlarda da güncel kıyaslamalara (benchmark) dayalı kritik geri bildirimler sağlanabilmektedir.

Olumlu veya Olumsuz Denetim Görüşünün Ötesi

Günümüzde finansal raporlar, şirketlerin dünyanın en büyük pazarlarıyla iletişimini geliştirmek ve yatırımcıların sermaye tahsisi kararlarına katkıda bulunmak suretiyle ekonomik sistemi şekillendiren temel bir araç hâline gelmiştir. Bu nedenle özellikle sermayenin daha da kısıtlandığı bir küresel ekonomik kriz dönemine girilmesi, finansal raporlamanın rolünü ve geleceğini yeniden tartışmaya açmıştır. Günümüzde yöneticiler, makul bir maliyetle sermayeye ulaşabilmek ve şirketin itibarını güçlendirmek amacıyla piyasaya kendi hikâyelerini inandırıcı bir şekilde anlatmak ve şirketin gelecekteki performansına ilişkin öngörülerde bulunmak durumundalar.

Mevcut raporlama uygulamalarında ise iş stratejileri ve performans beklentileri konusunda daha detaylı bilgi sunmak yerine, daha çok geçmişe dönük finansal performansın değerlendirilmesini sağlayarak fayda yaratmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle

muhasabe profesyonelleri, önde gelen şirketlerin yöneticileri, yatırımcılar ve düzenleyici kuruluşlar başta olmak üzere tüm paydaşlar iş performansının nasıl daha etkin bir şekilde raporlanabileceği konusunda fikir üretmeye başladılar. Bu çalışmalar, finansal raporlamada yatırım kararlarına etki etmeyen bilgilerin ötesine geçerek şirketin performansı ile daha yakından ilgili dipnot açıklamaları hazırlamak ve bunları daha uygun bir iş performansı raporu formatıyla birleştirmek yönünde gelişmektedir. Amaç, iş performansı hakkında daha gelişmiş bir bilgilendirme sunabilmek için geleneksel raporlara, kritik iş performansı verilerini ve yönetim raporunu da dâhil ederek, yatırımcıların şirketin geleceği hakkında bilinçli yargılarda bulunmasını sağlamaktır.

"Denetim raporlarının ana kullanıcıları olan yatırımcıların da ötesinde daha geniş bir menfaat grubuna hitap edecek şekilde gözden geçirilmesi ve denetim görüşünün kapsamı genişletilerek risk yönetimi ve kurumsal yönetimin etkinliği gibi konuları da içermesi gündemde."

Denetçilerin ve denetim raporunun yatırımcı ve diğer paydaşlara neler söylemesi gerektiğine karar vermek de bu çalışmaların önemli bir gündemini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda denetim raporlarının ana kullanıcıları olan yatırımcıların ötesinde daha geniş bir menfaat grubuna hitap edecek şekilde gözden geçirilmesi ve kapsamının genişletilerek risk yönetimi ve kurumsal yönetimin etkinliği gibi konuları da içermesi gündeme gelmektedir.

Ayrıca şirket değerine etki eden faktörler içinde finansal verilerin yanı sıra, insan kaynağı, doğal kaynaklar, entelektüel sermaye, rekabet gücü gibi sayısal olarak ölçülmesi kolay olmayan faktörlerin de bulunması nedeniyle uzun vadeli planların anlaşılmasına yardımcı olacak ve şirketin sürdürülebilirliği hakkında fikir verebilecek finansal olmayan, niteliksel ve geleceğe yönelik bilgilerin de kullanıcılarla paylaşılması ihtiyacı konusunda görüş birliği oluşmaktadır.

Denetim görüşlerinin kapsamı bu bilgileri içerecek şekilde ve daha risk odaklı olarak genişlemesi yönünde bir eğilim vardır. Bunun yanı sıra yönetim mektubunda şirket yöneticileriyle paylaşılan bilgilerin, finansal raporlarda açıklanarak dış kullanıcılara da iletilmesi de önerilmektedir. Bu iyileştirme yöntemlerini sistematik hâle getirmek ve bütün şirketler tarafından uygulanabilecek bir rapor şablonu oluşturmak üzere Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi (International Integrated Reporting Council / IIRC) kurulmuş ve dünya genelinde şirketlerin katılımıyla bir pilot program uygulanmaya başlanmıştır.

KPMG Görüşü

Finansal kaynakların onları daha etkin değerlendirebilecek şirketlerce yönlendirilmesi güçlü bir ekonomik büyüme modeli kurabilmek için vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar kaynakların tahsisini gerçekleştiren yatırımcıların bu açıdan güvenebileceği temel bilgi kaynağıdır. Bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan sonuçlar, bilgi güvenilirliği sağlamanın yanı sıra başta iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve teknolojik altyapının gözden geçirilmesi olmak üzere farklı açılardan katma değer yaratmaktadır. Bununla birlikte bağımsız denetim raporlarının yatırımcı kararlarını yönlendirme potansiyelinin artırılabilmesi için denetim raporunda geliştirme yapılması kaçınılmaz bir ihtiyaç hâlini almıştır. Raporun yatırımcılar dışındaki paydaşları da dikkate alacak şekilde hazırlanması ve şirketin geleceği hakkında fikir verebilme gücüne sahip niteliksel verilerin de denetim raporuna konu edilebileceği bir metodolojinin oluşturulması denetimin değerini artıracak girişimler olacaktır. Böylece Uluslararası Denetim Standartları ve US GAAP, IFRS, UK GAAP gibi raporlama sistemlerinin denetçiler, şirketler ve yatırımcılar bakımından denetimin amacı ve özellikleri konusundaki ortak anlayışı yansıtmaları mümkün olabilecektir.

REFERANSLAR

- ¹ TÜYİD (2014): **Borsa Trendleri Raporu**, Sayı xi.
- ² TOBB (2008): **Türkiye Sermaye Piyasası Raporu**, Yayın No: 2008/68.
- ³ TÜRMOB ve TESMER, **Denetim, Mesleki Uyum Eğitimi**, 11.03.2010.
- ⁴ B. Porter, J. Simon, ve D. Hatherley (2009): **Principles of External Auditing**, third edition, England: Wiley.
- ⁵ G. Hutchins (2014): **Value-Added Auditing: Your Best Assessment Tool**.

Bağımsız Denetimin Güven ve Şeffaflık Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Düzenlemeler



Nesrin Tuncer
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Ekonomik kararlar anlık bilgilere dayalı olarak verilir. Ticari işletmelerle ilgili karar verirken ilk önce incelenecek bilgi ise işletmenin mevcut durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösterdiği için muhasebe verileridir. Ancak muhasebe verilerinin sayısı ve karmaşıklığı, işletmeyle iş ilişkisi içinde olan tarafların işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri gibi nedenler bu bilgilerin güvenilir olmama riskini beraberinde getirmektedir.

Örneğin bir bankanın kredi verme kararı, işletmeyle geçmişteki mali ilişkilerine, finansal tablolardan çıkan sonuçlara ve diğer bazı bilgilere dayanır. Kararların kararı verenlerin amaçlarıyla tutarlı olabilmesi için kullanılan bilgilerin güvenilir olması gerekir. Aksi takdirde karar vericilerin ve toplumun zararına olabilecek bir kaynak kullanımı söz konusu olacaktır. Bir bankanın hatalı finansal tablolara dayanarak geri ödeme yeteneğinden yoksun bir işletmeye kaynak kullandırmasının diğer bir sakıncası ise bu kaynağı etkin bir şekilde kullanabilecek diğer işletmelerin bu olanaktan mahrum kalmalarıdır.¹



Özlem Karahan
Direktör,
Denetim Bölümü

Muhasebe sonuçlarından ortaya çıkan finansal tabloların güvenilir olmamasına sebep olabilecek hatalar temel olarak yürürlükteki mevzuata göre yapılan uygulama yanlışlıkları ya da hileler ve usulsüzlüklerdir.²

Denetlenen işletmeden bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi gereken bir meslek olan bağımsız denetimin temelleri, bu ihtiyaçtan hareketle hata ve hileleri ortadan kaldıracak bir mekanizma olarak 19. yüzyılda İngiltere’de atılmıştır.

Bağımsız Denetimin Sağladığı Katma Değer

Bağımsız denetim çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin finansal tablolarının gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığı hakkında bir görüşe varmak oluşturur. İşletmeyle ilgilenen taraflar, bu finansal tablolara güvenerek işletme hakkında karar alır, aldıkları kararları uygularlar.³ Bağımsız denetimin işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara sağladığı yararlar şöyle sıralanabilir:

1. Denetim sonucu düzenlenen raporlar, işletmenin olumlu veya olumsuz mali durumunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar.
2. Bağımsız denetimden geçen bir finansal tablo üzerine verilen görüş, kullanıcılarına güvenilirlik, doğruluk ve şeffaflık konularında makul bir güvence sağlar. Bu da yöneticilere daha sağlıklı ve doğru karar verebilme olanağı verir.
3. Yöneticiler, bağımsız denetim sonucunda işletmedeki yanlışlıklar, yolsuzluklar, eksiklikler ve muhasebe kuralları ile diğer kurallara uyumsuzluklar hakkında zamanında bilgi sahibi olma olanağı bulur.
4. Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi ve raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların, özellikle de yönetimde yer almayan ortakların hakları daha etkin bir şekilde korunur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine olanak tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.

5. Finansal tabloların bağımsız denetimi, gerek işletmeyle ticari ilişkide bulunan diğer işletmelerin gerek para ve sermaye piyasası kuruluşlarının yapacağı değerlendirmelerde önemli yararlar sağlar. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı konusunda olumlu görüş verilmiş bir işletme güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir. Söz konusu işletme, içinde bulunduğu sektörün ve ekonominin bir parçası olarak faaliyet sonuçlarını ilgili taraflarla güvenilir bir şekilde paylaşarak ekonomik kararların sağlıklı ve doğru bir şekilde alınmasını sağlar.

6. Bağımsız denetimin kamusal alanda taşıdığı en önemli sorumluluk güven ve şeffaflık sorumluluğudur. Bu sorumluluğun en pratik sonucu ise sermaye maliyetlerindeki düşüştür.

"Ülke ekonomilerinin sağlıklı büyümesi ve küreselleşen dünyada uluslararası işbirliğinin gelişmesi, muhasebe denetiminin gelişmesine ve işletmelerin denetlenmiş finansal tablolara sahip olmasına bağlıdır."

Hissedar veya yöneticilerin, sorunları işletme içinden ve sadece inceleme yoluyla ortaya çıkarmaya çalışması bazı önemli ayrıntıların gözden kaçırılmasına bazen de alışlagelen ve sürekli yaşanan sorunların gizli olarak sürdürülmesine yol açmaktadır. Bu noktada bağımsız denetim yukarıda bahsedilen özellikleriyle bu sorunları ortadan kaldırmak için geliştirilen en etkili çözümdür. Toplumun gelişmesiyle ekonomik ve sosyal ilişkilerin karmaşıklaşması güvenilir

bilgiye olan ihtiyacı daha da artırmaktadır. Özellikle yatırımcıların sermayelerini belli bir şirkete yönlendirme kararını etkileyen temel faktör elde ettikleri bilgilerin güvenilirliğidir.

Ayrıca işletme büyüklüğünün artması, devlet müdahalesinin çoğalması, çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve sayıca çeşitlenmesi, iş yaşamında rekabetin şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlar da bağımsız denetimin artan önemi ile paralellik arz eder.⁴

Bağımsız denetimin hem denetlenen şirkete hem de kamusal alandaki paydaşlara ve devlete önemli yararları söz konusudur.

Bağımsız Denetimin Denetlenen Şirkete Sağladığı Katma Değer⁵

1. İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar.
2. İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa yönetimi bilgilendirir.⁶
3. İşletme yönetimi ve çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına yardımcı olur.
4. Denetlenmiş finansal tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminde karşılaşılabilecek riskleri azaltır.⁷
5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.⁸
6. İşletmenin ekonomik durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir olarak ortaya çıkması işletmenin kredibilitesini artırır.
7. İşletme yönetimi ve çalışanların faaliyetlerine yardımcı olarak etkinliğini artırır.
8. İç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.

Bağımsız Denetimin Kamusal Alandaki Paydaşlara Sağladığı Katma Değer

1. Sermaye piyasaları her şeyden önce güvene dayandığından, doğru ve güvenilir bilgilerin varlığı bu piyasaların gelişimi için önkoşuldur. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması gerekir. Bunu sağlanmanın en etkili yolu bağımsız denetimdir.⁹

2. Mevduat veya yatırım bankası gibi finansal kuruluşlar ödünç verme veya finansal katılma dolayısıyla temasta bulundukları işletme sahiplerinden işletmelerinin finansal ve ekonomik durumu hakkında ayrıntılı bilgi talep ederler. Bu bilgilerin şirkete sağlanacak finansman için dayanak teşkil edebilmesi, yetkili ve tarafsız bir incelemeden geçip düzenlenip onaylanmasına bağlıdır.¹⁰ Bu bilgileri içeren raporların istenen özellikleri taşıyabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.

3. Denetlenmiş finansal tablolar, nesnel bilgiler sağlayarak ücretlere ve sosyal yardımlara ilişkin müzakerelerde işverenlere ve işçi sendikalarına yardımcı olur.

4. Bir şirketin satılması, satın alınması ya da başka bir şirket ile birleşmesi işlemlerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi içinde olan müşterilere, işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.¹¹

6. Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılara güvenilir bilgi sağladığı için yatırımcının hata riskini azaltır.

7. Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

Bağımsız Denetimin Devlete Sağladığı Katma Değer

1. Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlar. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik ve kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli hareket etmesine olanak sağlar.

2. Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında devlete yardımcı olur.¹² İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda usulsüzlük yapma eğilimlerini azaltır.

3. Bağımsız denetim, kayıt dışı işlemlerin en aza indirilmesini sağladığı için vergi incelemesine konu olan finansal tabloların daha gerçek hâle gelmesine katkıda bulunur.

4. İktisadi Kamu Kurumları'nın bağımsız denetime tabi tutulmaları, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olarak etkinliği ve şeffaflığı artırır.

5. Özelleştirilmesi planlanan İktisadi Kamu Kurumları'nın bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi sağladığı için özelleştirme sürecinin daha etkin yürütülmesine yardımcı olur.

Muhasebe Skandallarının Bağımsız Denetime Etkileri

Yakın geçmişte yaşanan muhasebe skandalları, muhasebe ve denetim mesleğine karşı güvensizlik duyulmasına yol açmıştır. Özellikle 2001 yılında Amerika Birleşik Devleti'nde meydana gelen Enron skandalı bağımsız denetim mekanizmasının sorgulanmasına yol

açarak pek çok açıdan ilklerin başlangıcı olmuştur. Yıllar boyunca çeşitli muhasebe hileler yaparak faaliyet sonuçlarını gerçekte olduğundan daha iyi gösteren Enron, sonunda bu durumun ortaya çıkması üzerine 2001 yılında iflas etmiştir. Enron'a bağımsız denetim hizmeti veren firma da bağımsız denetçinin sahip olması gereken ilk şart olan güvenilirliğini yitirerek kısa süre sonra faaliyetlerini sona erdirmiştir. Enron ile denetçisi arasındaki ilişkinin dikkat çekici yönlerinden biri de bağımsız denetim firmasının Enron'a aynı zamanda bağımsızlığı bozacak denetim dışı hizmetler vererek mesleğin en önemli şartlarından biri olan bağımsızlık ilkesini ihlal etmiş olmasıdır.

Enron olayından bir yıl sonra yaşanan WorldCom skandalı piyasayı sarsan diğer bir önemli gelişme olmuş, bunu İtalya merkezli Parmalat olayı izlemiştir. Parmalat'ı denetleyen firmanın görevini yerine getirirken birçok yasağı çiğnediği ve denetçinin rotasyonu ile ilgili düzenlemelere uymadığı ortaya çıkmıştır.¹³

Muhasebe skandallarının ardından Amerika'da 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu'yla sektöre yeni düzenlemeler getirilmiştir. Yasa, bağımsız denetçilerin dürüstlüğü, finansal raporlamanın ve denetimin kalitesini koruyup geliştirmeyi; aynı zamanda yatırımcıların ve diğer paydaşların piyasaya olan güvenini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır. Bağımsız denetçi ve şirketlerin üst düzey yöneticileri üstündeki kamu otoritesinin yatırımcılar lehine artırılmasının finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda daha fazla güvence sağlamak anlamına geleceği düşünülmüştür.¹⁴ Kanun, şirket yöneticisi ve çalışanlarını ilkel hareket etmeye zorlamayı ve etmeyenleri cezalandırmayı amaçlayan bir bakış

açısına sahiptir. Genel olarak üst düzey yöneticilere ağır sorumluluklar yükleyen Yasa ile cezalar artırılmış ve yanlış raporları onaylayan üst düzey yöneticiler için hapis cezası getirilmiştir.¹⁵

Sarbanes Oxley Kanunu'yla getirilen yeniliklerden biri de üyeleri Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC tarafından atanan Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu PCAOB'nin kurulması olmuştur. PCAOB'nin görev alanı denetim firmalarını yetkilendirmek, denetlemek, standartları belirlemek ve gerektiğinde cezalar vermek, yatırımcıları korumak ve kamu yararını artırmak için lisanslı denetim firmalarınca ve bunlara bağlı kişilerce verilen denetim hizmetlerinin kalitesini geliştirmektir.

Özellikle Enron olayındaki bağımsızlığı zedeleyici durum göz önünde bulundurularak, şirketlere bağımsız denetim ile eş zamanlı olarak bağımsızlığı bozacak denetim dışı hizmetlerin aynı kuruluş tarafından verilmesi yasaklanmıştır.¹⁶

Şirketlerin denetim komitesi kurmaları zorunlu kılınarak denetim firmasıyla ilişkilerin yönetim kurulunun bağımsız üyelerinden oluşan bu komite tarafından sağlanması öngörülmüştür. Böylece bağımsız denetim faaliyetinin şirketlerin denetim komitelerinin gözetiminde yapılması ve bağımsız denetçinin, denetim komitesine rapor vermesi sağlanmıştır. Ayrıca rotasyon zorunluluğu getirilerek bir denetim firmasının aynı sorumlu denetçi ile bir şirkete beş yıldan fazla denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır.

Enron ile başlayan muhasebe skandalları sürecinde Sarbanes-Oxley Yasası, bağımsız denetim faaliyetinin şeffaflığı sağlama sorumluluğunu güvence altına almaya yönelik ilk kapsamlı adım olmuş

ve yasal düzenlemelerle bu alanda iyileştirmeler yapılması amaçlanmıştır. Buna karşın Sarbanes-Oxley Yasası'nın şirketler ve denetim firmaları üzerinde olumsuz bazı etkileri de olmuştur. Artan maliyetler yüzünden şirketlerin halka açılmaktan vazgeçmesi, risk almak konusunda aşırı dikkatli davranmaları ve denetim firmalarının iş yükünün önemli ölçüde artması bu olumsuz etkiler arasında sıralanabilir.¹⁷

"Sarbanes-Oxley Yasası'nın şirketler ve denetim firmaları üzerinde, artan maliyetler yüzünden halka açılmaktan vazgeçme, risk konusunda aşırı dikkatli davranma ve denetim firmalarının iş yükünün önemli ölçüde artması gibi olumsuz etkileri de olmuştur."

Finansal krizler sonrası yapılan yasal düzenlemelerin ve düzenleyici kuruluşların çalışmalarının denetime karşı yaşanan güven sorununu gidermekte başarılı olması, denetim firmalarının kontrolünü ve izlenmesine yönelik kamu gözetiminin devam etmesi gerektiğini göstermektedir. Denetime olan güvenin artması için ilave düzenlemeler yapılması ve şeffaflığı arttırıcı önemler alınması yararlı görülmektedir.

Dünyada ve Türkiye'de Kamuyu Aydınlatma Düzenlemelerinin Gelişimi

Kamuyu aydınlatma kavramı önce İngiltere'de ortaya çıkmış, daha sonra ABD ve diğer batı ülkelerinde yaygınlaşmıştır. İngiltere'de bu konu ilk kez 1894 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu'nda yer almıştır. Geçen

sürede oluşan ihtiyaçlar bu konudaki düzenlemelerin hız kazanmasına neden olmuştur. 1926'da toplanan Greene Komitesi, kamunun bilmesi gereken noktaları öğrenmeye hakkı olduğu ve bazı istisnai durumlarda gizlilik zorunluluğu ortaya çıkabilse de böyle durumlarda dâhi eksiksiz bir karara varabilmek için bütün bilgilerin açıklanmasını talep etmenin yatırımcıların en doğal hakkı olduğu görüşüne varmıştır. Bu görüş doğrultusunda 1929 tarihli yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu'nda şirketlere muhasebe kayıt düzeni ile ilgili ve kamunun aydınlatılması ile ilgili zorunluluklar getirilmiştir.

ABD'de ise 1933 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu yürürlüğe girene kadar sermaye piyasaları Mavi Gök Kanunları olarak isimlendirilen mevzuat ile düzenlenmekteydi. Mavi Gök Kanunları, sermaye piyasasında oldukça artan hileli ve aldatıcı işlemlere karşı yatırımcıyı korumak amacıyla ABD'nin neredeyse tüm eyaletlerinde kabul edilmiş olan federe düzeydeki kanunların genel adıdır. Mavi Gök Kanunları, kamuyu aydınlatma ilkesine dayalı olarak değil ilgili idari birimlerden izin alınması esasına göre işlemesi sebebiyle pratikte başarılı olamamış ve halkın şirketler tarafından önemli ölçüde aldatılması nedeniyle 1933 tarihinde ilk Federal Sermaye Piyasası Kanunu olan Securities Act kabul edilmiştir. Halka arz edilen menkul kıymetler hakkında yatırımcılara başta mali veriler olmak üzere çeşitli bilgiler sunmak ve menkul kıymet alım satımında yanıltıcı bilgiler, dolandırıcılık ve diğer tüm hileli işlemleri önlemek Securities Act'in öncelikli amaçları olmuş; bağımsız bir idari bir komisyon olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC bu doğrultuda önemli görevler üstlenmiştir. Ardından 1934 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler Borsası Kanunu (Securities

and Exchange Act) ile şirketlerin yıllık ve üçer aylık ara dönemler itibarıyla finansal bilgilerini açıklaması öngörülmüştür.

Avrupa Birliği'nde ise üye ülkelerde muhasebe ve denetim konularında belli ölçüde uyum sağlanması amacıyla bu konularda yönergeler yayımlanmaktadır. Yaşanan finansal skandallar, bağımsız denetimle ilgili hükümlerin yer aldığı 1984 yılında kabul edilen Sekizinci Yönerge'de önemli değişiklikler yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu doğrultuda 2006 yılında denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirilmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır.¹⁸ Avrupa Birliği ülkelerinde yıllık hesap ve faaliyet raporları yetkili kişiler tarafından denetlendikten sonra her üye devletin ilgili kanununa göre yayımlanmaktadır. Yine bu kapsamda yapılan düzenlemelerle denetçi ve denetim firmaları ile ilgili bilgiler kamuya açıklanmaktadır.¹⁹

Türkiye'de kamuyu aydınlatma ilkesi ilk olarak Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer almıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak için; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir. Burada belirtilen sermaye piyasasının açıklık içinde çalışması, kamuyu aydınlatma ilkesinin önemli bir özelliğidir. Yine halka arzlarda ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları kamuya açıklanmaktadır. Kamuyu aydınlatma

ilkesi, Sermaye Piyasası Kurulu'nun görev ve yetkileri arasında şu şekilde ifade bulunmaktadır:

“Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü finansal tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayınlamak”

Uluslararası standartlar doğrultusunda yürütülmesi gereken bağımsız denetim faaliyetinin gerek gerçek kişi bağımsız denetçiler gerek bağımsız denetim kuruluşları tarafından olması gereken seviyede ve kalitede yapılması hedefiyle 15 Eylül 2006 tarihinde Bağımsız Denetim Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Forumu IFIAR kurulmuştur. IFIAR bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının kalite kontrol gözetimini yapan ve küresel olarak denetim kalitesinin artırılmasını amaçlayan uluslararası bir organizasyon olarak faaliyet göstermekte ve üye ülkeler arasında bilgi paylaşımı, işbirliği, süreklilik ve diğer uluslararası organizasyonlar ile diyalog sağlamayı amaçlamaktadır.²⁰

Ülkemizdeki düzenleyici kuruluşlar da IFIAR çalışmalarına düzenli olarak katılım sağlamaktadır. KGK, SPK ve BBKD bağımsız denetim mesleğindeki düzenlemeleri konusunda IFIAR ile işbirliği içinde çeşitli çalışmalar gerçekleştirmekte ve kongreler düzenlemektedir.²¹

Türkiye’de Bağımsız Denetime Olan Güveni Artırmaya Yönelik Çalışmalar

Sarbanes-Oxley Yasası’nın ardından Türkiye’de de sermaye piyasalarına yönelik olarak benzer düzenlemeler

getirilmiştir. Sermaye piyasalarında faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetim şirketi seçmesine yönelik olarak aynı denetim firması ile kesintisiz en fazla yedi yıl ve aynı denetçilerle kesintisiz en fazla beş yıl çalışabilme kuralı (rotasyon) düzenlenmiş, şirketlere bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan denetim komitesi kurulması zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki başlıca düzenlemelerden biri de 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulması olmuştur. 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Başbakanlığa bağlı olarak kurulan KGK’nın görev alanı bağımsız denetim kapsamında olan şirketlerin denetimini izlemeyi, denetçileri yetkilendirmeyi ve denetimin kalitesini gözetlemeyi, Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları’nı (TDS) belirlemeyi ve bildirmeyi ve bu şekilde etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmeyi içerir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ve standartlara uygun olarak yürütülmesinin kontrolünü ifade eden kamu gözetiminin amacı, güvenilirliği ve şeffaflığı sağlamak, yatırımcıları korumak ve raporların doğruluğundan emin olmaktır. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı’nın hazırlık işlemleri de KGK tarafından gerçekleştirilir.

Türkiye’de bağımsız denetim, KGK tarafından uluslararası standartlara uyumlu olarak oluşturulan ve Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren TDS’ye göre ve KGK tarafından yetkilendirilen “Bağımsız Denetim Kuruluşları” ve “Bağımsız Denetçiler”

tarafından yapılmaktadır. 2015 yılı itibarıyla 192 adet bağımsız denetim kuruluşu ile 12 bin 849 bağımsız denetçinin www.kgk.gov.tr adresinde kamuya açık olarak tutulan Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydı yapılmıştır.²²

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin listesi her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile tanımlanan kıstaslara göre belirlenmekte ve bağımsız denetim kapsamı AB müktesebatına uyum sağlamak amacıyla zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. 2015 yılı için bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler 1 Şubat 2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı’yla yeniden belirlenmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sayısı artmıştır. Denetime ilişkin AB Direktifinde aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere üç kriter belirlenmiş olup geçmiş iki yılda söz konusu üç kriterden ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. 2015 yılı için bu kriterler; 50 milyon TL aktif toplamı, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2015 yılında, 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin finansal verileri açısından bu üç kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır. En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2 bin 500, 2014 yılında 3 bin 500 civarında şirket bağımsız denetime tabi tutulurken, 2015 yılında bu sayının 5 bin civarında olacağı tahmin edilmektedir.²³

“2013 yılında 2 bin 500, 2014 yılında 3 bin 500 civarında şirket bağımsız denetime tabi tutulurken, 2015 yılında bu sayının 5 bin civarında olacağı tahmin edilmektedir.”

Kamuyu aydınlatma etkinliğinin ve şeffaflığın artırılması hedefi doğrultusunda Aralık 2012’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar’ın (KAYİK) denetimini yapan denetim kuruluşlarının yıllık şeffaflık raporlarını KGK’ya bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu getirilmiştir. KAYİK’in kapsamı halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarından oluşmaktadır.

Ayrıca KGK 2013 yılında TDS’nin bir parçası olan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı 1 Hakkında Tebliğ’i (KKS 1) yayımlamıştır. Bu doğrultuda KGK’nın bağımsız denetim firmalarındaki inceleme çalışmaları 2014 yılı Ekim ayında başlamış olup kalite kontrol gözetimi çalışmalarının ülke geneline yaygınlaştırılması hedeflenmektedir.

KPMG Görüşü

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de kamuyu aydınlatma ve şeffaflık alanında son yıllarda doğru ve etkili adımlar atıldığı, buna karşın geçiş döneminin hâlâ devam ettiği görülmektedir. Bağımsız denetim kapsamının her yıl kademeli olarak genişletilmesiyle, denetlenmesi gereken iktisadi kamu kurumlarının ve özel işletmelerin sayısındaki artış, yetişmiş ve yetkilendirilmiş bağımsız denetçi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.

Yetkilendirilmiş bağımsız denetçi sayıları artarken kaliteyi korumak ve yüksek standartlarda bir denetim hizmetini sürdürebilmek için sürekli eğitim ve gözetim faaliyetlerinin artırılması gerekmektedir. Bağımsız denetimin kapsamının daha da genişletilerek tüm işletmeler için yaygınlaştırılmasının güven ve şeffaflık konularında kayda değer bir ilerleme sağlayacağı kesindir.

REFERANSLAR

- ¹ A.A.Arens ve J.K.Loebbecke (1976): Auditing: An Integrated Approach, 2.baskı, New Jersey, Prentice Hall
- ² N. Bozkurt (1999): Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa Yayınları.
- ³ H. Türedi (2000): Denetim, Trabzon, Celepler Matbaacılık.
- ⁴ A.A. Aktuğlu (1996): Denetleme ve Revizyon, 3.Baskı, İstanbul, Barış Yayınları.
- ⁵ E. Çelen (2001): “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm, Sayı:55.
- ⁶ Z. Doğan ve Z. Hatunoğlu (1996): “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi” Yaklaşım Dergisi.
- ⁷ E. Güredin (1994): Denetim, 6. Baskı, İstanbul, Beta Basım.
- ⁸ K. Dabbaçoğlu (1998): Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- ⁹ N. Uman (1985): “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, SPK Yayınları.
- ¹⁰ Muhasebe Uzmanları Derneği (1974): Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, Sermet Matbaası.
- ¹¹ E. Güredin, a.g.e
- ¹² H. Dede (1995): Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Finansal tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- ¹³ A.S. Demircan (2002): Sarbanes Oxley Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mart 2007 s.34-45
- ¹⁴ H. Temel (2008): “Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 45.
- ¹⁵ A.S. Demircan, a.g.e.
- ¹⁶ J.P. Giles, E.K. Venuti ve R.C.Jones (2004): “The PCAOB and Convergence of the Global Auditing and Accounting Profession” The CPA Journal, 74:9.
- ¹⁷ J.C. Price (2006): “ABD’de CPA’ların Karşılaştığı Sorunlar, Meydan Okuyuşlar ve Fırsatlar”, Muhasebe Finansman Dergisi, 29 s.15-19; J.M. D’Aquila (2004): “Tallying the Cost of The Sarbanes- Oxley Act” The CPA Journal, 74:11.
- ¹⁸ A. Çalışkan (2006): “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliği’nde Bağımsız Denetim” Sayıştay Dergisi, s.63, Aralık.
- ¹⁹ H. Dede, a.g.e.
- ²⁰ IFIAR, www.ifiar.org
- ²¹ KGK (2014): “KGK Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu’na Üye Oldu”, Basın Duyurusu, www.kgk.gov.tr ve SPK (2015): Diğer Uluslararası Organizasyonlar, www.spk.gov.tr
- ²² KGK (2015): “Bağımsız Denetimin Kapsamı Genişliyor”, Basın Duyurusu, 2 Şubat 2015
- ²³ KGK (2015): www.kgk.gov.tr

Bilgi Çağında Denetim: Denetim Baştan Tanımlamak mı Klasik Rolünü Yeniden Keşfetmek mi?



Mesut Suiçmez
Direktör,
Denetim Bölümü

Genel anlamda denetim, “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlem veya sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların sistematik şekilde bağımsız bir gözle değerlendirilerek ilgili taraf ya da taraflara iletilmesi” olarak tanımlanır. Buna göre denetim, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmayı amaçlayan bir standartlara uygunluk arayışıdır. Bu tanımdan çıkarılabilecek başka bir sonuç da tamamen objektif kriterler üzerine kurulu ve belirli bir metodoloji ile yürütülen sistematik bir çalışma olan denetimin fazlaca esneklik içermemesidir. Öyle ki, klasik yaklaşımda denetim; teftiş, kontrol, revizyon gibi kavramlarla benzer anlamda kullanılmakta olup asli unsuru hataların önlenmesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim, “denetlenen birimlerdeki hata ve yolsuzlukları veya belirlenen standartlara göre oluşabilecek sapmaları ortaya çıkarmaya yönelik aktiviteler”¹ veya “denetlenen birimlerde hata riskini en aza indireyecek ve daha iyi yönetim için yol gösterecek bir eylemdir.”²

Genel anlamda denetimin tanımına ilişkin bu farklı yaklaşımlar, esasen mali denetim için de geçerlidir. Mali denetim, özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren sermaye piyasaları açısından önemli bir mekanizma olarak daha da gelişmiş ve mesleki standartlar bu gelişim sürecinde oluşmuştur.

Bu doğrultuda mali denetimin doğal tanımı, “şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin önceden saptanmış belirli bir standarda uygunluğunun saptanması amacıyla yürütülen süreç” olarak ifade edilebilir.

Denetim faaliyetleri, dar anlamıyla dâhi, şirketlerin hissedarları, yönetim kurulları, çalışanları, hatta toplumun genelini kapsayan tüm paydaşlar açısından çok önemli bir misyon yüklenmektedir. Ancak sadece bu tanım ekseninde yürütülen denetim faaliyetleri, iş dünyasının denetimden beklentilerini ne ölçüde karşılamaktadır? Günümüzde denetim süreci iş dünyasında karar verme süreçlerine ne şekilde etki etmektedir? Paydaşların denetimden beklentileri gelecekte nasıl bir boyut kazanacaktır? KPMG’nin uluslararası düzeyde geliştirdiği Denetimin Değeri başlıklı projede esasen bu konular irdelenerek, denetim faaliyetinden fayda sağlayan paydaşlar için bir düşünce platformu oluşturulması hedeflenmiştir.

Bilgi Çağında CFO’ların Değişen Rolü

Denetimin geleneksel rolünün günümüz iş dünyasının beklentilerini ne ölçüde karşılayabildiğini değerlendirebilmek ve gelecekte denetimin rolünün ne olacağını öngörebilmek, iş hayatındaki ve buna bağlı olarak iş dünyasının beklentilerindeki değişimi doğru anlamakla mümkündür.

Teknolojik gelişmeler, bilgi çağı olarak adlandırılan içinde yaşadığımız dönemde bilgiye ulaşmanın maliyetini azaltmış; iletişim kurmak daha hızlı, daha ucuz ve daha pratik hâle gelmiştir. Ekonomik aktiviteler de bu gelişmenin doğal sonucu olarak dinamizm kazanmıştır. Hızlanan ve kolaylaşan bilgi akışı, yöneticilerin artık çok daha dinamik, hızlı ve isabetli kararlar almalarını gerektirmektedir.

Tüm bu gelişmeler, günümüz iş dünyasında ekonomik aktiviteleri başarıyla yönetmek için etkin bilgi yönetimini zorunlu kılmıştır. Nitekim günümüzün başarılı yöneticileri, tüm gerekli teknik ve yönetsel becerilerin yanına bilgiyi yönetme becerisini de koyabilen kişilerdir.

“Günümüzün başarılı yöneticileri, tüm gerekli teknik ve yönetsel becerilerin yanına bilgiyi yönetme becerisini de koyabilen kişilerdir.”

Rekabetin arttığı, kâr marjlarının azaldığı günümüz iş dünyasında finansal bilgiler artık eskiye göre çok daha önemli bir hâle gelmiştir. Geleneksel yaklaşımda hâkim olan üretim, satış ve pazarlama döngüsüne dayalı büyüme ve buna bağlı yönetim stratejileri, günümüzün rekabetçi dünyasında yerini sürdürülebilir büyüme, kârlılık ve etkinlik gibi finansal analizlerle yoğrulmuş bir yönetim felsefesine bırakmıştır.

Artık firmalar bu yönetim felsefesini hayata geçirebildikleri ölçüde ayakta kalabilmektedir. Sürdürülebilir büyüme odaklı yönetim felsefesine paralel olarak günümüzün sermaye piyasalarında yatırımcıların fiyatlandırma kararları, geçmiş verilerden ziyade geleceğe ilişkin beklentilere dayanmaktadır. Buna karşın denetim raporlarının geçmiş döneme yönelik güvence sağlaması, değişen dünyada hem yatırımcılar hem de şirket yönetimleri açısından denetimin işlevselliğini sorgulanabilir kılmaktadır. Geleneksel finansal raporlama tüm paydaşların ihtiyaçlarını karşılamaktan gittikçe uzaklaşarak sermaye piyasası analizleri ve yatırım kararlarında kısmi olarak kullanılır hâle gelmektedir.

Bilançoya yansımayan entelektüel sermaye ve diğer maddi olmayan duran varlıklara şirketlerin değer yaratma süreçleri açısından giderek daha fazla önem atfedilmektedir. Buna paralel olarak finans departmanları değişen dünyada tamamen geçmişe odaklı muhasebe ve raporlama fonksiyonlarını ve bu fonksiyonlar için harcanan zamanı teknoloji yardımıyla azaltarak kaynaklarını ağırlıklı olarak şirketin bugünü ve geleceğine ilişkin stratejik konulara ayırmak durumundadır.

Artık yönetim kurulları CFO'lardan iş süreçlerindeki riskleri bilmelerini, stratejik konuların karar aşamalarına destek vermelerini, bütçe süreçlerinde etkin rol oynamalarını, sektör, rakipler ve ekonomik konjonktür ile ilgili kararları destekleyici nitelikte bilgiler sağlamalarını, özellikli hususlarda durumsal (ad hoc) raporlar üretmelerini ve performansı artıran katma değerli projeleri hayata geçirmelerini beklemektedir.

"Artık yönetim kurulları CFO'lardan iş süreçlerindeki riskleri bilmelerini, stratejik konuların karar aşamalarına destek vermelerini, bütçe süreçlerinde etkin rol oynamalarını, sektör, rakipler ve ekonomik konjonktür ile ilgili kararları destekleyici nitelikte bilgiler sağlamalarını, özellikli hususlarda durumsal raporlar üretmelerini ve performansı artıran katma değerli projeleri hayata geçirmelerini beklemektedir."

Bütün bu beklentiler iletişim becerileri kuvvetli, işletmenin geçmişi, bugünü ve geleceğiyle ilgili bütün süreçlere hâkim olan bir CFO tarzını ön plana çıkarmaktadır. Denetim raporları da bu doğrultuda, mali tablolar için makul oranda güvence sağlamakla sınırlı kalmayıp başta CEO ve CFO olmak üzere şirket yönetimi, yatırımcılar ve diğer paydaşların geleceğe yönelik kararları ve yatırım planlarına daha fazla katkı sağlamalıdır.

Denetimin Değeri ve Geleceği KPMG Liderliğinde Tartışılıyor

Yeniden şekillenen iş dünyasında denetimin rolünü tanımlayabilmek için şu sorulara yanıt vermek gerekir: Denetim fonksiyonu ve hatta denetim mesleği, değişen iş hayatına uygun finans yönetimleri, raporlama ihtiyaçları ve karar verme süreçleri karşısında nasıl konumlanmalı? Geleneksel denetim fonksiyonu şirketlerin beklentilerine göre yeniden organize edilmeli mi yoksa mevcut hâli ile evrensel ve değişmez bir unsur olarak mı kalmalı? Denetimin değeri nedir ve nasıl artırılabilir?

"Denetim fonksiyonu ve hatta denetim mesleği, değişen iş hayatına uygun finans yönetimleri, raporlama ihtiyaçları ve karar verme süreçleri karşısında nasıl konumlanmalı?"

Denetim, yıllar boyunca değerini tüm paydaşlarına kanıtlamış bir meslektir ve mevcut hâliyle dâhi çok önemli bir misyona sahiptir. Ancak son yıllarda iş dünyasında yaşanan gelişmeler her konuda olduğu gibi denetim

fonksiyonunda da bazı değişiklikler ve yaratıcı düşünceler geliştirmeyi zorunlu kılıyor. Değişimin hatta devrimin zamanı gelmiş olabilir. Bu nedenle, KPMG birçok ülkede toplantılar düzenleyerek denetim mesleğinin değeri ve geleceğine ilişkin tartışmalara liderlik yapıyor. Örneğin KPMG Singapur Yönetici Ortağı Sai Choy Tham'ın konuya bakışı şu şekilde:

“Eğer denetim olmasaydı, kesinlikle onu yeniden icat etmek durumunda olurduk. Zira ortaklar, yatırımcılar, yönetim kurulları, banka ve diğer sermaye piyasa kurumları bunu talep ederdi. Ancak yeniden icat edilen denetim şu an kullandığımız denetim mi olurdu? Şüpheliyim. Muhtemelen ürün değişirdi, dolayısı ile süreç de farklı olurdu.”

Sai Choy Tham, bu yaklaşımıyla denetim mesleği ve olgusunun iş dünyasındaki hızlı değişime kayıtsız kalamayacağını altını çizmektedir. Şüphesiz, hepimiz değişen dünya koşullarına uyumun önemi konusunda birçok makale okumuşuzdur. Peki konu gerçekte bu kadar basit mi? Denetime sadece sağlayabileceği ek katma değer açısından bakmak mümkün mü?

KPMG bünyesinde Frankfurt'ta yapılan bir toplantıda denetimin değeri konusunda ilginç bir sonuca varıldı: “Aslında denetim ve denetçilerin en önemli rolü, klasik rolüdür.” Bu görüş, denetimin asıl değerinin mevcut rolünde saklı olduğunu ve gerçekte ihtiyaç duyulan katma değere bu rolün yeniden keşfedilmesiyle ulaşılacağını vurguluyor.

Denetimi baştan tanımlamak veya klasik rolünü yeniden keşfetmek... İkisi de KPMG tarafından ortaya atılan ve birbirine taban tabana zıt gibi görünen bu iki görüş bize ne anlatıyor? Bir çelişkiye mi işaret ediyor, yoksa denetime mevcut rolünden

ödün vermeden yeni roller katılması gerektiği mi ifade ediyor?

“Denetim mesleğinin vizyonu, geleneksel ve asli unsurları ile yarattığı değeri koruyarak paydaşların yeniden şekillenen ihtiyaçlarına cevap verebilen ek ürün ve yöntemler geliştirmek olmalıdır.”

Esasen bu iki görüş kendi içinde herhangi bir çelişki barındırmıyor. Aksine KPMG'nin birbirini bütünleyen bir düşünce sistemi oluşturma çabasını ortaya koyuyor. Bize göre denetim mesleğinin vizyonu, geleneksel ve asli unsurları ile yarattığı değeri koruyarak paydaşların yeniden şekillenen ihtiyaçlarına cevap verebilen ek ürün ve yöntemler geliştirmek olmalıdır.

KPMG olarak iş dünyasının mevcut raporlama ihtiyaçlarını anlayabilmek ve gelecekteki raporlama ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla on ülke genelinde doksan şirketi kapsayan bir anket gerçekleştirdik.³ Bu araştırmada geleneksel kurumsal raporlama anlayışı doğrultusunda geçmiş performans odaklanan yaklaşımların, şirket yönetimlerini ve yatırımcıları kısa vadeli kararlar almaya yönlendirip yönlendirmede sorgulandı.

Çarpıcı sonuçlara işaret eden bu anketin bazı kritik bulguları şu şekilde sıralanıyor:

- Katılımcıların %56'sı müşteri odaklılığını ilk üç performans kriterinden biri olarak görmektedir. Buna karşın şirketlerin sadece %7'si raporlarında müşteri odaklı verilere yer vermiştir.

- Raporların %85'inde marka ve itibar kaybı, kritik riskler arasında konu edilmemiştir.
- Faaliyet raporları ortalama 165 sayfadan oluşurken raporlarda operasyonel performansa ilişkin olarak sadece dört temel performans göstergesine (KPI) yer verilmektedir. Raporların %21'inde ise operasyonel performans ölçümü hakkında bilgi bulunmadığı gözlenmektedir.

KPMG anketinden çıkan en çarpıcı sonuç ise kurumsal raporların daha farklı bir perspektifle yatırımcılara daha uzun vadeli bir bakış açısı sağlayacak şekilde hazırlanması gereğidir. KPMG International Global Denetim Lideri Larry Bradley bu ihtiyacı şu şekilde ifade ediyor:

“Yönetim kurulları çoğunlukla, kendilerini denetleyen KPMG firmalarına, yatırımcıların raporlardaki kısa vadeli bakış açısı nedeniyle uğradığı hayal kırıklığından bahsetmektedir. Bence etkin raporlama, yatırımcılara uzun vadeli bakış açısı yaratabilecek objektif bilgileri sağlayan raporlamadır.”

Günümüzde yatırımcılar, yönetim kurulunun şirketi geleceğe ne şekilde taşımayı planladığı ve bu süreçte karşılaşılabilecek potansiyel fırsat ve tehditler hakkında daha fazla bilgi talep etmektedir.

Son yıllarda yaşanan uluslararası krizler, yıllık faaliyet raporları ile denetim raporları da dâhil olmak üzere geleneksel finansal raporların etkinliği ve faydası konusunda soru işaretleri doğurmuştur. Kurumsal raporlar, zaman içinde detaylanarak içerik yönünden zenginleşmiş olsa da genişleyen içerik aynı zamanda bir bilgi dağınıklığına da neden olmuştur.

Yatırımcılar için Daha Fazla Değer Yaratan Kurumsal Raporlama

KPMG olarak kurumsal raporların yatırımcıların kararlarına daha yakından etki etmesi ve okurlara daha özet fakat daha kullanışlı bilgiler sağlaması için dört somut öneri sunuyoruz:

1. Şirketin performans ölçütleri ile yatırımcıların değer ölçümü kavramlarını yakınlaştırmak

Anket sonuçlarına göre denetim komiteleri, operasyonel verimliliği ve müşteri odaklılığı en önemli iki performans kriteri olarak değerlendirmektedir. Ne var ki, anket kapsamındaki şirketlerin %21'i raporlarında operasyonel performans ölçümüne yer vermezken, müşterilere ilişkin temel performans göstergelerini raporlayan şirketlerin oranı %7 ile sınırlıdır. Bu durum, kurumsal raporların paydaşların kullandığı performans kriterlerine göre şekillendirilmesi ihtiyacına somut bir örnek teşkil etmektedir.

%21

Raporlarında operasyonel performans ölçümüne yer vermeyen şirketlerin oranı

%7

Müşterilere ilişkin temel performans göstergelerini raporlayan şirketlerin oranı

2. Finansal tabloların hikâyesinin sadece başlangıcı olduğunun farkına varmak

Global düzeyde gerçekleştirdiğimiz anket verileri finansal tabloların şirketin geçmiş performansını açıklama ve geleceğe yönelik beklentilere baz oluşturma rolünün altını çizerek, finansal tabloların şirketlerin hikâyelerinin sonunu değil, başlangıcını oluşturduğuna işaret etmektedir.

Bu doğrultuda, kurumsal raporların özellikle finansal performansı açıklayan kısımları, geçmişe yönelik muhasebe verilerinin ötesine geçerek operasyonel performans, geleceğe yönelik kapasite, müşteri kazanımı faaliyetleri, ürün kalitesi ve pazardaki gelişmeler gibi geleceğe ışık tutan temel performans göstergelerini içerecek şekilde evrimleştirilmelidir.

3. Raporun içeriğini birleştirmek ve cevaplanmayan soru bırakmamak

Şirketler genelde rapor hazırlama sorumluluğunu organizasyon içindeki çeşitli birimlere delege etmektedir. Ancak bu delegasyon ortak bir vizyon olmaksızın yapıldığında, raporlar birbirinden bağımsız konuların toplu hâlde sunulduğu birer metne dönüşerek paydaşlar için yeterince değer yaratamamaktadır. Bu nedenle kurumsal raporların şirket stratejileriyle bağlantılı olarak hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Böylece raporun bütünselliği sağlanarak şirketin değer yaratma süreci daha etkin bir şekilde anlatılabilir.

4. Raporlama kültürü

a. İş odaklı yaklaşım: Geçmişe odaklanan raporlama yaklaşımından uzaklaşılarak merkezine iş planını koyarak büyük resme odaklanan ve stratejileri belirleyen şirket liderlerinin raporların içeriğine ve yönüne daha çok etki edebildiği, geniş perspektifli bir raporlama kültürü yaratılmalıdır.

b. Raporlama yapılan paydaşları

anlamak: Paydaşların ihtiyaç ve beklentileri gözetilmeksizin hazırlanan raporlar, içerikleri doğru olsa da karar verme sürecinde paydaşlar için değer yaratmayabiliyor. Bu nedenle kurumsal raporlar okurların asıl beklentileri merkezde tutularak oluşturulmalıdır.

Kurumsal raporlamanın geleceği konusunda birçok kesim farklı ihtiyaçlar doğrultusunda çeşitli fikirler üretmektedir. Ancak denetimin değeri ve gelecekteki rolü açısından belirleyici olacak asıl etken, geleneksel kurumsal raporlamanın bir parçası olan denetim raporlarının gelecekte ne şekilde hazırlanacağıdır. Operasyonel performans, müşteriler, iş planları ve stratejilere ilişkin temel performans göstergelerini de içerecek olan geleceğin kurumsal raporlarında denetimin üstleneceği sorumluluk ne olacaktır? Örneğin, yatırımcılar şirket yönetimlerinin performansının objektif kriterlere göre belirlenmesini giderek daha fazla talep ederken, bu objektif kriterlerin denetim süreci ve denetim görüşüne nasıl konu edilebileceği ve bu doğrultuda denetim metodolojisinin nasıl şekilleneceği hâlâ tartışmaya açık konular olarak gündemdeki yerini koruyor.

KPMG Görüşü

Finansal tabloların sadece hikâyenin başlangıcı olduğunu, esas hikâyenin ise bugün yazıldığını ve gelecekte yazılacağını farkında olan denetçiler olarak denetim raporlarının bu yaklaşımla hazırlanması gerektiği görüşümüzde ısrar etmeli miyiz? Bu yazının amacının gerek finans gerek denetim mesleğinin mensuplarını geleceğe ilişkin düşünmeye ve aksiyon almaya teşvik etmekle sınırlı olduğunu belirtmek isteriz.

Denetimin gelecekteki rolünün ne olması gerektiğine ilişkin görüşler farklı olsa da denetimin bugüne kadar “hikâyenin başlangıcının denetlenmesi ve raporlanması” rolüyle tüm paydaşlara değer kattığının ve bu değer gelecekte de azalmadan devam edeceğinin altını çizmek gerekir. Denetimin klasik rolü önemini kaybetmeden devam etmesi konusunda herhangi bir tereddüdümüz bulunmuyor. Bugüne kadar anket, mülakat veya diğer yöntemlerle yapılan hiçbir araştırmada denetimin klasik rolünün öneminin azaldığı sonucuna ulaşılmamıştır. Bizce de doğru yaklaşım, denetimin klasik rolünün finansal piyasalardaki aktörlerin beklentileri ile senkronize edilerek günümüzün ve geleceğin iş dünyasının ihtiyaçları doğrultusunda geliştirilmesidir. Denetçiler, mesleğin geleceğini kurgularken, denetimden artan beklentileri de göz önüne almak durumundadır. Bu doğrultuda denetim hizmetlerinin çeşitliliği gelecekte daha da artabilecektir.

Son olarak yazının en başında yer verdiğimiz tanımı hatırlatmak istiyoruz: “Denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlem veya sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların sistematik şekilde bağımsız bir gözle değerlendirilerek ilgili taraf ya da taraflara iletilmesidir.”

Gelecekte denetim mesleğinden beklenebilecek ek faydaları, denetimin tanımına bağlı kalmak kaydıyla yerine getirebilmek için yeni standart ve metodolojiler geliştirilmesi gerektiği açıktır. Ne var ki, bunun çok kolay bir iş olduğu kesinlikle söylenemez. Meslek mensuplarının bu konuya herkesten önce kendilerini düşünce olarak hazırlayarak örneğin yönetim kurulu performansının veya şirket iş planlarının denetim görüşü sayfasına konu edildiği yeni bir dünyanın mümkün olduğu fikrini kabul etmeleri gerekiyor. Mesleği bu doğrultuda çeşitlendirip zenginleştirme arayışlarının bir an önce sonuç vermesi denetimin gelecekteki değeri üzerinde belirleyici olacaktır.

REFERANSLAR

¹ A. Türkan, (1986) “Felsefeci Gözüyle Denetim”, **Sayıştay Dergisi**.

² H.Ö. Köse (1999): “Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**.

³ KPMG, **Better Business Reporting**, www.kpmg.com/betterbusinessreporting

Çözüm Denetimin Kapsama Alanının Genişletilmesi mi?

Faaliyet Raporu ve Kamuyu Aydınlatma Açıklamalarında Bağımsız Denetimin Rolü



Gamze Çelik
Koordinatör,
Denetim Bölümü

Bağımsız denetimin temel katma değeri belki de var olma nedeni, yatırımcıların kararlarını dayandırdıkları verilerin güvenilirliğini sağlama sorumluluğunu üstlenmesidir. Bağımsız denetim tek başına bu işleviyle bile paydaşlar için vazgeçilmez bir değer ortaya koymaktadır. Ne var ki yatırımcıların kararlarını dayandırdıkları verilerin ancak belli bir bölümü bağımsız denetim kapsamındadır. Şirketin artık geride kalan hesap dönemindeki performansının sonucu olan mali tablolar bağımsız denetimden geçerken, stratejik plan ve bunu uygularken maruz kalınan riskler gibi şirketin gelecekteki yönelimini ortaya koyması itibarıyla yatırım kararları açısından büyük önem taşıyan rapor ve bildirimler büyük ölçüde bağımsız denetim kapsamının dışındadır. Bu durumda yatırımcıların kararlarını dayandırdığı verilerin sadece bir bölümü için güvence verebilen bir bağımsız denetim hizmeti uzun vadede değerini koruyabilir mi? Bu makalede Türkiye ve dünyadaki uygulamalardan örnekler vererek, bağımsız denetimin veri güvenilirliğini sağlama rolünün nasıl geliştirilebileceğini tartışmayı amaçlıyoruz.

Şirket bildirimlerinin kapsamı

Şirketler tarafından yatırımcıları ve diğer paydaşları bilgilendirmek amacıyla yapılan bildirimleri geçmiş dönemdeki performansın sonucu olan finansal veriler ve şirketin geleceğine ilişkin beklenti, plan, hedef ve risklerin paylaşıldığı rapor ve bildirimler olarak iki grupta değerlendirebiliriz. Yatırımcılar için birinci gruptaki finansal verilerin güvenilirliğinin diğer rapor ve bildirimlere göre daha yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Zira bu veriler sonunda olumlu veya olumsuz bir görüş oluşturulan bağımsız denetim sürecinden geçtikten sonra okurlarla paylaşılmaktadır. Geleceğe ilişkin rapor ve bildirimleri

incelediğimizde ise hem hazırlanma sürecinin finansal veriler kadar sistematik ve standardize olmadığı hem de büyük bölümünün bağımsız denetimin kapsamı dışında olduğu görülmektedir.

Örneğin yatırımcıların asıl merak ettiği konular olan şirket operasyonlarının gelecekte nasıl yönetileceği ve sektördeki dinamikler değiştiğinde şirketin yönünü nasıl yeniden şekillendireceğine ilişkin bilgilerin güvenilirliği önemli bir soru işaretidir. Üstelik finansal verilerin büyük resmi açıklamakta ne kadar başarılı olduğu, geçmiş verileri raporlarken yatırımcılara şirketin operasyonel bütünlüğü ve değeri konusunda yeterli düzeyde fikir verilip verilemediği de kuşkuludur. Bütün bu tespitler, yeni nesil bir raporlama sürecine ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymaktadır.

Yeni nesil raporlama ile ne hedefleniyor?

KPMG'nin on ülkede doksan şirketin beş yıllık raporlarına dayanarak hazırladığı araştırmanın sonuçlarını paylaştığı Kurumsal Raporlama Araştırması (The KPMG Survey of Business Reporting) daha iyi bir kurumsal raporlamaya neden ihtiyaç duyulduğu ve yeni nesil raporların içeriğinin nasıl olacağı hakkında kapsamlı bir fikir veriyor.

"Yeni nesil raporlama ile ulaşılmak istenen amaç, yatırımcılara daha geniş bir perspektif sunmak ve cari dönem kazancının ötesinde başka verileri de dikkate alarak değerlendirme yapmalarına yardımcı olmaktır."

Yeni nesil raporlama ile ulaşılmak istenen amaç aslında basit: Yatırımcılara daha geniş bir perspektif sunmak ve böylece en önemli karar kriterlerinden biri olan cari dönem kazancının ötesinde başka verileri de dikkate alarak değerlendirme yapmalarına yardımcı olmak.

KPMG Kurumsal Raporlama Araştırması'nın dikkat çekici sonuçlarından biri yıllık faaliyet raporlarının içerik, konuları ele alış tarzı ve uzunluk açısından ülke kültürü ve temel ihtiyaçlara göre farklılık göstermesi oldu. Her ülkenin farklı bir faaliyet raporu uygulamasına sahip olmasının temelinde yatan başlıca etken ise raporun amacının ve hedef kitlesinin ülkelere göre farklılık göstermesi.

Faaliyet Raporlarının Öncelikli Hedef Kitleleri ve Amaçları

Çeşitli ülkelerdeki yıllık faaliyet raporu uygulamalarındaki dikkat çekici farkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

Fransa

Avrupa Birliği Direktiflerine göre halka açık şirketler, yıllık faaliyet dokümantasyonu hazırlamakla yükümlü. Fransız şirketleri ankete konu olan ülkeler arasında en uzun faaliyet raporlarını hazırlıyor ve bu raporların uzunluğu her yıl daha da artıyor. Gerek finansal gerek finansal olmayan bilgilerin sürekli artması, okurlara gereksiz yere aynı bilgilerin sunulması, yatırımcıların birbiriyle ilişkili verileri birleştirmek için aşırı çaba harcamasına ve belki de günün sonunda sağlıklı bir karara varamamasına neden olabilmektedir.

Japonya

Japon firmaları, finansal ve kurumsal bilgileri paylaştıkları birtakım raporlar hazırlamakla yükümlüken yıllık faaliyet raporuna eşdeğer herhangi

Ülke	Öncelikli Hedef Kitle	Amaçlar
Avusturalya	Hissedarlar/Ortaklar	Finansal performansı, pozisyonu, stratejiyi ve beklentileri değerlendirmek
Kanada	Yatırımcılar	Yatırım yapma ya da yatırıma devam etme kararı konusunda yardımcı olmak
Danimarka	Kullanıcılar (Ekonomik kararları rapordan etkilenmesi beklenen tüm kullanıcılar)	Kullanıcıları ekonomik kararlar konusunda desteklemek
Fransa	Yatırımcılar	Yatırımcıların finansal performans konusunda yorum yapabilmesini sağlamak
Güney Afrika	Yatırımcılar (Önceden paydaşlar)	Finansal sermaye sağlayıcılarına şirketin zaman içinde yaratacağı değeri anlatmak
Japonya	Yatırımcılar	Raporlar isteğe bağlı hazırlanmakta bu nedenle bir kılavuz mevcut değil
İngiltere	Hissedarlar	Hissedarlara şirketin performansını, pozisyonunu ve gelişmesindeki temel faktör ve trendleri anlatmak
Amerika	Kurumsal yatırımcılar	Raporlanan finansal bilgilerin gelecekteki operasyonel sonuçlar veya finansal şartlar için yol gösterici olmadığı durumları açıklamak

KPMG International, The KPMG Survey of Business Reporting, 2014

bir rapor hazırlamak zorunda değiller. Ancak özellikle küçük ölçekli Japon şirketleri, yatırımcılara kendi hikâyelerini anlatabilmek amacıyla bu tip raporları önemli görüp kendi isteklerine bağlı olarak hazırlamaktalar.

Amerika

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC tarafından zorunlu kılınan yıllık faaliyet raporu, Form 10-K adı verilen bir formatta düzenlenmektedir. SEC'in son zamanlarda, faaliyet raporlarındaki uyumsuzluk ve boşlukları analist raporları, derecelendirme raporları, kredi kuruluşları inceleme raporları gibi şirketle ilgili diğer kaynaklardaki bilgilerle karşılaştırarak irdelemeye başladığı görülmektedir.

Amerika’da kurumsal raporlama kapsamında değerlendirilebilecek diğer bir uygulama ise Amerikan sermaye piyasalarında işlem gören yurtdışı merkezli şirketlerin hazırlamak zorunda olduğu Form 20-F’tir. Bu raporda dikkat çeken en önemli fark, şirket yönetiminin verileri yıllar itibarıyla karşılaştırmalı olarak yorumlamasıdır. Böylelikle yatırımcılar veya diğer paydaşlar, şirketin dönemler itibarıyla gösterdiği performansın yönetici gözüyle nasıl değerlendirildiğini görme imkânı bulmaktadır. Ancak bu raporlarla ilgili olarak akla gelen başlıca sorular, yönetimin sübjektif değerlendirmelerinin yatırımcılarda bilgi güvenilirliği açısından endişeye yol açıp açmadığı ve raporun çok uzun olması nedeniyle yatırım kararlarında verimsizliğe neden olup olmadığıdır.

Yukarıdaki örneklerde de görüldüğü gibi çeşitli ülkelerde raporlamanın amaç ve üslubu birbirinden farklı da olsa günün sonunda ankete konu olan ülke ve şirketlerin raporlarının belirgin bir ortak özelliği var: Ağırlıklı olarak geçmişe dönük finansal bilgilerden oluşmaları. O kadar ki, faaliyet raporlarına finansal verilerin hâkim olmasının ötesinde, yatırımcıları yönlendirebilecek nitelikte geleceğe dönük bilgiler sunabilmek için iyi bir fırsat olan sözel bölümler dâhi özünde finansal verilere dayanıyor.

“Amaçları ve üslupları farklı da olsa farklı ülke ve şirketlerin raporlarının belirgin bir ortak özelliği var: Ağırlıklı olarak geçmişe dönük finansal bilgilerden oluşmaları”

Geleceğe yönelik bir raporlama yaklaşımı olarak entegre raporlama

Güney Afrika, geleceğe yönelik raporlama konusunda bugüne kadar atılmış olan en etkili adım olarak değerlendirilebilecek entegre raporlama uygulamasına geçen ülkelerin başında geliyor.

Birçok sivil toplum kuruluşu ve akademisyen tarafından geleceğin kurumsal raporlaması olarak görülen entegre raporlamanın nasıl yapılacağı, hangi standartlarda hazırlanacağı, denetimi, derecelendirmesi ve hangi dönemlerde yayımlanacağı gibi hususlar Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi IIRC tarafından belirlenmektedir. 2010 yılında faaliyete geçen ve 25 ülkede yapılanmasını tamamlayan konseyin ülkemizdeki kurumsal temsilciliği Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği tarafından yapılmaktadır.

Entegre raporlama, IIRC tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır: “Entegre rapor, bir kuruluşun stratejisi, kurumsal yönetimi, performansı ve beklentileri ile dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağının kısa ve özlü bir şekilde bildirilmesidir.” Başka bir tanıma göre ise entegre raporlama, “Kuruluşların finansal ve finansal olmayan bilgilerini tek bir raporda bir araya getirerek ortak standartları kullanmalarını amaçlayan, entegre bir raporlama çerçevesi içinde entegre düşünmeyi gerektiren ve şirketin zaman içinde yarattığı değer periyodik olarak raporlanmasını ve iletişimini sağlayan bir süreçtir.” Entegre rapor, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ortakları, yerel toplumlar, yasa koyucular, düzenleyiciler ve politika yapıcılar dâhil olmak üzere bir şirketin zaman içinde değer yaratma kabiliyeti üzerinde etkisi olan tüm paydaşlar için fayda yaratır. Şirketlerin orta ve uzun vadeli planlarını ve hikâyelerini

de içeren bu raporlama yaklaşımının yatırımcılar için sağladığı katma değerin klasik raporlamaya göre daha fazla olduğu aslında aşikâr.

Bununla birlikte entegre raporun yatırımcılar açısından güvenilirliğini tesis etmek için içeriğinin bağımsız denetime tabi tutulması gerekiyor. IIRC tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nin Kılavuz İlkeler başlıklı bölümünde bu konu da ele alınmaktadır. İlgili bölümde raporun güvenilirliği içerikteki dengeye ve maddi hata bulunmamasına dayandırılıyor. Ayrıca sıkı iç denetim ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı ve şirket dışından alınacak bağımsız denetim hizmeti gibi mekanizmalarla raporun güvenilirliğinin daha da geliştirileceği belirtiliyor.

Türkiye’de şirket bilgilendirmeleri

Geçmiş dönemdeki performansın sonucu olan finansal verilerin yanı sıra Türkiye’de şirketler yatırımcı ve paydaşlarını faaliyet raporları ve KAP’ta yaptıkları açıklamalarla bilgilendirmektedir. 6102 sayılı TTK’nın 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte faaliyet raporları bütün sermaye şirketleri için (anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) zorunlu hâle gelmiştir. Şirketlerin hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde yönetim organı başkanı ve üyeleri (örneğin anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından imzalanarak onaylamak zorunda oldukları faaliyet raporlarının kapsamı, raporun şekli, içeriği ve hazırlama sorumluluğu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Şirketlerin Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik’le belirlenmektedir.

Yönetmelik, esasen faaliyet raporlarının şirketin yatırımları, AR-GE çalışmaları, hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı, iç kontrol

sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkında bilgiler, karşı karşıya olduğu riskler gibi geniş kapsamlı bir bilgi setini içerecek şekilde hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak bu geniş bir bilgilendirme yükümlülüğüne rağmen yatırımcı ve paydaşların karar süreçlerinde ne kadar dikkate alındığı konusunda ciddi soru işaretleri söz konusudur.

Ayrıca bağımsız denetime tabi olan şirketler için denetçiler TTK’nın 397’inci maddesi uyarınca faaliyet raporunda yer alan finansal verilere ilişkin olarak da görüş vermektedir. Zira faaliyet raporundaki finansal bilgilerin finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetim kapsamındadır.

“Yatırımcılarını etkin bir şekilde bilgilendirmenin önemine inanarak yıllardır oldukça nitelikli faaliyet raporları hazırlayan Türkiye’nin önde gelen şirketlerini hariç tutarsak, sadece yasal zorunluluğu yerine getirmek için hazırlanan faaliyet raporlarının paydaşların etkin bilgilendirilmesi açısından beklenen katma değeri yarattığını söylemek çok güç.”

Ancak yatırımcılarını etkin bir şekilde bilgilendirmenin önemine inanarak yıllardır oldukça nitelikli faaliyet raporları hazırlayan Türkiye’nin önde gelen şirketlerini hariç tutarsak, sadece yasal zorunluluğu yerine getirmek için hazırlanan faaliyet raporlarının paydaşların etkin bilgilendirilmesi açısından

beklenen katma değeri yarattığını söylemek çok güç. Gelişmiş ülkelerdeki durum Türkiye’den çok mu farklı diye bakıldığında yapılan araştırmalar aslında dünya genelinde benzer bir durumun söz konusu olduğunu gösteriyor. Yani sorun aslında tüm dünyada ortak:

Yatırımcılara sadece kısa vadeli hedeflerin belli kalıplarla sunulması yerine, uzun vadede neler olacağına ilişkin fikir veren ve en önemlisi sadece geçmişe ilişkin verileri değil, yaşayan bir organizma olan şirketlerin gelecekteki yönelimi hakkında ipuçları veren bir raporlama paketinin geliştirilememesi.

“Yaşayan bir organizma olan şirketlerin gelecekteki yönelimi hakkında ipuçları veren bir raporlama paketinin geliştirilememesi, raporlama konusunda tüm dünyanın ortak sorunudur.”

Hisseleri borsada işlem gören şirketlerin kamuyu aydınlatma yükümlülükleri ise SPK düzenlemeleriyle belirlenmiştir. KAP’ta bildirim yapmak suretiyle yerine getirilen bu yükümlülükler, mali tablolar, özel durum açıklamaları ve diğer bildirimler olmak üzere üç başlık altında değerlendirilebilir.

Peki şirket tarafından yapılan bu bildirimler bağımsız denetimin kapsamına ne ölçüde giriyor? Birinci grup olarak değerlendirdiğimiz mali tablolar, bunlara ilişkin dipnot açıklamaları Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız denetime tabi tutulurken, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilere denetçi görüşü verilmesi KGK’nın makalemizde daha önce belirtilen kararı çerçevesinde düzenlenmiştir. Ancak özel

durum açıklamaları ve diğer bildirimler bağımsız denetimin kapsamına dâhil değil. Halbuki özel durum açıklamaları ve diğer bildirimler de şirketin geleceği hakkında fikir verme ve yatırımcıları yönlendirme potansiyeli açısından en az mali tablolar kadar değerli bilgiler içeriyor.

Özel durum açıklamaları, sermaye piyasası araçlarının değerini, fiyatını veya yatırımcıların kararlarını etkileyebilecek bilgi, olay ve gelişmeleri ifade eden içsel bilgilerin konu edildiği bildirimlerdir. Örneğin ilişkili taraflarla işlemler, dış koşullardaki önemli gelişmeler, maddi duran varlıklarla ilgili işlemler, şirket faaliyetlerinde veya finansal yapıda önemli değişiklikler gibi konuları içeren özel durum açıklamalarındaki bilgilerin yatırımcıların kararlarını etkileme açısından en az mali tablolar kadar etkili olduğunu ifade etmek gerekir. Zira geçmişe ayna tutan mali tablolara karşın özel durum açıklamaları şirketin gelecekteki yönelimi hakkında fikir verme gücüne sahiptir.

Diğer bildirimler başlığı altında ise mevzuat gereği SPK dışındaki otoritelere verilen finansal tablolar, TTK’nın 376’ncı maddesi (sermayenin kaybı, borca batık olma durumu) çerçevesinde düzenlenen finansal tablo, bağımsız denetim raporları, mahkeme kararları ve bilirkişi raporlarının yanı sıra birleşme bölünme işlemleri duyuru metinleri, aylık haftalık bildirimler, menkul kıymet yatırım ortaklıkları haftalık raporları, pay alım teklifinde bulunulması ve pay alım teklifi bilgi formu, borsa yatırım fonu portföy dağılım tablosu gibi bildirimler yer almaktadır.

Mali tabloların kamuya açıklanma dönemleri ve sıklıkları mevzuat tarafından düzenlenmekteyken, özel durum açıklamalarının zamanlaması ve içeriği şirket yönetimini kontrol etmek

suretiyle içsel bilgiye erişimi olan kişilerce belirlenebilmektedir. İçsel bilgilerin paylaşımına ilişkin kurallar her ne kadar SPK'nın II-15.1 sayılı Özel Durumlar Tebliği ve bu doğrultuda hazırlanan Özel Durumlar Rehberi'nde belirlenmiş olsa da şirket yönetimi tarafından yapılan ve yapılmayan açıklamaların tebliğe ve rehberine uygunluğu bağımsız denetim sürecinin kapsamı dışındadır.

"Yatırımcıları yönlendirme konusunda en az mali tablolar kadar değerli bilgiler içeren bildirimlerin önemli bir kısmının veri güvenilirliği açısından bir kontrolden geçmemesi nedeniyle yatırımcılar kalitesi güvence altına alınmamış geniş bir bilgi setiyle karşı karşıya kalmaktadır. SPK'nın gözetiminin yanı sıra bağımsız denetim mekanizmasının bu bildirimler üzerinde etkili olması kuşkusuz veri güvenilirliğini artırarak bu tehlikenin önüne geçebilir."

Bağımsız denetimin katma değerini tanımlarken, etkin ve verimli bir kontrol mekanizması oluşturarak yatırımcıları yönlendirebilecek verilerin güvenilirliğini sağladığını belirtmiştik. Ancak yatırımcıları yönlendirme konusunda en az mali tablolar kadar değerli bilgiler içeren bildirimlerin önemli bir kısmının veri güvenilirliği açısından bir kontrolden geçmediği görülmektedir. Bu nedenle yatırımcılar kalitesi güvence altına alınmamış geniş bir bilgi setiyle karşı karşıya kalmaktadır. Düzenleyici kurum olarak SPK'nın gözetiminin yanı sıra bağımsız denetim mekanizmasının bu bildirimler üzerinde etkili olması kuşkusuz veri güvenilirliğini artırarak bu tehlikenin önüne geçebilir.

Geçmiş finansal veriler üzerinden gerçekleşen bağımsız denetim, böyle bir sorumlulukla şirketlerin günlük hayatını nasıl takip edecek ve bu bildirimler üzerinde nasıl bir kanaat oluşturabilecektir? Bu soruların cevabı denetim mesleğinde yapılacak bir reformda ya da metodolojik yenilenmede yatıyor olabilir.

“Düzenleyici kuruluşların ve meslek kuruluşlarının, denetçinin geleneksel yaklaşımı olan geçmiş finansal bilgiler üzerine güven modeli oluşturmanın yanında, geleceğe yönelik bilgileri inceleyerek görüş oluşturabilmeyi amaçlayan yeni nesil denetim modelleri üzerinde düşünmelerinin zamanı geldi. Yatırımcının gözünde denetimin değerini artırmak belki de ancak bu şekilde mümkün olabilecektir.”

Düzenleyici kuruluşların ve meslek kuruluşlarının, denetçinin geleneksel yaklaşımı olan geçmiş finansal bilgiler üzerine güven modeli oluşturmanın yanında, geleceğe yönelik bilgileri inceleyerek görüş oluşturabilmeyi amaçlayan yeni nesil denetim modelleri üzerinde düşünmelerinin zamanının geldiği kanısındayız. Yatırımcının gözünde denetimin değerini artırmak belki de ancak bu şekilde mümkün olabilecektir.

KPMG Görüşü

Bu makalede farklı raporlama yaklaşımlarının yatırımcıların beklentilerini karşılamakta ne ölçüde başarılı olduğunu, ülkelerin yaklaşımları arasındaki farkları ve finansal veriler dışındaki bilgilerin güvenilirliğini ele aldık. Güvenilirliğin bilginin denetimden geçmesine dayandığı göz önüne alındığında, bağımsız denetimin yatırımcılar için önem arz eden geleceğe yönelik bildirimlerdeki rolünü tanımlamanın acil bir ihtiyaç hâline geldiği ortaya çıkmaktadır. “Denetimin değeri nasıl artırılır?” sorusunun yanıtı, mesleğin bir polis kimliği yerine yatırımcıya katkı sağlama yaklaşımıyla geliştirilmesinde yatar.

Amaç şeffaflık ve paydaşlar için gerekli bilginin en etkin şekilde paylaşımı ise, şirketler ve denetim firmaları dâhil bütün piyasa oyuncularını daha iyi bir kurumsal raporlama modeli için aksiyon almalılar.

Daha iyi bir raporlama için yanıtlanması gereken sorulardan biri de şirket yöneticilerinin daha iyi bir raporlama için yeterince donanımlı olup olmadıkları ya da bu tür bilgileri yatırımcılarla paylaşmaya hazır olup olmadıklarıdır. Özellikle günümüzdeki bilgi akış hızını ve bilgiye ulaşmanın kolaylığını düşündüğümüzde güvenilirliği belli olmayan ve belki de spekülâtif kanallardan elde edilmiş olan bilginin kalitesini değerlendirebilmek başlı başına bir konudur. Bu konuda nihai sorumluluğun şirket yönetiminde olduğunu kabul etmek gerekir.

Peki bilgi güvenilirliği konusunda denetçilere düşen görev ne? Bu yazıda ele aldığımız gibi bağımsız denetçiler yıllık faaliyet raporunda ve diğer kurumsal raporlarda yer alan denetlenmiş finansal bilgilerin doğruluğu ve tutarlılığından sorumlu. Gelecekte denetim hizmetinin değerini artırabilmek ise geçmişe dönük finansal bilgiler yerine, yatırımcıların kararlarına temel oluşturan orta ve uzun vadeli planlar, bu planlar dâhilinde öngörülen riskler ve şirketin bu riskleri nasıl yöneteceği hakkında bilgilerin de ele alındığı yeni bir raporlama modeli ile mümkün. Tabii bir de bu raporlardaki bilgilerin doğruluğunu test ederek güvence altına almayı amaçlayan bir denetim metodolojisinin oluşturulması ile.

Günümüzün Görünmez Kahramanı Bilgi Sistemleri Denetimi



Sinem Cantürk
Bilgi Sistemleri Risk
Yönetimi Bölüm Başkanı
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Dışarıda şiddetli bir yağmur yağdığını düşünün. Ama siz bunu iki gün önceden televizyondan ya da telefonunuzdan hava durumu raporlarına baktığınız için biliyordunuz. Bu şiddetli yağmur başlamadan önce dışarıdaki tüm işlerinizi planlayıp bitirdiniz. Size bu bilginin gelmesine kadarki bölümde ise radar ürünleri, uydu görüntüleri, otomatik meteoroloji istasyon verileri gibi bilgi teknolojisi unsurları kullanıldı. Elektrik ve su gibi insanların vazgeçilmezi olan önemli kaynaklar listesine günümüzde bilgi teknolojilerini de ekleyebiliriz.

Bilgi sistemlerinin doğuşu ve gelişimi

Sürekli gelişimiyle artık tarihte uzun bir iz bırakan bilgi teknolojileri hayatımızın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Peki nedir bu bilgi teknolojileri? Bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde ve kullanıcıların hizmetine sunulmasında yararlanılan iletişim ve bilgisayar teknolojilerinin tamamını bilgi teknolojileri olarak adlandırabiliriz. Bilgi teknolojilerinin büyük bir hızla gelişiminin temeli ise 1946 yılının Temmuz ayında Pennsylvania Üniversitesi'nde gerçekleştirilen bir proje ile atılmıştır. ENIAC (Electronic Numerical Integrator and Computer) adı verilen ilk bilgisayar, Amerikan Ordusu Balistik Araştırma Laboratuvarı için Top Balistik Değerler Tablosu hesapları için hazırlanmıştır. İlk uygulama alanı ise hidrojen bombası fizibilite çalışmalarıdır. Elektrikle çalışan ve elektronik veri yazabilen 17.500 civarında elektron tüpü, 1.500 röle, 70.000 direnç ve 10.000 kondansatörden oluşan bu 30 ton ağırlığındaki makine günümüzde kullandığımız karmaşık ve oldukça küçük teknolojilerin temeli olmuştur. Ayrıca Soğuk Savaş sırasında 1969 yılında

geliştirilen Amerikan Gelişmiş Savunma Araştırmaları Dairesi Ağı ARPANET, TCP/IP protokolünün ortaya çıkmasını sağlayarak internetin temellerinin atılmasını sağlamıştır.

İkinci Dünya Savaşı sırasında bilgisayarların potansiyel stratejik önemini anlaşılmasıyla bu alandaki araştırmalar artmış ve bilgi teknolojilerinin gelişimi büyük bir ivme kazanmıştır. Özellikle, İngilizlerin gizli kodları kırarak şifreli mesajları çözen bir bilgisayar geliştirmesi ve Almanların uçak ve roketler için bir bilgisayar geliştirmesi bu alanda tarihsel öneme sahip iki gelişmedir. Savaş sonrasında bilgisayar kullanımının yaygınlaşmasıyla bilgi teknolojilerinin gelişimi hız kesmeden devam etti. 1980'li yıllara gelindiğinde artık yaygın olarak kullanılmaya başlanan kişisel bilgisayarlar sayesinde iş ve işlemlerin otomasyonu sonucunda maliyetlerin azaltılması ve üretkenliğin artırılması sağlandı. Günümüze dek artan bir hızla devam eden bu gelişimle birlikte yeni teknolojiler gittikçe daha karmaşık bir hâl almıştır.

Bilgi teknolojilerinin yaygınlaşmasından önce üretimde belirleyici unsurlar olan toprak ve sermayenin yerini günümüzde bilgi almıştır. İşletmelerin küresel rekabet içinde kalarak varlıklarını devam ettirebilmeleri için teknolojik gelişmeleri yakından izlemeleri ve altyapılarını buna uygun şekilde güçlendirmeleri kaçınılmaz hâle gelmiştir. Bilgi teknolojilerine yapılan yatırımlar, yenilikleri takip edip çevreye uyum sağlama yeteneğini geliştirmek, bilgiye çok daha rahat ulaşılmasını sağlamak ve onu farklı lokasyonlarda depolamak gibi bir çok fayda sağlayarak işletmelerin performansını geliştirmektedir.

Yenilik yönetimi, işletme içindeki grup ve departmanlar arasındaki iletişimin

pazara aktarımı yoluyla ticarileştirilmesi ve işletmeye hem rekabet avantajı hem de finansal anlamda fayda sağlaması yoluyla geri dönüşünün sağlanmasıdır. Bu anlamda bilgi teknolojilerinin işletmeyi her alanda sürekli bir gelişim içine sokarak işletmeye değer katması kuruluş performansına olumlu yansımaktadır. Şirketler son yıllarda özellikle üretim fonksiyonları ve diğer sistemler arasındaki düzensizlik ve uyumsuzlıktan kaynaklanan problemlerini çözmek için bilgi teknolojilerinden yararlanmaktadır. Fonksiyonlar arasında bilgisayar sistemleri üzerinden etkin bir iletişim kurulması, işletmenin üretim performansını geliştirmektedir. Finansal performans yönünden bakıldığında, bilgi teknolojileriyle işlem zamanlarının azalması, atıl kapasitenin kullanılması, envanter yönetiminin ve dış paydaşlarla ilişkilerin etkinliğini artması, bilginin daha kolay ve ucuz bir şekilde elde edilmesi sayesinde müşteri potansiyeli ve işletmenin kârı artmaktadır. Pazarlama fonksiyonu tarafında ise bilgi teknolojileri en yüksek seviyede müşteri ilişkileri yönetimini mümkün kılarak geleceğe yatırım yapan pazarlama yöneticilerine önemli bir rekabet avantajı sağlamaktadır.

Bilgi sistemlerini oluşturan unsurlar

Bilgi teknolojilerini oluşturan unsurlar arasında donanım, yazılım, bilgisayar ağları, iletişim teknolojileri, internet, intranet, iletişim aygıtları, yetişmiş insan gücü gibi çok sayıda farklı öge sıralanabilir. Ancak genel bir gruptandırma yapmak gerekirse donanım, yazılım ve insan olarak üç temel unsurdan söz edilebilir:

Donanım

Donanım, bilgi sistemlerinin işleyişinde, toplanan bilginin depolanması, analiz edilmesi ve raporlanması için gerekli yazılımların çalışmasını ve kullanıcıların

sistemle ilişki kurmasını sağlayan teknolojik unsurlardır.

Yazılım

Sistem ve uygulama programlarının tümü yazılım olarak tanımlanmaktadır. Sistemler, yazılımları donanım elemanlarını işleten, yönlendiren ve bir bütünlük içinde çalışmasını ve kullanılmasını sağlayan işlem ve programlardan oluşur. İşletim sistemleri, donanımın uygulama programlarını yönlendirerek çalışmasına yardımcı olur.

İnsan

İnsan iş çevresi ile bilgiyi ilişkilendirerek işlerinde bilgisayara dayalı bilgi sistemlerini kullanır. Bilgi teknolojileri, donanım ve yazılım unsurlarının insan unsuru ile etkileşiminden oluşmaktadır.

Bilgi sistemleri kaynaklı tehditler

Günlük hayatta kullandığımız birçok araç çeşitli nedenlerden ötürü çalışamaz duruma gelebilmektedir. Örneğin elektronik bir alet yere düşürüldüğünde bozulabilmektedir. Bilgi sistemleri unsurlarının da çalışmasını engelleyerek işletmenin hizmetlerinin durmasına neden olabilecek birçok durum bulunmaktadır. Aşağıda bu durumlar gerçekleşme ihtimallerini göz önüne alınarak kısaca özetlenmektedir:

İlk olarak, gerçekleşme ihtimali en düşük olan fakat gerçekleştiğinde kuruluşun bütün hayatını etkileyecek olan doğal felaketlerden söz edebiliriz. Yangın, deprem ve sel gibi durumlar bu kapsamda değerlendirilebilir. Depremi ne zaman ve ne şiddette meydana geleceğini en azından şimdilik kestiremiyoruz. Ancak meydana geldiği zaman işletmenin sistemlerinin çalışamaz hâle gelme olasılığı çok yüksektir. Bu durumda eğer olağanüstü durum merkezi bulunmuyorsa işletmenin bütün hizmetleri kesintiye

uğrayacaktır. Bu da işletmenin hayatının sona ermesine kadar giden bir senaryonun başlangıcı olacaktır. Yangın insan kaynaklı ufak bir hatadan kolayca ortaya çıkabilen ve çalışma mekanıyla birlikte bilgisayar donanımına büyük zarar verebilecek bir felakettir. İşletmenin genel müdürlüğünde veya sistem odasında ortaya çıkacak bir yangın bütün ekipmanların geri dönülemez şekilde zarar görmesine neden olacaktır. Bu durumda da aynı depremde olduğu gibi alternatif bir lokasyonun bulunmaması işletmenin geleceğini ciddi anlamda tehlikeye sokacaktır. Bunların yanı sıra daha sık karşılaşılabilecek ve etkileri nispeten daha az olan elektrik kesintisi, gaz sızıntısı, lokasyon değişikliği, çeşitli insan kaynaklı hatalar, iletişim arızası, donanım ve yazılım hataları gibi riskler bulunmaktadır. Yeterli eğitimi almamış bir personelin uygulama üzerinde yapacağı yanlış bir hareket, iş süreçlerini etkileyecek hatalara sebep olabilir. Örneğin bir hata sonucunda ana uygulama üzerinde yüksek hacimde işlem gerçekleştirilen bir ekranın kilitlenmesi ve işlemlerin gerçekleştirilememesi işletmenin imajına büyük bir zarar verebilir. Şiddetli hava koşulları veya servis sağlayıcılardan kaynaklı elektrik ve iletişim kesintilerine de ülke koşullarında sık sık rastlanmaktadır. Gerekli önlemler alınmamışsa bilgi sistemlerinin çalışmaması nedeniyle hizmetler kesintiye uğrar ve işletme müşterilerin gözünde itibar kaybeder. Bütün bunların yanı sıra sistemler tahmin edilebilir, öngörülebilir bir sebep olmaksızın çökebilir veya kötü niyetli grupların saldırıları ile çöküntüye uğrayabilir.

Görüldüğü üzere işletmenin hizmetlerini vermesinin temeli olan bilgi sistemlerine zarar verecek veya sistemlerin çalışmasını tamamen

durdurabilecek birçok risk bulunmaktadır. Bu riskler hiç beklenmeyen bir zamanda gerçekleşmekte ve zamanında alınmayan önlemler nedeniyle gelecekte bu önlemlerin maliyetine kıyasla çok daha ağır bedeller ödenmektedir. Bu durumu insan sağlığı ile ilgili risklere benzetebiliriz. Gerekli özeni göstermeyerek veya tedavi olmayarak kaçındığımız masraflar, ileride vücudumuzun iflas etmesi sonucunda katlanacağımız ameliyat ücretinin yanında devede kulak kalacaktır. Üstelik işin tek boyutu masraf da değildir. Bazı hastalıkların verdiği zararların asla geri dönüşü yoktur. Bu durumlarda bütün masraflara razı olsanız da mevcut durumun bir çözümü olmaz ve vücut hiçbir zaman eski sağlığına kavuşamaz.

Organizasyonlar da tıpkı insan vücudu gibi kontrol edilmeye ihtiyaç duyar ve kontrol edilmediği takdirde geri dönülemeyecek zararlar görmeye müsaittir. Organizasyonların karşı karşıya kaldıkları riskler finansal, operasyonel, uyum, iş sürekliliği ve bilgi güvenliği olarak sınıflandırılabilir. Bu risklerin olası etkileri ise şu şekilde sıralanabilir:

- Paydaşlarla ilişkiler ve kârlılığın olumsuz etkilenmesi

- İş süreçlerinin, sistemlerin ve çalışanların dolayısıyla da ticari faaliyetlerin olumsuz etkilenmesi (Hizmet kesilmesi, ticari itibarın zedelenmesi, vb.)
- Mevzuat ve etik standartlar ile uyumsuzluk ve ilgili uyum zorunluluklarının ihlal edilmesi
- Arşivlerin kurallara uygun olarak muhafaza edilememesi, korunamaması ve imha edilememesi
- İdari kontrollerin yetersizliği nedeniyle ticari sır olarak kabul edilen müşteri bilgilerine yetkisiz erişimlerin gerçekleşmesi ve gizli verinin yayılması
- Kara Para Aklama/Müşterini Tanı/ Terör Finansmanı ile Mücadele kapsamında oluşabilecek sorunlar
- Rüşvet ve usulsüzlük ile ilgili mevzuat ve şirket politikalarının ihlali
- Faaliyetlerin tamamen durması veya ilgili iş süreç ve operasyonlarının zamanında başlayamaması
- Bilgiye ve bilgi sistemlerine yetkisiz erişilmesi, söz konusu sistemlerin yetkisiz kullanılması, ifşa edilmesi, bozulması, değiştirilmesi, incelenmesi, denetlenmesi, kaydedilmesi veya yok edilmesi



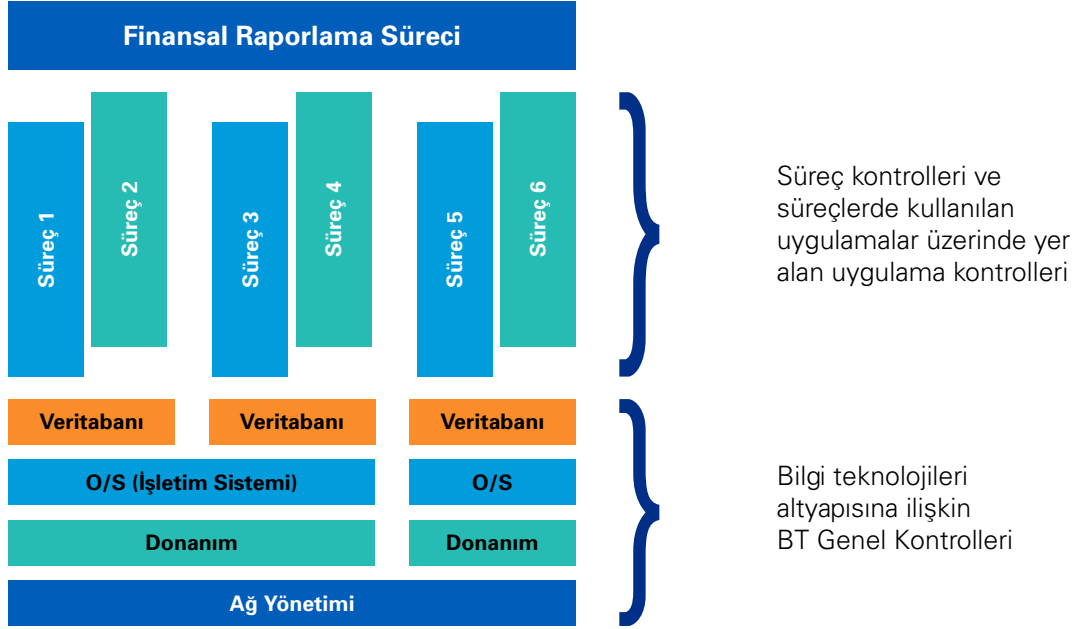
Bilgi sistemlerini nasıl korursunuz?

Bilgi teknolojileriyle ilgili riskler teknolojinin gelişim hızına paralel bir şekilde artmaktadır. Kısaca tanımlamak gerekirse risk bir tehlikenin gerçekleşme olasılığı ile gerçekleşmesi hâlinde yol açacağı sonucun şiddetinin birlikte ele alınmasıdır. Risk yönetimi ise olumsuz etkilerden zarar görmemek ya da oluşabilecek zararı minimuma indirmek için çeşitli olasılıkları göz önüne alarak önlemler geliştirmeye yönelik çalışma ve planlama faaliyetlerinden oluşur. Bilgi teknolojileri sistemlerinin risklerden korunması süreci, risk unsurlarının incelenmesi ile başlar ve beş temel başlık altında tanımlanır: Riski belirleme, analiz etme, sınıflandırma, değerlendirme ve müdahale etme.

Riskin tespit edilebilmesi için öncelikle amaçlar ve bu amaçlara ulaşılmasını engelleyebilecek unsurlar belirlenir. Bu aşamada üzerinde düşünülmesi ve cevaplanması gereken temel soru şudur: "Hedefiniz doğrultusunda neler yanlış gidebilir?" Örneğin işe gitmek için bir araba almayı düşünüyorsanız, hedefinizi işe gitmek olarak belirlemiş olursunuz. Hedefinize ulaşma yolunda aracınızın camı kirlenebilir, aracınız çalınabilir veya kar lastiğiniz olmadığı için kaza yapabilirsiniz. Söz konusu durumlar sizin hedefinize ulaşmanıza engel olacak risklerdir.

İkinci aşamada tespit edilen riskler değerlendirilir. Riskin gerçekleşme olasılığı ve gerçekleştiğinde oluşturacağı etki değerlendirme yaparken göz önüne alınan iki faktördür. Riske verilecek cevap bu değerlendirmenin sonucuna göre belirlenir. Araba örneğinde tespit edilen ilk risk camın kirlenmesi durumuydu. Bu durum gerçekleşme olasılığı oldukça yüksek olan fakat önemsiz bir risktir.

Bu cevabımızla riskleri sınıflandırmaya başladık. Eğer arabayı temiz tutmak için gereken ekstra masrafın sağlayacağı faydaya değmeyeceğini düşünüyorsanız riski kabullenirsiniz ve bu konuda bir şey yapmazsınız. Kaza yapabilme riskine baktığımızda ise bu durumun gerçekleşme olasılığının olduğu ve gerçekleştiği takdirde yaratacağı etkinin ciddi olabileceği görülmektedir. Bu yüzden bu riske verebileceğiniz dört cevap seçeneği bulunmaktadır: Bunlardan ilki önleyici kontrol olarak adlandırılabilir arabanın bakımının düzenli olarak yaptırılmasıdır. Böylece kaza yapma ihtimali engellenmiş veya azaltılmış olmaktadır. İkincisi emniyet kemeri sürekli takarak düzeltici kontrol sağlamış olursunuz ve böylece kaza anında yaralanmanın etkisini azaltırsınız. Üçüncü cevap, yönlendirici kontrol sağlayarak ileri sürüş teknikleri dersi alıp yağmur ya da buz gibi zor koşullarda bile ulaşmak istediğiniz yere gitmekten çekinmemenizdir. Son olarak tespit edici kontrol uygulayarak kaza sonrasında arabadaki hasarı belirleyebilirsiniz. Ayrıca acil eylem planı olarak kaza durumunda arkadaşınızın sizi işe götürmesini ayarlayabilirsiniz. Arabanızın çalınması riski değerlendirildiğinde ise ihtimalin orta, yaratacağı etkinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Böyle bir riskin doğasına uygun olan cevap, riski devretmektedir. Bunun için arabanızı sigortalatabilirsiniz. Tespit edilen son risk olan kar lastiğinin olmaması nedeniyle karlı havada kaza yapabilme durumunun değerlendirmesinde, eğer kar lastiği almanın maliyetinin karlı havada aracı kullanmanın faydasından fazla olduğuna karar verirsiniz karlı havada aracınıza binmeyerek riski cevaplandırmış olursunuz.

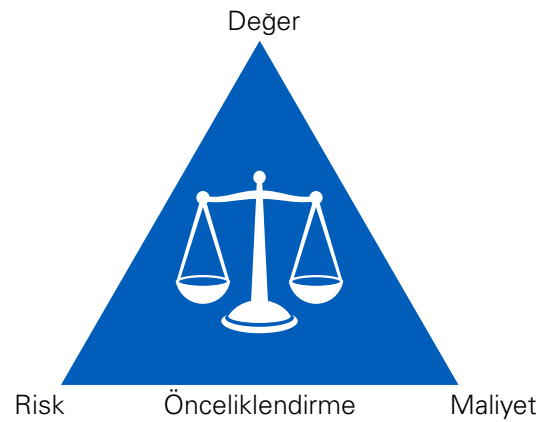


İşletmelerin karşı karşıya olduğu risklerin yönetimi araba örneğindeki süreçlerden pek farklı değildir. Riskleri kontrol altında tutmak için süreçler içinde belirli kontrollerin yer alması gerekir. Tıpkı kaza ihtimaline karşı arabamızı belirli periyotlarda bakıma götürmek gibi. İşletmelerin küresel rekabette "Ben de varım!" diyebilmeleri için bilgi teknolojisine yatırım yapmakla birlikte bununla ilgili riskleri tespit edip gerekli kontrolleri sağlaması gerekir. Bilgi sistemlerinin korunması, risk çalışmaları kapsamında çeşitli seviyelerde tanımlanacak kontroller ile sağlanır. Söz konusu kontroller bilgi teknolojileri altyapısında başlar ve bunu takiben sürece yerleştirilen kontroller ile devam eder.

Kontrol ortamının kurumsal yönetim çerçevesi ve sac ayakları

İşletmelerin karşılaşılabilecekleri tehditlerden korunması amacıyla oluşturulabilecek birçok kontrol bulunmaktadır. Ancak söz konusu

kontrollerin hepsinin dâhil edilmesi mümkün değildir. Bu noktada işletmelerin bir bakış açısı benimsemesi gerekir. Risk-değer-maliyet üçlüsü bazında yapılacak önceliklendirmeye hangi kontrollerin makul olduğu belirlenebilir. Bu bakış açısı ile yapılacak çalışma, kontrol ortamının oluşturulmasında ilk adım olmakla birlikte işletmenin sağlığı açısından oldukça önemli bir etkiye sahiptir.



Risk-değer-maliyet yaklaşımında ele alınan risklerin gerçekleşmesi durumunda yaratacakları zararlar ve telafi edilmeleri için gereken maliyetler değerlendirilir. Bu sayede işletmelerin risklerini makul seviyede karşılamaları sağlanır. Bu anlamda mevzuat riskine yaklaşımı ele alabiliriz. Düzenleyici kurumlar tarafından belirlenmiş kriterlere uyulmadığı takdirde karşılaşılabilecek cezalar mevzuatta açıkça belirtilmiştir. İşletmeler risklerin yaratacağı zararı net bir şekilde görür ve telafi etme maliyetini göz önüne alarak kararını verebilir. Bu örnek, söz konusu yaklaşımın kontrol ortamının oluşturulmasında nasıl kullanılabileceğini ortaya koymaktadır.

Kontrollerin belirlenmesini takiben kontrol ortamı yönetilmek ve kendisini sürdürebilmek için bir kurumsal yönetim çerçevesine ihtiyaç duyar. Bilgi teknolojileri kurumsal yönetim çerçevesinin organizasyonların temel ihtiyaç ve beklentisi olduğunu vurgulayan COSO İç Kontrol Modeli bu açıdan önemli bir kaynak teşkil eder. Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izleme adımlarından oluşan COSO İç Kontrol Modeli uyum ve performansı, kurumsal yönetimin iki ana unsuru olarak tanımlar. Buna göre etkili organizasyonel ve bilgi teknolojileri kurumsal yönetim modelleri, uyum ve performans konusunda belirlenen hedeflere dengeli bir biçimde ve yönetimin desteğini alarak ulaşmayı gerektirir.

İşletmeler grafikte tarif edilen durumlarla mücadele edebilmek için COSO'nun da belirttiği üzere bir kurumsal yönetim modeline gereksinim duyar. Bu model bilgi teknolojileri için hedefler konulmasını, en iyi uygulamalara göre kontrollerin (önlemlerin) belirlenmesini ve etkin izleme ve performans

değerlendirme faaliyetleriyle gidişatın ve beklenmeyen sonuçların takip edilebilmesini sağlar. Bilgi sistemleri denetimi de bilgi teknolojileri kurumsal yönetim modelinin temel unsurlarından biridir. Kontrol ortamının ihtiyaç duyduğu unsur olarak kurumsal yönetim çerçevesini vurguladık. Ancak büyük resme baktığımızda bu çerçevenin yanı sıra kontrol ortamının oluşmasında ve yönetilmesinde büyük rol alan kontrol ortamının üçlü sac ayağını da değerlendirmek gerekir.

Bu üçlü sac ayağının tarafları, İç Kontrol Birimi, Düzenleyici Kuruluş ve Bağımsız Denetçidir. Düzenleyici kuruluş mevzuatı belirler ve bir bütün olarak kontrol ortamını yönetir. İç Kontrol Birimi risk odaklı yaklaşımı ile mevzuat gereksinimlerini de göz önünde bulundurarak gerekli kontrolleri tesis eder ve izler. Bağımsız denetçi ise önemlilik kriterini esas alarak kontrollerin uyumluluk, etkinlik ve yeterliliği hakkında değerlendirme yapar. Bu üçlü yapı, benimsenen çerçeve dâhilinde kontrol ortamının oluşturulması, yönetilmesi ve sürdürülmesinde binanın kolonlarını oluşturur.

Genelden özele giderek oluşturduğumuz yolda ilk durağımız kurumsal yönetim çerçevesi oldu. İkinci olarak bu çerçevenin oturtulmasında sac ayağı rolü oynayan unsurlardan söz ettik. Hedefimize varmadan önceki son durağımız ise finansal denetim olacak. Bilgi sistemleri denetimini ele almadan önce finansal denetimin bilgi sistemleri denetimi ile ilişkisini açıklamak gerekir. Bilgi sistemleri denetimi genel hatlarıyla aşağıdaki sorular çerçevesinde özetlenebilir:

Otomatik kontroller ve bilgi sistemlerine bağımlı manuel kontroller çalışıyor mu?

Tamamen bilgi sistemlerinin kontrolüne bırakılmış otomatik çözümler çalışıyor mu?

Bilgi sistemleri tarafından üretilen raporlar güvenilir mi?

Suistimal riski görülen noktalarda suistimal önleyici kontroller çalışıyor mu?

Finansal denetime kanıt oluşturan bilgi sistemleri çıktıları güvenilir mi?

Otomatik kontrol, işletmenin ana uygulamasında istenmeyen bir işlemi engellemek üzere sisteme entegre edilmiş kontrollerdir. Sisteme geçersiz bilgilerin girilmesini engelleyecek format odaklı tanımlamalar, örneğin numara girilmesi gereken bir alana isim girilmesinin sistemsel olarak engellenmesi buna örnek olabilir. Manuel kontroller ise otomatik kontrollerin uygun olmadığı durumlarda zararlı sonuç doğurabilecek süreçlerin incelenmesini sağlayan kontrollerdir. Örneğin sistemde tanımlı işlem yetkileri periyodik olarak kontrol edilir ve bu sayede yetkisiz erişimlerin önü alınır. Denetim çalışmaları kapsamında suistimal yaratabilecek işlemlere yönelik kontrollerin bulunup bulunmadığı ve etkin olarak çalışıp çalışmadığı da sorgulanır.

Bu kontrollerin etkinliği ve verimliliği değerlendirilerek sistem tarafından üretilen raporların ne kadar güvenilir olduğu belirlenir. Söz konusu çalışma finansal denetimin yapılabilirliği göz önüne alınarak gerçekleştirilir. Bilgi sistemleri denetimi ile finansal denetim arasındaki bağlantının ne kadar önemli olduğu işte tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır.

“Finansal bilgiler, kuruluşun sahip olduğu sistemler üzerinde ve bu sistemlerde yer alan raporlar temel alınarak hazırlanır. Finansal denetimin üzerinde çalıştığı bu veriler bilgi sistemleri tarafından üretilir. Bu nedenle bilgi sistemlerinin söz konusu verileri doğru üretip üretmediği finansal denetim çalışmasının doğruluğuna ve anlamlılığına doğrudan etki eder.”

Finansal bilgiler, kuruluşun sahip olduğu sistemler üzerinde ve bu sistemlerde yer alan raporlar temel alınarak hazırlanır. Finansal denetimin üzerinde çalıştığı bu veriler bilgi sistemleri tarafından üretilir. Bu nedenle bilgi sistemlerinin söz konusu verileri doğru üretip üretmediği finansal denetim çalışmasının doğruluğuna ve anlamlılığına doğrudan etki eder. Bilgi sistemlerinin doğru çalışıp çalışmadığı

ise bilgi sistemleri denetimi ile belirlenir. Bu nedenle finansal denetim ve bilgi teknolojileri denetiminin yakından ilişkilidir.

Finansal denetim ile bilgi sistemleri denetimi arasındaki ilişkiyi açıkladıktan sonra hedefimiz olan bilgi sistemleri denetimine geliyoruz. Bu noktada konuya giriş yapmak adına doktor benzetmesi üzerinden şimdiye kadar anlatılanları özetleyebilir ve kısaca bir giriş yapabiliriz: Zararlara karşı bir yaklaşım olarak bilgi teknolojileri kurumsal yönetim çerçevesini, bir doktorun üniversitede uzun yıllar aldığı eğitimle ve çalışma tecrübeleriyle kazandığı yaklaşıma benzetebiliriz. Doktor aldığı eğitim ve çalışma tecrübeleri sayesinde inceleme ve analizlerini hangi noktalara odaklanarak yapması gerektiğini, hangi semptomların önemli olduğunu ve nelere yol açabileceğini bilir. Bunlar doktorun hastalarına karşı yaklaşımının birer parçasıdır. Bilgi sistemleri denetimi de işletmeye doktorun hastasına yaklaştığı gibi önemli noktaları göz önünde bulundurarak, riskleri ve risklerin olası etkilerini belirleyerek yaklaşır. İşletmeyi bilgi sistemleri ve etkilediği alanlar bakımından bir bütün olarak değerlendirir ve mevcut durumu detaylı bir şekilde resmeder. Teşhisini ortaya koyar ve sonrasında bir doktor gibi tedavisine başlar. Bir sonraki başlıkta tedavinin nasıl yapılacağı üzerinde duracağız.

Bir tedavi yöntemi olarak bilgi sistemleri denetimi

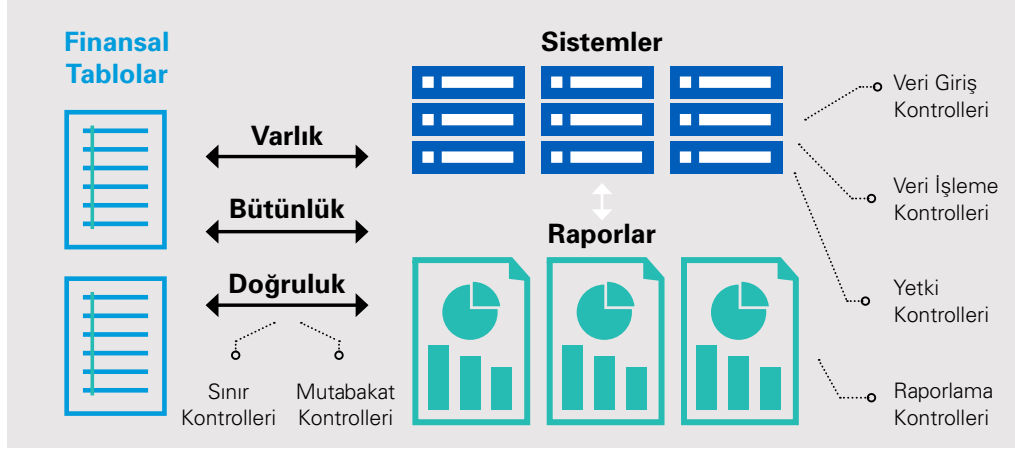
Denetimin amacının bilgi sistemleri üzerindeki kontrollerin uyumluluk, etkinlik ve yeterliliği hakkında teşhis oluşturmak olduğunu belirtmiştik. Bu durumu denetçinin bilgi sistemlerinin sağlığını (genel kontrollerini), önemlilik kriterini esas alarak kapsam dâhilinde uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik açısından incelemesi

olarak da ifade edebiliriz. Önemlilik unsuru merceğimizi hangi noktalara tutacağımızı gösteren bir rehberdir. Denetim çalışmaları büyük ve detaylı bir resme benzer. Her resimde özellikle odaklanılması ve üzerinde diğer alanlara oranla daha yoğun çalışılması gereken alanlar bulunur. Resmin bir bütün olarak kaliteli olması söz konusu alanların detaylı bir şekilde işlenmesiyle mümkün olur. Önemlilik unsuru, bize üzerinde detaylı çalışılması gereken alanları gösterir. Diğer bir deyişle işletmeye etkisi bakımından büyük paya sahip olan alanları belirtir. Bu alanlar sistemler, raporlar ve finansal tabloların oluşturduğu büyük resmin içinde yer alır.

Sistemler açısından veri giriş kontrolleri, veri işleme kontrolleri ve yetki kontrolleri detaylı olarak incelenir. Kaynak verilerin sağlıklı bir şekilde sisteme girilme durumu, sistem içinde işlenirken herhangi bir bozulmaya uğrayıp uğramadığı, söz konusu verilerin yetkili kişiler tarafından yönetilip yönetilmediği incelenir. Sistemler üzerinde yeterince durduktan sonra merceğimizi raporlara odaklarız. Bu kapsamda raporların doğruluğuna yönelik hazırlanan çapraz kontroller incelenir.

Ardından sistem ve raporlarla finansal tablolar arasındaki geçişi varlık, bütünlük ve doğruluk boyutlarında ele alırız. Bu geçiş üzerinde konumlandırılmış sınır kontrolleri ve mutabakat kontrollerini inceleriz. Varlık, bütünlük ve doğruluk boyutları finansal tabloları oluşturan veriye yönelik olgulardır. Bu noktada raporlardaki verilerin hiçbir bozulmaya uğramadan eksiksiz olarak finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı belirlenir.

Merceğin ilgili alanlara odaklanması işlemi çeşitli yöntemlerle yapılır. Tıpkı doktorun teşhis aşamasında kullandığı yöntemler gibi (kişiye rahatsızlıklarını sorma,



stetoskop ile vücudunu dinleme, röntgen çekme vb.) denetçinin de yöntemleri bulunur. Bunlar bilgi toplama, gözlem, sorgulama ve doğrulama, yeniden gerçekleştirme, yeniden hesaplama olarak gruplanabilir. Değerlendirme için gerekli veriler bu yöntemlerle toplanır.

Değerlendirme verilerinin toplanması sürecinde ve sonrasında denetçi de tıpkı doktor gibi uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik bakımından teşhislerini oluşturur. Bir kontrolün etkinliği kontrolden beklenen işlevleri ve kontrol hedeflerini istenen seviyede yerine getirmesini ifade eder. Kontrolün yeterli olması muhtemel riskleri telafi edebilecek şekilde tasarlanmasını, uyumluluğu ise kontrole ilişkin yasal düzenlemelerde yer alan hususları karşılamasını içerir.

Bilgi sistemleri genel kontrollerinin, önemlilik kriteri esas alınarak kapsam dâhilinde uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik açısından incelemesi sonucunda bilgi sistemlerinin sağlığı teşhis edilir. Teşhis bilgi sistemleri altyapısı ve süreçlerinin hangi noktalarda zayıf veya hasta olduğunu gösterir. Doğru teşhis olmadan doğru tedavinin gerçekleştirilmesinin imkânsız olduğu bilinen bir gerçektir. Bu

noktada bilgi sistemleri denetimi tedavi sürecinin ilk ama en önemli adımını gerçekleştirmiş olur. Buna ek olarak bilgi sistemleri denetimi gerekli tedavinin sağlanmadığı takdirde karşılaşılabilecek rahatsızlıkları (riskleri) net bir şekilde tanımlar. Risklerin hangi kontroller ile telafi edilebileceğine yönelik öneriler sunar. Diğer bir deyişle rahatsızlıkların hangi ilaçlarla tedavi edileceğini belirtir ve süregelen kontrol ve gözden geçirme çalışmaları ile zaman içerisinde hastanın iyileşip iyileşmediğini gözlemler.

Bu başlıkta denetim çalışmalarını bir tedavi çalışması örneğinden yola çıkarak ele aldık. Bir sonraki başlıkta ise denetim çalışmalarının temellerini oluşturan ve kalitesini belirleyen unsurları inceleyeceğiz. Diğer bir deyişle, alanında uzman bir doktorun sahip olması gereken eğitim ve tecrübe düzeyini tanımlayacağız.

Bilgi sistemleri denetiminde kalite ve standartlar

Bilgi sistemleri denetiminin belirli bir kalite düzeyinde yapılabilmesi için uluslararası alanda kabul gören bazı standartlar bulunmaktadır. Sektörde etkili kurumlardan biri olan Bilgi Sistemleri

Denetim ve Kontrol Birliği ISACA tarafından geliştirilen Bilgi Teknolojileri ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri, kısaca COBIT adı verilen bir kurumsal yönetim çerçevesi tasarlanmıştır. COBIT'i, ISO, ITIL, CMMI, MOF gibi diğer bilgi teknolojileri standartlarından ayırtan temel özellik bütün bilgi sistemleri süreçlerini bir arada değerlendirmesidir. Diğer bilgi teknolojileri yönetim standartları ile uyumlu olan COBIT, bilgi teknolojileri stratejisi ile iş stratejisinin uyumunu sağlamaya çalışır. Ayrıca farklı sektörlerden ve farklı boyutlardaki şirketler tarafından kullanılabilir bir yapıya sahi olması nedeniyle denetim çalışmalarında önemli bir araç olarak süreç iyileştirme, süreç yönetimi, ölçüm ve karşılaştırma gibi farklı amaçlarla kullanılabilir.

Bilgi sistemleri denetimi, bilginin işlenmemiş hâliyle, yani veri formatında ele alındığı bir çalışmadır. Bu noktada değerli bilgi varlıklarını yönetmeye ve korumaya yardımcı olan ISO/IEC 27001 standardından söz etmek gerekir. ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, işletmelerin gelişen teknolojilerle beraber her geçen gün daha fazla iş yüklediği bilgi altyapılarının güvenliğini sağlamak için oluşturulmuş bir bilgi güvenliği standardıdır. ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi sayesinde kurumlar bilgi altyapılarını belirleyip bu varlıklara yönelik olası tehditleri analiz ederek hangi kontrolleri uygulayacaklarına ve hangi kontrolleri uygulamayacaklarına karar verirler.

Kontroller kapsamında kuruluşlara verilen destek hizmetleri de değerlendirilmelidir. Bu kapsamda BDDK 2011 yılında Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmeliği yayımlayarak destek hizmeti alınabilecek alanları genişletirken, hizmet veren şirketlerin

denetlenmesine yönelik olarak yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu noktada karşımıza denetimi gerçekleştiren kuruluşun verdiği hizmetin hangi güvenceye dayandığı sorusu çıkmaktadır. İç kontrolün yeterliliğine dair güvence veren ve hizmet veren ile hizmet alan kuruluş arasında güven ortamı oluşturan uluslararası bir standart olan ISAE 3402 bu sorunun cevaplanması için önemli bir araçtır. Denetim hizmeti veren kuruluş çalışanlarının eğitim yeterliliklerinin değerlendirilmesine yönelik olarak ise ISACA tarafından hazırlanan uluslararası düzeyde kabul görmüş Bilgi Sistemleri Denetçisi Sertifikası CISA bulunmaktadır. Bu sertifika denetçinin bilgi sistemlerinin kontrolü, izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi konusunda uluslararası kalite standartlarında çalışma yaptığını belgelemektedir. BDDK, bankaların bilgi sistemleri denetimini gerçekleştirecek olan kıdemli denetçilerin CISA almasını zorunlu tutmaktadır. Destek hizmetleriyle ilgili yönetmeliği ve CISA sertifikasına yaklaşımla BDDK Türkiye'de bilgi sistemleri denetiminde öncü bir rol üstlenmektedir. BDDK bankacılık sektöründe bilgi sistemleri kapsamında kuruluşların geleceğine yönelik tehditler içeren riskleri erken değerlendirerek sektörün düzenlenmesine yönelik adımlar atmış, küresel bir kurumsal yönetim çerçevesi olan COBIT'in benimsenmesi ve uygulanmasını zorunlu kılmıştır .

Bilgi sistemleri denetiminin sağladığı katma değer

Bilgi sistemleri denetimi, güçlü bir işletmenin arkasındaki görünmez kahraman gibidir. Bu görünmez kahramanın çalışmalarının doğru noktalarda gerçekleştirilmesi süreçlerde verimliliği artırırken, daha karmaşık sistemler ve daha büyük verilerin bulunduğu ortamlar için artan bir güvence

sunulabilmesini sağlar. Bu çalışmalar aynı zamanda düzenleyici kurumlara da güven verirken müşterilere denetim sonuçlarının ötesinde bir yol haritası sunar.

Görünmez kahramanın sağladığı faydalar dört ana başlık altında gruplanabilir.

Verimlilik ve Kalite

Denetim çalışmalarında manuel iş yükünü azaltarak verimliliği ve kaliteyi artırır.

Artan Güvence

Süreçlere ve kontrollere daha yaygın ve geniş örneklem ışığında bakarak güvence kapsamının artırılmasını sağlar.

Regülasyon Riski

KGK, SPK ve BDDK gibi düzenleyici

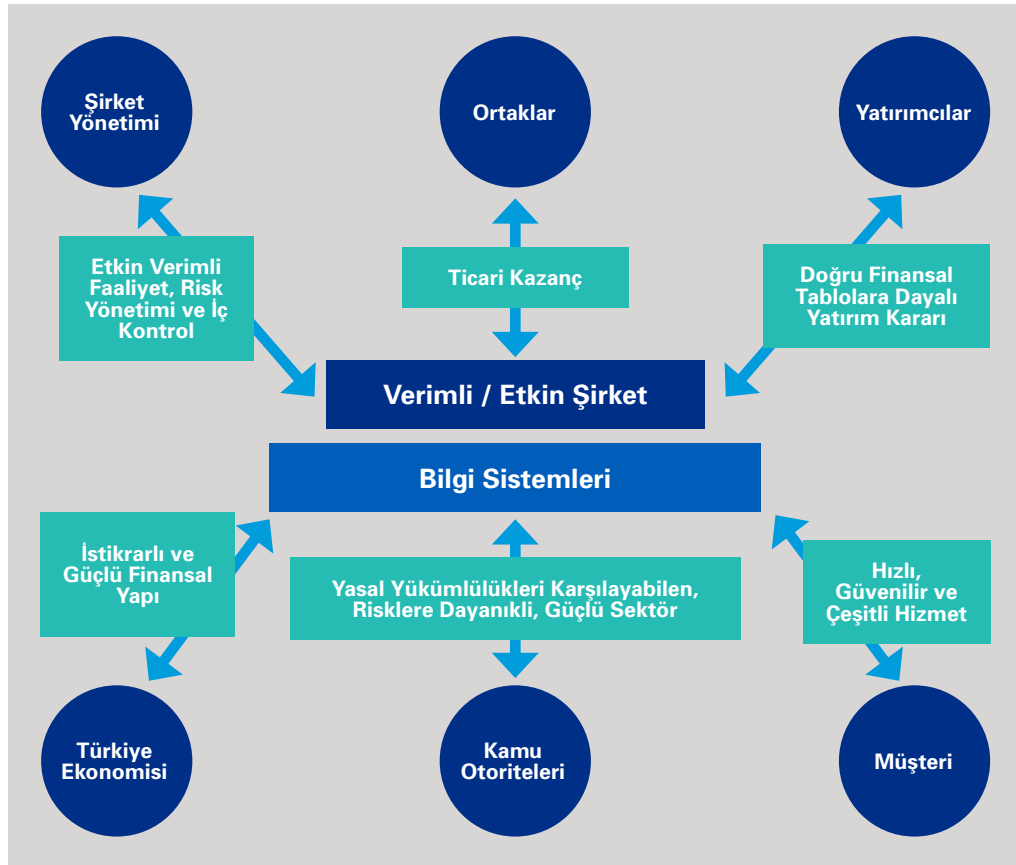
kuruluşların taleplerine cevap vererek denetim metodolojisi hakkında güvence sağlar.

Müşteriye Işık Tutma

Denetim sonuçlarına ek olarak müşteriye iyileştirme noktalarına yönelik bir yol haritası sunar.

Bilgi sistemleri denetiminin sağladığı katkıyla ulaşılan verimli / etkin şirket yapısının farklı paydaşlara sağladığı katkıları aşağıdaki grafikteki gibi özetleyebiliriz:

Bu grafikteki unsurlar arasında yer alan bağlantılar, verimli ve etkin bir şirketin temelinde sağlıklı bir bilgi sistemi



bulunması gerektiğini ortaya koymaktadır. Sağlıklı bir bilgi sistemi ise kaliteli bir bilgi sistemleri denetimi ile mümkündür. Bilgi sistemleri denetimini sektör bazında aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz:

Üretim Sektörü: Satın alma süreci kontrolleri, masraf muhasebesi, satılan malın maliyeti hesaplaması, satış, tahakkuk, fatura ve gelir süreçleri, sabit kıymetler süreci, envanter yaşlandırması, ticari alacakların ve borçların yaşlandırılması, bayi primlerinin hesaplanması.

Hizmet Sektörü: Müşteri, sözleşme, proje ve kampanya tanımları, hizmet kullanım, fatura ve tahsilat süreçleri, gelir muhasebesi ve gelir güvence kontrolleri, alacakların tahsilatı, şüpheli alacaklar, insan kaynakları, bordro ve maaş kontrolleri, sabit kıymetler ve satın alma süreçleri

Telekom ve Altyapı Sektörü: Abone/ hizmet kayıt süreçleri, paket, kampanya ve tarife kontrolleri, kullanım, ölçüm, tahakkuk ve faturalama kontrolleri, tahsilat ve şüpheli alacak kontrolleri, karşılık ayırma kontrolleri, sabit kıymetler süreci, envanter yaşlandırması, bayi primlerinin hesaplanması.

Perakende Sektörü: Satışların muhasebeleşmesi, satışların envantere yansması, stoklarda net gerçekleşebilir değer hesaplaması, fiyat ve maliyet tanımları, kampanya ve indirim tanımları, iptal ve iade işlemleri, stokların değerlemesi, hediye çekleri vade kontrolü, sayımların sistemsel kontrolleri. Bu örnekler bilgi sistemleri denetiminin sadece altyapıyla sınırlı kalmayarak iş süreçlerini de kapsadığını göstermektedir. Bunun en büyük nedeni ise zamanla katlanarak gelişim gösteren ve hayatımızı birçok yönden kolaylaştıran teknolojinin bütün yapıların içine hızla dâhil olmasıdır. Dolayısıyla bilgi sistemleri denetimi de işletmeler için hızla artan bir fayda haline gelmektedir.

KPMG Görüşü

Bilgi teknolojilerinin günümüzdeki baş döndürücü gelişim hızı konusunda yeterince farkındalık olduğu söylenemez. Bu nedenle bilgi sistemleri denetiminin önemi de henüz tam anlamıyla anlaşılamamıştır. Bilgi sistemleri denetimine ilişkin çerçeveler, standartlar ve yaklaşımlar, bilgi teknolojilerinin iş dünyasında yaygınlaşmasına paralel olarak gelişmiştir. Bu gelişim önümüzdeki dönemde de devam edecek ve bilgi sistemleri denetiminde sürdürülebilirlik gittikçe daha önemli bir konu hâline gelecektir. Günümüzde bilgi teknolojileri gelişimine ayak uydurmanın en önemli kriterlerinden biri olan bilgi sistemleri denetimi, bilgi teknolojilerinin gelişimine paralel olarak zaman geçtikçe farklılaşmakta ve genişlemektedir. Bunun nedeni veri sayısının giderek artması ve karmaşıklaşarak yönetilmesi zor bir hâl almasıdır. İşletmeler artık sadece kontrol mekanizmalarının etkinliğini ve verimliliğini değil, mevcut verilerinin çeşitli amaçlarla analizini de talep etmeye başlamıştır. Veri analizi çalışmaları bu duruma örnek verilebilir.

Veri analizi, hedeflenen verilerin toplanmasını takiben amaca uygun istatistik teknikler ile işlenmesi ve incelenmesi sürecidir. Veri analizi yöntemleri gelecekte mevcut durumunun tespitinde kullanılmakla kalmayıp geleceğe yönelik kararlar verilmesinde de önemli bir rol oynayacaktır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde denetimin geçmişe yönelik bakışının yanına geleceğe yönelik çalışmaların eklenmesi kaçınılmazdır. Bilgi sistemleri denetimi de bu yönde değişim gösterecektir. Söz konusu değişim teknoloji ile gelen yeni yöntemlerin bilgi sistemleri denetimine dâhil etmekle mümkündür. Bulut bilişim ve mobil bilişim alanındaki gelişmeler, bu değişimin yönü hakkında fikir vermektedir.

Denetimin Kalite Üçgeni: Maliyet Ve Fiyatlandırma Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkileri



Serkan Ercin

Şirket Ortağı
Denetim Bölümü

Maliyetlerin arttığı fakat fiyatların düştüğü bir ortamda, denetim kalitesi nasıl sağlanabilir? Düzenleyici kuruluşların bu soruya ilişkin endişelerinin temelinde yatan varsayımlardan biri, denetim ücretlerindeki gerilemenin denetim kalitesinde düşüş ile sonuçlanacağıdır. Başka bir ifade ile denetçiler, ücret kesintisi yaşadıkları müşterilerinde daha az çaba sarf ederek sözleşmede yaşadıkları kaybın bir kısmını telafi etme eğiliminde olabilirler. Peki, denetimde fiyat ile kalite arasındaki ilişki nasıldır? Gözleme dayalı geçmiş çalışmalar söz konusu endişeleri destekliyor mu?

Denetimde fiyat-kalite ilişkisi yazınına bakıldığında gözleme dayalı geçmiş çalışmalarda birbiriyle çelişen bulgular elde edildiği görülür. Krishnan ve Zhang'ın çalışması bu bulguları iki başlıkta özetler:

1. Geçmiş çalışmaların bir kısmı, dile getirilen endişeleri destekleyecek şekilde, denetim ücretlerindeki kesinti ile denetim kalitesi arasında negatif ilişki bulunduğunu ortaya koyarken (ücretlerde kesinti arttığında kalitenin azalması);
2. Bir kısmı denetim ücretlerindeki kesinti ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığını ortaya koyar.¹

Bu çelişkinin nedenlerini anlayabilmek için yardımcı olacak birkaç soru daha yöneltmek faydalı olur: Fiyat düşüşlerine ve maliyet artışlarına sebep olan unsurlar nelerdir? Kalitenin olumsuz etkilenmesi, fiyat düşüşlerinin veya maliyet azalışlarının mı yoksa fiyatı ve maliyeti etkileyen unsurların mı bir sonucudur? Birbiri ile çelişen bulgular esasında başka bir ihtiyaca daha işaret eder; denetimde fiyat-maliyet-kalite ilişkisini anlayabilmek için klasik maliyet-kalite yazınına temel teşkil eden kavramların ve modellerin ötesinde, denetim sektörü bağlamına özgü ilişkilerin ve bu ilişkileri açıklayan



Berker Köktener

Kıdemli Müdür
Denetim Bölümü

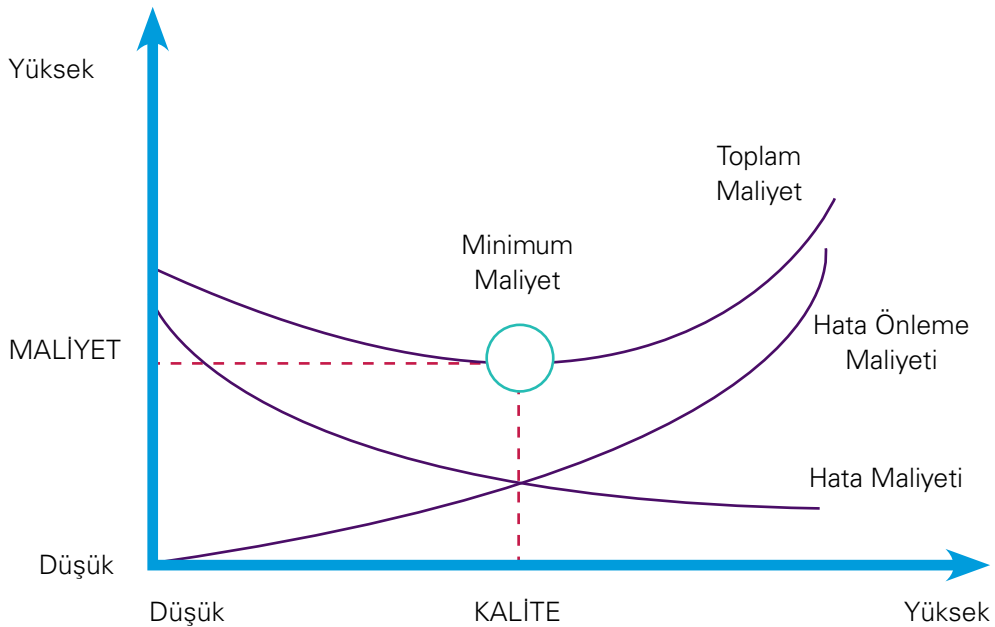
mekanizmaların anlaşılması gerekir. Fiyat-maliyet-kalite ilişkisi anlaşıldıktan sonra, böyle bir durum karşısında denetim kalitesinin sağlanmasında “Denetim firmalarına ve ilgili paydaşlara ne gibi roller biçilmektedir?” ve “Bu rollerin zorlukları nelerdir?” sorularına yanıt aramak faydalı olacaktır.

Fiyat Maliyet Kalite İlişkisi

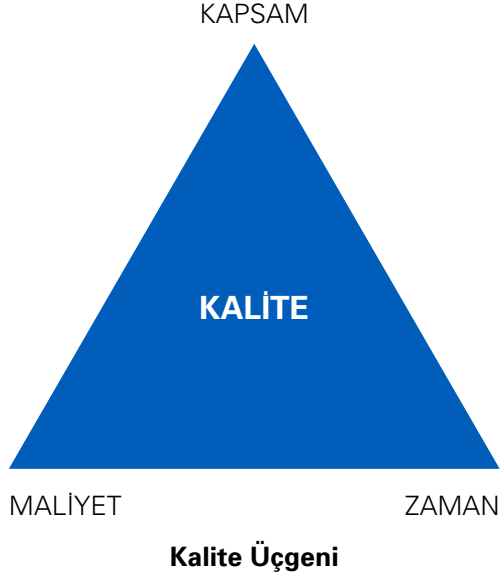
Maliyet ve kalite ilişkisi, kalite yönetimi yazınında uzun yıllardır araştırılmaya devam eden konular arasında yer alır. Kavramsal olarak genel kabul, kalite artışının aynı zamanda maliyet artışı gerektirmesidir.² Bununla birlikte sadece yüksek kalitenin değil, düşük kalitenin de bir maliyeti olduğu yine kavramsal olarak kabul edilmiş,³ kalite ve maliyet ilişkisinde toplam maliyetin U biçiminde bir eğri ile ifade edilebileceği ileri sürülmüştür. Buna göre belirli bir kalite seviyesinin

üzerine çıkılmak istenmesi durumunda uygulanması gereken önleyici kalite yönetim teknikleri toplam maliyetleri artırmaya başlarken, kalite belirli bir seviyenin altına düşmeye başladığında ise hataların getireceği maliyet, toplam maliyeti artırmaya başlayacaktır.

Proje yönetimi yazınında ise maliyet ve kalite ilişkisine dair en temel model, bir projenin kısıtlarını içeren kalite üçgenidir. Söz konusu kısıtlar; maliyet, kapsam, zaman ve kalitedir. Kavramsal olarak, kısıtlar arasındaki ilişki sebebiyle, bir veya birden çok kısıdı artırabilmek için en az bir kısıttan ödün vermek gerekir. Örneğin bir projede maliyetler azaltılırken proje süresinin kısaltılması isteniyorsa ve bunun kaliteden ödün vermeden yapılması bekleniyorsa proje kapsamını azaltmak gerekir. Belirtilen kısıtlara risk ve kaynaklar da eklenebilir.⁴



Kalite ve Maliyet İlişkisi



Denetimde fiyat-kalite ilişkisini inceleyen yazına bakıldığında, özellikle 2008 küresel finansal krizinin ve denetim firması rotasyonunun, denetim ücretlerinde aşağı yönlü bir baskı oluşturduğu^{5,6,7} ve denetim maliyetlerinde artışa sebep olduğu gözlemlenmektedir.^{8,9}

“Zaman baskısı denetim firmalarında mevsimselliği artırmakta, bunun neticesinde maliyetler; kapasite yönetimi, fazla mesai ve işten ayrılmalar gibi etkenler ile dolaylı olarak yükselmektedir.”

Son yıllarda yaşanan gelişmelerin etkileri sadece denetim ücretleri ve maliyetleri ile sınırlı olmamakta, aynı zamanda mali tabloların düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenen raporlama tarihlerinin getirdiği zaman baskısı, denetim projelerinin yönetiminde diğer bir kısıt oluşturmaktadır. Söz konusu

zaman baskısı denetim firmalarında mevsimselliği artırmakta, bunun neticesinde maliyetler; kapasite yönetimi, fazla mesai ve işten ayrılmalar gibi etkenler ile dolaylı olarak yükselmektedir. Bu makalede, denetimde kalite üçgeni zaman kısıdı yönünden değil, parasal boyutuyla başka bir ifadeyle fiyat ve maliyet kısıtları çerçevesinde ele alınmıştır.

Küresel Finansal Krizin Etkisi

2008 küresel finansal krizinin ardından birçok denetim müşterisi denetim ücretlerinde kesinti uygulamaya başlamıştır. Araştırmalar 2008 ve 2009 yılları arasında S&P 500 şirketlerinin %63'ünün bağımsız dış denetçilerinden fiyat indirimi almayı başardığını göstermektedir. Bununla birlikte yine 2008 ve 2009 yılları arasında ABD bankalarının %32'si denetim ücretlerinde kesintiye gidebilmişlerdir. Yaşanan fiyat indirimleri beraberinde kritik birtakım soruları da gündeme getirmiştir. Örneğin, Amerika'da 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu ile yürürlüğe giren ve yatırımcılar ile kamunun menfaatlerini korumak için halka açık şirketlerin denetimini ve diğer konuları izleyen PCAOB'nin küresel finansal krizin etkilerini açıkladığı 2011 tarihli raporuna göre, finansal kuruluşların raporlama süreçlerinde ve bu süreçleri kontrol eden denetim mekanizmalarında ciddi kalite problemleri yaşanabileceği konusu gündeme getirilmiştir.¹⁰

Krishnan ve Zhang 2014 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarında 2008 küresel finansal krizi sonrası bankacılık sektöründe denetim ücretlerinde yaşanan kesintileri ve bu kesintilerin denetim kalitesine etkilerini incelemiştir. Kalitenin ölçümü için kredi kayıp karşılıkları (loan loss provision), yukarı yönlü kazanç tahminleri (upward earnings management) ve mali tabloların yeniden

düzenlenmesi (financial statement restatement) gibi kalite göstergeleri (proxy) incelenmiştir. Örneğin denetim ücreti kesintilerinin yaşandığı bankalarda, ücret kesintisi ile gelir artırıcı veya gelir azaltıcı kredi kayıp karşılıkları arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Ayrıca denetlenen cari dönem ile gelecek dönem hesap kapanışları karşılaştırılarak, kredi kayıp karşılıklarının geçerlilikleri analiz edilmiştir. Bu sayede kredi kayıp karşılıkları denetim kalitesinin bir göstergesi olarak tanımlanmış ve denetim ücreti kesintileri ile kredi kayıp karşılıklarının geçerliliği arasında bir ilişki olup olmadığı test edilmiştir.

“Denetim ücreti kesintilerinin bankaların finansal raporlama kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç denetçilerin karşılaştıkları fiyat kesintilerinin her zaman kalite düşüşüne sebep olmayabileceğini göstermekte, kalite düşüşünü açıklayabilecek farklı mekanizmalar olabileceğine işaret etmektedir.”

Bu kapsamda 2008 ve 2009 yılları arasında toplam 550 banka incelenmiştir. Çalışmanın doğruluğunu artırmak için, denetim ücretlerindeki kesintinin sebebi test edilmiş ve denetim kapsamı azalışı veya satın alma ve birleşme etkisi gibi unsurlar elenerek kapsam dışında tutulmuştur. Krishnan ve Zhang’ın bu çalışması genel beklentiden aksi yönde bir sonuç ortaya koymuştur. Dört büyük denetim şirketinin %39’unda, diğer denetim şirketlerinin %27’sinde ve

toplamda denetlenen bankaların %32’sinde denetçiler anlamlı bir ücret kesintisi yaşamış; buna karşın denetim ücreti kesintilerinin bankaların finansal raporlama kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç denetçilerin karşılaştıkları fiyat kesintilerinin her zaman kalite düşüşüne sebep olmayabileceğini göstermekte, kalite düşüşünü açıklayabilecek farklı mekanizmalar olabileceğine işaret etmektedir.

Fiyat Baskısının Etkisi

Ekonomik kriz nedeniyle yaşanan fiyat baskısının denetim firmalarının kârlılığını azaltacağı, bu nedenle denetim esnasında kriz öncesine kıyasla daha az gayret sarf edebilecekleri, neticesinde denetim kalitesinin düşebileceği düzenleyici kuruluşlar tarafından ciddi bir risk olarak belirtilmektedir. Her ne kadar bu endişeler dile getirilmiş olsa da, özellikle riskli sözleşmelerde denetçilerin aşağı yönlü fiyat baskısına rağmen denetim kalitesini kolaylıkla riske atamayacakları yönünde de gözleme dayalı birçok çalışma mevcuttur. Ettredge ve diğerlerinin¹¹ çalışmasında 2008 küresel ekonomik krizi olarak adlandırılan dönemde, denetim ücretlerinde yaşanan aşağı yönlü fiyat baskısı ve bu baskının denetim kalitesi üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Bu çalışmada fiyat baskısını ölçmek için ekonomik kriz öncesi ve sonrası denetim ücretleri karşılaştırılmış ve yaşanan anlamlı düşüşler fiyat baskının bir göstergesi olarak varsayılmıştır. Karşılaştırma yapılırken denetim kapsamındaki değişiklikler gibi çeşitli maliyet etkenleri de analiz edilmiş ve incelenen veri bu doğrultuda normalleştirilmiştir. Denetim kalitesinin

ölçülmesi için ise yanıltıcı veya hatalı mali tablolar (financial misstatements) gösterge olarak kullanılmıştır. Çalışmanın temel varsayımı, müşteri kaynaklı fiyat baskısı artışlarının denetim kalitesini düşüreceğidir.

Bu kapsamda 3.039 firma incelenmiş ve kriz sonrası yaşanan anlamlı denetim ücreti azalışları ile hatalı mali tablolar arasında anlamlı bir pozitif ilişki olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca çalışmada ortaya konan bu ilişkinin denetim firması ve denetim müşterisi büyüklükleri ile değişip değişmediği incelenmiş, bulgular fiyat baskısı ve kalite arasındaki ilişkinin denetçi veya müşteri büyüklüğünden anlamlı olarak etkilenmediğine işaret etmiştir.¹²

Fiyat baskısının denetim kalitesini olumsuz etkilemesi iki farklı şekilde açıklanabilir. Birinci açıklama; artan fiyat baskısı denetim ücretinin azalmasına sebep olur, bu da denetçi firmaların daha az çaba sarf ederek yaşadıkları parasal kaybı maliyet azaltarak telafi etmeye çalışmaları ile sonuçlanır, dolayısıyla kalite olumsuz etkilenir. Küresel finansal krizin etkilerinin incelendiği Krishnan ve Zhang'ın çalışması bu açıklama ile çelişmektedir. İkinci açıklama ise; artan fiyat baskısı ve ücret azalışı aslında ekonomik kriz ile birlikte pazarlık gücünün denetçiden müşterilere kaymasının bir sonucudur ve denetim kalitesi de buna bağlı olarak azalabilir.

Algılanan Kârlılık Kaliteyi Etkiler mi?

Denetim ücreti artışı ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiye dair iki temel karşıt görüşün hâkim olduğu söylenebilir. Bu görüşlerden ilki, denetim ücreti arttıkça denetçiler tarafından ortaya konacak çabanın dolayısıyla denetim kalitesinin artacağıdır. Karşıt görüş ise, denetçilere ödenen ücret arttıkça denetçilerin

müşterilerine olan ekonomik bağımlılığın artacağı, buna bağlı olarak da yüksek kârlı müşterilerini kaybetme endişesiyle denetim sürecinde yeteri kadar sorgulayıcı davranamayabilecekleridir. Denetim yazınında her iki görüşü de destekler nitelikte, aynı zamanda diğerinin iddiasını çürütür nitelikte, gözleme dayalı çalışmalar yer almaktadır.¹³

Söz konusu gözleme dayalı çalışmalar arasında Hoitash ve diğerlerinin izlediği yöntem bilimsel yaklaşım, tanımsal olarak diğerlerinden farklılaşmaktadır. Bu çalışmada fiyat-kalite ilişkisi analiz edilirken, fiyat mutlak sözleşme tutarı olarak değil, beklenen denetim ücretine karşılık anlaşılan sözleşme tutarı olarak tanımlanmış; diğer bir deyişle denetçinin öngördüğü çaba ve riske karşılık müşteriden elde edeceği parasal kazanç, yani algılanan kârlılık şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımsal farklılık, denetçi bağımsızlığının ve kalite üzerindeki etkisinin daha iyi analiz edilmesine imkân vermektedir.

Algılanan kârlılığın tek başına gözlemlenmesi mümkün olan bir kavram olmaması sebebiyle, müşteri büyüklüğü, karmaşıklık, risk gibi unsurlar ile birlikte sözleşme tutarları da bu analizde gösterge olarak kullanılmıştır. Kalitenin ölçülmesinde ise ihtiyari tahakkuklar gösterge olarak kullanılmıştır. İhtiyari tahakkukların kalite göstergesi olarak seçilmesinin sebebi; ihtiyari olmayan tahakkuklar yasalar gereği yerine getirilirken manipüle edilmelerinin zor olmasına karşın, ihtiyari tahakkukların yöneticilerin kontrolünde olması ve gerek yürürlükteki yasal mevzuatta yer alan boşluk ve esneklikler vasıtasıyla gerekse yasal olmayan yollarla değiştirilmeye daha açık olmalarıdır.

"Denetim firmalarının harcanacak çaba ve karşılığında uzlaşılan sözleşme tutarı üzerinden algıladıkları kârlılık arttıkça, müşteriye olan ekonomik bağımlılığın arttığı gözlenmiştir."

Bu kapsamda 2000 ve 2003 arası yıllara ait toplam 13.860 gözlemden oluşan veri seti incelenmiştir. Çalışmanın bulguları, algılanan kârlılık ile ihtiyari tahakkukların büyüklüğü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Yani denetim firmalarının harcanacak çaba ve karşılığında uzlaşılan sözleşme tutarı üzerinden algıladıkları kârlılık arttıkça, müşteriye olan ekonomik bağımlılığın arttığı gözlenmiştir.¹⁴

Pazarlık Gücü ve Ekonomik Bağımlılık

Fiyat-maliyet-kalite ilişkisine dair yayınlanmış gözleme dayalı çalışmaların incelemesine geçmeden önce, "Maliyetlerin arttığı fakat fiyatların düştüğü bir ortamda, denetim kalitesi nasıl sağlanabilir?" sorusu yöneltildi. Takip eden üç başlıkta sırasıyla; küresel finansal krizin denetim ücretlerinde kesintilere sebep olduğu, artan fiyat baskısının denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği, bununla birlikte denetçinin algıladığı kârlılığın müşteriye karşı ekonomik bağımlılığı artırabileceği, gözleme dayalı çalışmaların ışığında açıklanmaya çalışıldı. Denetimde fiyat-maliyet-kalite ilişkisi incelenirken ayrıca şu soruyu sormak ve yanıtını aramak da yol gösterici olabilir:

"Denetim kalitesinden ödün vermeye sebep olabilecek etkenler nelerdir?"

Bu soruya yanıt ararken analiz düzeyini örgütten bireye, başka bir ifade ile

denetim firmasından sorumlu denetçiye indirgemek anlamlı olacaktır. Denetim firmaları, sorumlu denetçilerin firmanın birer temsilcisi olarak hareket ettiği, bununla birlikte kısmen de âdemi merkezîyetçi bir kurumsal yönetim yapısına sahip örgütlerdir. Söz konusu kurumsal yönetim çatısı altında ortaklar arası kâr paylaşım planının etkin bir şekilde dengelenememesi durumunda, ortaklar bir bütün olarak değil, bütünün bağımsız birer parçası olarak hareket edebilir ve bu durum çeşitli ahlaki tehlikeler içerebilir (Trompeter, 1994).

Asthana ve Boone¹⁵ çalışmalarında Trompeter'in¹⁶ konu ettiği ahlaki tehlikeleri, müşterinin sorumlu denetçiye karşı sahip olduğu pazarlık gücü ve sorumlu denetçinin müşteriye olan ekonomik bağımlılığı üzerinden açıklar. Bu iki kavramla birlikte, bir yandan müşterinin pazarlık gücünün denetim fiyatı üzerinde azaltıcı etkisi olabileceğini ve buna bağlı olarak denetim kalitesinin düşebileceğini sorgularken, diğer yandan yüksek kârlılığın sorumlu denetçinin müşteriye olan ekonomik bağımlılığını arttırabileceğini ve dolayısıyla sorumlu denetçi bağımsızlığını zayıflatarak denetim kalitesini düşürebileceğini sorgulamaktadır.

Mali tabloların denetimi, sorumlu denetçi ve müşterinin ortak çabası ile yürütülen bir müzakere sürecinin neticesinde gerçekleşir. Müzakerecilerin pazarlık gücü denetim kalitesi üzerinde etkili olabilir. Bu çerçevede Asthana ve Boone'un birinci varsayımı, müşterinin pazarlık gücü arttıkça denetim kalitesinin azalacağı ve aşağı yönlü olduğundışı denetim ücretlerinin, müşterinin pazarlık gücünün bir göstergesi olduğudur. İkinci varsayım ise yukarı yönlü olduğundışı denetim ücretlerinin, sorumlu denetçi ile müşteri arasında ekonomik bağımlılığa

sebeplere olacağı, bu nedenle de denetim kalitesinin olumsuz etkileneceğidir. İkinci varsayımda yukarı yönlü olağandışı denetim ücretleri incelenirken, Sarbanes Oxley Kanunu öncesi ve sonrası dönem olmak üzere iki farklı veri seti üzerinden analiz yapılmıştır. Bu sayede Sarbanes Oxley reformlarının ekonomik bağlanma üzerinde azaltıcı etkisi olup olmadığı da incelenmiştir. Varsayımlar sınanırken kalitenin ölçümü için ihtiyari tahakkuklar ve analistlerin kazanç tahminlerine ulaşma, denetim kalitesinin iki göstergesi olarak belirlenmiştir. Burada analistlerin kazanç tahminlerine ulaşmadan kasıt, bağımsız denetim sonrası açıklanan gerçek bilançonun, analistlerin tahmin ettiği kâr rakamlarına ne kadar yaklaştığıdır.

Çalışma kapsamında 2000 ve 2009 yılları arası döneme ait toplam 61.953 gözlem toplanmış, Arthur Andersen'a ait veri çıkartıldıktan sonra bu sayı 35.081'e düşmüştür. Regüle finansal hizmetler ve kamu endüstrileri hariç tutulduktan sonra sayı 28.925'e, istatistiksel analizi olumsuz etkileyecek eksik veri çıkartıldıktan sonra ise nihai analize tabi örneklem 14.796 gözleme düşmüştür.

"Araştırmalar, denetim ücretlerindeki hem aşağı yönlü hem de yukarı yönlü olağandışılığın denetim kalitesini farklı mekanizmalar aracılığı ile olumsuz etkileyebildiğini ortaya koymuştur."

Bulgulara göre yukarı yönlü olağandışı denetim ücretleri arttıkça ihtiyari tahakkuklar ve kazanç tahminlerine ulaşma ihtimalinde artış tespit edilmiş, bununla birlikte Sarbanes Oxley öncesi döneme kıyasla Sarbanes Oxley sonrası dönemde bu ilişki varlığını sürdürmekle

birlikte göreceli olarak azalmıştır. Benzer şekilde aşağı yönlü olağandışı denetim ücretlerinin büyüklüğü arttıkça yine ihtiyari tahakkuklar ve kazanç tahminlerine ulaşma ihtimalinde artış tespit edilmiştir. Çalışmanın bulguları hem müşterinin pazarlık gücü - denetim kalitesi ilişkisine ait varsayımları, hem de ekonomik bağımlılık - denetim kalitesi ilişkisine ait varsayımları destekler niteliktedir. Özetle söylenebilecek olan, denetim ücretlerindeki hem aşağı yönlü olağandışılık (müşterinin pazarlık gücü) hem de yukarı yönlü olağandışılık (müşteriye ekonomik bağımlılık), denetim kalitesini farklı mekanizmalar aracılığı ile olumsuz etkileyebilmektedir. Kalitedeki düşüş esas olarak olağandışı fiyat hareketlerinin değil, söz konusu mekanizmaların (pazarlık gücü ve ekonomik bağımlılık) bir sonucu olabilir.¹⁷

ROTASYONUN ETKİLERİ

Zorunlu denetim firması rotasyonunun arka planına bakıldığında 1977 yılında ABD'de Senato Komitesi tarafından Senatör Metcalf'ın yetkisinde yayınlanan Metcalf Raporu'nun etkisi görülmektedir. Söz konusu raporda uzun süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyebileceği, zorunlu denetim firması rotasyonunun bu duruma bir çözüm olabileceği görüşü belirtilmiştir. Buna karşın yine aynı yıl Cohen Komisyonu¹⁸ tarafından bildirilen görüşte, zorunlu denetim firması rotasyonunun getirdiği maliyetlerin ve kayıpların, sağladığı faydadan daha fazla olabileceği ve denetim komitelerinin bu görevi daha etkin yönetebileceği ifade edilmiştir.

İlerleyen süreçte 1987 yılında Treadway Komisyonu'nun yayınladığı raporda doğrudan zorunlu denetim firması rotasyonu işaret edilmemekle birlikte,

denetim firmalarının denetim kalitesini düşürebilecek baskılara karşı önlemler alması gerektiği belirtilmiştir. 1994 yılında ise ABD Kongresi tarafından denetçi bağımsızlığını incelemesi için görevlendirilen SEC tarafından yayımlanan raporda sektörün dönemsel olarak sorumlu denetçi değişimine ihtiyaç duyduğu ve aynı zamanda ikinci sorumlu denetçi incelemesi zorunluluğu ile yeterli tarafsız görüşün elde edilebileceği belirtilmiştir. Bu sayede Cohen Komisyonu'nda denetim firması rotasyonuna istinaden belirtilen risk ve maliyetlerin önüne geçilebileceği tavsiye edilmiştir. 2000'li yılların başından itibaren patlak veren başarısızlıklar zorunlu denetim firması rotasyonunu bir kez daha gündeme taşımış, önce 2002 yılında ABD Kongresi'nin Sarbanes Oxley Kanunu'nu yürürlüğe almış ve ardından 2011 yılında PCAOB hazırladığı taslak çalışma ile uygulamanın üzerinden geçen 8 yıllık sürenin yeterli olduğunu düşünerek zorunlu denetim firması rotasyonu hakkında ilginç çevrelerden yorumlar talep etmiştir.¹⁹

Rotasyonun tarihçesini ele alırken ABD'nin dışında rotasyonun etkisini hissettirdiği Avrupa ülkelerini ve diğer ülkeleri de dâhil etmek faydalı olacaktır. Örneğin İtalya'da dokuz yıllık denetim firması rotasyonu uygulanmakta iken Brezilya'da bu süre üç yıl olarak belirlenmiştir. Singapur'da bankaların her beş yılda bir denetçilerini değiştirmesi gerekirken borsaya kayıtlı diğer şirketler için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Güney Kore'de ise 2003 yılında alınan karar gereği 2006 yılından itibaren her altı yılda bir borsaya kayıtlı şirketlere denetim firması rotasyonu zorunluluğu getirilmiş, daha sonra ise bu zorunluluk kaldırılmıştır. İspanya 1988'de dokuz yıllık zorunlu rotasyon uygulamasını başlatmış ancak

1995'te yürürlükten kaldırmıştır. Benzer şekilde Fransa altı yıllık zorunlu rotasyon uygulamasını değerlendirmiş fakat son aşamada vazgeçilmiştir. Avusturya 2002 yılında altı yıllık zorunlu rotasyon yasasını onaylamış, bununla birlikte uygulama beklemeye alınmıştır. Birleşik Krallık'ta zorunlu denetçi firma rotasyonunun gerekli olmadığına karar verilmiş, bunun yerine sorumlu denetçi rotasyon süresi beş yıl olarak belirlenmiştir. Hong Kong da Birleşik Krallık gibi 2003'ten itibaren beş yıllık sorumlu denetçi rotasyonunu uygulamıştır.²⁰ Japonya ve Kanada'da ise zorunlu denetim firması rotasyonu bulunmazken, sorumlu denetçi rotasyonu uygulanmaktadır. Son olarak AB'nin 2014 yılında çıkardığı ve 2016 yılında yürürlüğe girmesi planlanan düzenleme ile yüksek sayıda ülkede denetim firması rotasyonu uygulanacaktır. Yine de söz konusu uygulamada üye ülkelere ihtiyaçları paralelinde çeşitli seçenekler sunulmaktadır.

Türkiye'deki düzenlemelere bakıldığında, düzenleyici kuruluşlar ile KGK'nın rotasyon gerekliliklerini uyumlu hale getirme yönünde adımlar atıldığı söylenebilir. Bu kapsamda denetim firmaları için son on yılda yedi yıl ve sorumlu denetçiler için son yedi yılda beş yıl olmak üzere rotasyon uygulanmaktadır.

Kurumsal Teori Bakışıyla Rotasyon

ABD'deki tarihçesine bakıldığında, rotasyonun 1970'li yıllardan itibaren süregelen karşıt görüşlerin tartışmaları sonucu şekillenen ve 2000'li yıllarda yaşanan finansal krizler neticesinde duyulan ihtiyaca cevap niteliği taşıyan bir uygulama olduğu görülmektedir. Avrupa ülkelerinde ise rotasyonun yayılımında, ilgili kurumlarca yerel bağlama özgü uyarlamalara gidildiği, yani ABD'deki uygulama biçiminden farklılaşarak

benimsendiği görülmektedir. Bu haliyle rotasyonun yayılımı örgüt teorilerinden biri olan Kurumsal Teori ile incelenebilir.^{21,22,23} Bu teorinin temel tezi aşağıdaki gibi özetlenebilir:²⁴

“Örgütlerin yapı ve süreçleri, içinde bulundukları kurumsal çevreye uyumları sonucunda biçimlenir. Kurumsal çevre, modernleşme süreciyle birlikte örgütlerin dışında ve üzerinde oluşmuş, rasyonelize edilen yapıları, kuralları, normları, inançları ve efsaneleri içeren bir çevredir. Örgütlerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için, sadece teknik anlamda verimli olmaları yetmemekte, bu çevredeki kurumlara uyarak kendilerini meşru kılmaları gerekmektedir. Sonuçta, aynı “örgütsel alanda” yaşayan örgütler, kendilerine özgü rasyonel gerekliliklerden bağımsız olarak benzer kurumlara uymak zorunda olduklarından, yapısal açıdan eş biçimli hâle gelmektedirler.”

Başka bir ifadeyle Kurumsal Teori’ye göre, örgütler sadece yöneticilerin rasyonel kararlarıyla değil, aynı zamanda sektörde yer alan diğer örgütlerce kurulan sosyo-kültürel çevrede meşrulaşmak ve bu çevrenin yerleşmiş uygulamalarına uyum sağlamak için biçim değiştirmektedirler. Örneğin bu yaklaşıma göre rotasyon uygulamasını kabul eden ülkelerin bu uygulamayı mutlaka en rasyonel tercih olduğu için değil, sektörde yerleşmeye başlamış bir uygulama olduğu için benimsediği öne sürülebilir. Zorunlu denetim firması rotasyonu gibi yeni bir uygulama ilk olarak hayata geçtiğinde, bu uygulamayı erken benimseyen ülkeler ağırlıklı olarak ekonomik gerekçeler ile kurumlarının performansını artırmayı hedeflerken, takip eden ülkeler daha çok meşrulaşma ve kabul görme baskıları altında benimseyebilirler. Yeni uygulamanın transferi, özgün anlamına sadık kalınarak ve akıl süzgecinden

geçirilerek uyarlanırsa, benimseyen ülkelerde faaliyet gösteren örgütsel alanda yer alan kurumların performansını iyileştirebilir.

Buna karşın söz konusu yeni uygulamanın popüler hale gelmesiyle, ekonomik ve rasyonel gerekçelerden çok örgütsel alanda meşrulaşma kaygısı ile benimsendiği ülkelerde, çoğunlukla hedeflenen sonuca ulaşamaz. Söz konusu meşrulaşma kaygıları arasında sorumlu oldukları paydaşlar tarafından olumlu algılanmak, hâkim makro kurumlar nezdinde kabul görmek veya yeni uygulamayı benimseyen ülkelere karşı olası bir rekabet kaybını önlemek sıralanabilir.^{25,26}

“Rotasyonun yayılımında, ABD’deki bağlam, ihtiyaçlar ve gelişim süreci ile AB ülkelerindeki benimsenme süreci ve bağlama özgü uyarlamaların dikkate alınması önemlidir. Aksi hâlde uygulamanın özgün anlamından uzaklaşma ve törensel benimseme neticesinde, hedeflenen sonuçlara ulaşamama riski bulunmaktadır.”

Kurumsal Teori’den hareketle, özellikle rotasyonu erken benimseyen ülkeleri takip eden ülkeler için altı çizilen nokta, rotasyonun yayılımında ABD’deki bağlam, ihtiyaçlar ve gelişim süreci ile AB ülkelerindeki benimsenme süreci ve bağlama özgü uyarlamaların dikkate alınması önemlidir. Aksi hâlde uygulamanın özgün anlamından uzaklaşma ve törensel benimseme neticesinde, hedeflenen sonuçlara

ulaşamama riski bulunmaktadır. Bu durumda hedeflendiği gibi kalite artışı gerçekleşmeyecek, aksine pazarlık gücünde asimetri, değer katan bilgi birikiminde azalma, denetçi - müşteri ilişkisinde zayıflama ve maliyet artışları gibi etkenlerle kalite düşüşü yaşanacaktır.

Rotasyonda Karşıt Görüşler

Denetim firması rotasyonunu savunan ve aynı zamanda karşı çıkan farklı görüşler mevcuttur. Rotasyonu savunan görüşün iddiası, uzun süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetim firmasının bağımsızlığını azaltacağı, rehabet ve tarafsızlık kaybı gibi etkenlerin devreye girmesine sebep olabileceğidir. Bununla birlikte rotasyonun pazar yoğunluğunu dengeleyecek bir mekanizma olabileceği ve daha çok denetim firmasına serbest piyasada rekabet etme fırsatı sunabileceği düşüncesi ortaya atılmaktadır. Tüm bu etkilerin neticesinde, denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini artıracığı düşünülmektedir.

Karşıt görüşe göre ise zorunlu denetim firması rotasyonu, denetçi firma ile denetlenen firma arasında denetlenen firmaya değer katan gerçek ilişkiye zarar vermektedir. Sabit vadeli sözleşmeler, denetçi firmanın mesleki bilgi birikimini denetlenen firmaya aktarmasında daha az istekli davranmasına ve odağının kaliteden çok maliyetler ve kâr olmasına neden olabilecektir. Bununla birlikte zorunlu rotasyon ile kazanılan müşterilerin ilk yıl denetimlerinde artan denetim maliyetleri, müşterilerin artan pazarlık gücüne bağlı yaşanan fiyat baskısı ve denetim komitelerinin rolünün zayıflaması, denetim kalitesinin önündeki tehditler olarak sıralanmaktadır.

Bu noktada denetçi firma rotasyonunun getirdiği maliyetin, sorumlu denetçi rotasyonunun maliyetinden yüksek

olduğu vurgulanabilir. Yüksek maliyetin sebebi, rotasyon sonrası yeni denetçi firma ile birlikte tüm denetim ekibinin, geçmiş çalışma kâğıtlarının, müşteri denetim usullerinin ve denetim yöntem biliminin değişmesidir. Bu durum, ilk yıl denetimlerine ilişkin bir başka riski de işaret etmektedir. AICPA'nın 2011 raporu²⁷, yetersiz denetimlerin çoğunluğunun, denetim firmalarının müşteride ilk ya da ikinci yıl gerçekleştirdikleri denetimlerde yaşandığına dikkat çekmektedir. İlk yıl denetimlerine ait maliyet artışı ve kalite düşüşü gibi gözlemler, fiyat-kalite ilişkisini ve rotasyonun bu ilişki üzerindeki etkisini gündeme getirmektedir²⁸.

Rotasyona İlişkin Gözleme

Dayalı Bulgular

İsveç'te KOBİ'ler üzerine gerçekleştirilen bir çalışmada, denetim süresinin denetim kalitesi üzerindeki etkileri incelenmiştir. KOBİ'ler İsveç'te toplam firma sayısının %99'una karşılık gelirken, toplam istihdamın ise yaklaşık %60'ını oluşturmaktadır. Çalışmada veri toplama aşamasında yöntem bilim olarak nitel teknikler seçilmiş ve yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler hem denetçileri hem de KOBİ'leri temsil eden bir örneklem seçilerek yürütülmüştür. Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmanın bulgularına göre, denetçi bağımsızlığı ve denetçi rehabeti gibi risk etmenlerinin kontrol edilebilmesi durumunda, uzun süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu ortaya konmuştur. Risk etmenlerini kontrol edebilecek mekanizmalar arasında; denetim dışı sunulan hizmetler, sektörel uzmanlık, denetçinin bilgisi ve deneyimi, denetlenen firmanın iç kontrol sistemi, meslek ahlakı, uygun denetim planlaması, denetlenen firmanın tarafsız bilgi paylaşımı ve denetçinin denetlenen

firma tarafından seçilmesi sıralanmıştır.²⁹

Fiyat - kalite ilişkisini inceleyen çalışmalarda olduğu gibi, rotasyon - kalite ilişkisini inceleyen çalışmalarda da, denetim kalitesinin doğrudan bir ölçümü mümkün olmadığından, ihtiyari tahakkuklar, işletmenin sürekliliği, hile, mâli tabloların yeniden düzenlenmesi gibi göstergeler kullanılmaktadır. Rotasyon - denetim kalitesi yazınındaki çalışmalar ağırlıklı olarak gönüllü denetçi rotasyonu vakalarını incelemiştir. Sayıca az istisnai bulgulara karşın elde edilen ortak kanaat, uzun süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetim kalitesi azalışı ile ilişkili olmadığı, buna karşın kısa süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetim kalitesi azalışı ile ilişkili olduğu yönündedir.³⁰

Mevcut gönüllü denetim firması rotasyonu yazınına ilave olarak zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkilerinin incelendiği çalışmaların sayısının artması bu alana ışık tutacaktır. Söz konusu çalışmalar zorunlu denetim firması değişikliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini doğrudan gözlemlene fırsatı sunacaktır. Kwon ve diğerlerinin çalışması bu alanda katkı sağlarken aynı zamanda denetim saatleri ve ücretlerindeki değişimleri de inceleyerek fiyat - kalite ilişkisine ışık tutmaktadır.

2006'dan itibaren borsada işlem gören şirketlere altı yıllık zorunlu rotasyon uygulamış Güney Kore'de, 2000 ve 2007 yılları arasında ait toplam 12.463 gözlem incelenmiş ve zorunlu rotasyonun; denetim saatleri, ücretleri ve kalitesi üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre denetim saatlerinde ve ücretlerinde artış yaşanırken, denetim kalitesinde anlamlı bir değişim gözlenmemiştir. Başka bir ifade ile zorunlu rotasyon, denetçi firma

ve denetlenen firmalara ilave maliyet getirirken denetim kalitesine ayırt edilebilir olumlu bir etki etmemiştir.

Zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkilerinin incelendiği bir diğer çalışmada, Avustralya'da 1995 ve 2003 yılları arası döneme ait veri analiz edilmiştir. Denetim kalitesinin ölçülenmesinde gösterge olarak denetlenen işletmenin sürekliliğine ilişkin hazırlanan raporlar ve ihtiyari tahakkuklar seçilmiştir. Toplamda 205 denetçi değişimi ve 1.750 gözlem içeren raporun bulgularına göre, denetçi - müşteri ilişkisinin süresi arttıkça denetim kalitesinde artış gözlemlenmiştir. Kalitedeki artış yalnızca işlemin sürekliliğine ilişkin hazırlanan raporlarda gözlenmiş, ihtiyari tahakkuklara dair bir süre-kalite ilişkisi gözlenmemiştir. Bulgulara karşın çalışmada belirtilen bir diğer önemli konu, gözlemlenen kalitenin gerçek (fili) denetim kalitesi olduğu, bununla birlikte algılanan denetim kalitesinin denetçi firma rotasyonu ile artabileceğidir.³¹

GENEL DEĞERLENDİRME

Fiyat-maliyet-kalite ilişkisine temel teşkil eden teorilere bakıldığında; kısıtlar, ödün verme ve kalitenin maliyeti gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Denetim sektörüne özgü yazındaki gözleme dayalı çalışmalarda karşılaşılan bulgular ise, her zaman söz konusu temel teoriler ile paralellik göstermemekte ve kendi içerisinde de her zaman tutarlı olmamaktadır. Örneğin bir çalışmada küresel finansal kriz denetim ücretlerinde kesintilere sebep olup denetim kalitesi üzerinde anlamlı olumsuz bir etkisi olmazken, diğer bir çalışmada kriz sonrası yaşanan anlamlı ücret azalışlarının denetim kalitesini olumsuz etkilediği ortaya konmuştur. Başka bir çalışmada ise

denetim ücretlerinde yaşanan olağandışı artış ya da azalışların bir sebep değil sonuç olduğu, kalite üzerinde esas etkili olan sebeplerin müşterinin pazarlık gücü ve müşteriye olan ekonomik bağımlılık olduğu belirtilmiştir.

Ekonomik bağımlılığı azaltmayı ve denetim firması bağımsızlığını artırmayı hedefleyen zorunlu denetim firması rotasyonunun etkilerine bakıldığında ise her zaman hedeflenen sonuca ulaşamadığı görülmektedir. Rotasyonun etkilerinin incelendiği çeşitli gözleme dayalı bulgularda, uzun süreli denetçi - müşteri ilişkisinin denetim kalitesini olumlu etkileyebildiği, kısa süreli ilişkinin ise kaliteyi olumsuz etkileyebilirken maliyetleri de artırdığı ifade edilmiştir.

“Son on beş ya da yirmi yıldır artan fiyat baskısı ve maliyetler, mevsimsellik ve zorunlu rotasyon gibi etkenler, kalitenin sürdürülebilirliği için denetim firmalarını yeni arayışlara yöneltmektedir.”

Maliyet - Kalite İlişkisinin Geleceği

Denetim sektörü özünde neredeyse yüz yıla yakın süredir diğer endüstrilere kıyasla az değişim göstermiştir. Ne var ki son on beş ya da yirmi yıldır artan fiyat baskısı ve maliyetler, mevsimsellik ve zorunlu rotasyon gibi etkenler, kalitenin sürdürülebilirliği için denetim firmalarını yeni arayışlara yöneltmektedir. Söz konusu arayışlar içerisinde;

- Denetimin görece düşük teknik bilgi ve deneyim gerektiren süreçlerinin maliyeti yüksek ülkelere düşük olan ülkelere ya da aynı ülke içerisinde maliyeti yüksek olan birimlerden düşük olan birimlere aktarılması,

- Denetçi yardımcısı seviyesindeki çalışanların ilgili bölümlerce ortak kullanılması ve çok yönlü denetçilerin yetiştirilmesi,
- Mevsimselliğe yanıt verebilmek için yoğun dönemlerden az yoğun dönemlere iş yükü aktarılması, bu sayede yoğun dönem kapasitesi arttırılarak birim maliyetlerin düşürülmeye çalışılması,
- Bilişim teknolojilerindeki gelişmeleri denetim süreçlerine bütünleşik hale getirerek riskli alanların erken tespit edilmesi ve doğrulama testlerinde daha çok bu riskli alanlara odaklanarak denetim kalitesi korunurken maliyetlerin düşürülmek istenmesi, gibi uygulamalar sıralanabilir.

KPMG Görüşü

Denetimin kalitesi denetçi firma için olduğu kadar denetlenen firma için de önemlidir. Buna karşın teklif sürecinde ücret kesintilerine odaklanılması; denetim takımının uzmanlığı, sektör tecrübesi, denetim süresi ve denetçi bağımsızlığı gibi kalite etkenlerinin önüne geçebilmektedir. Bu sebeple denetim kalitesinin sağlanmasında düzenleyicilere ve denetçi firmalara olduğu kadar denetlenen firmadaki denetim komitelerine de önemli bir görev düşmektedir. Özellikle işletmenin sürekliliği ya da varlıklarda değer düşüklüğü gibi doğru değerlendirilip karar verilmesi gereken, riskli ve zaman alabilecek süreçleri içeren denetim çalışmalarında maliyet kaygısı ikinci planda olmalıdır.

Düzenleyici kurumlar açısından yaklaşıldığında ise, zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri çok boyutlu analiz edilmelidir. Farklı ülkelerde gerçekleştirilen gözleme dayalı çalışmalar, zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini doğrudan arttıran bir etkisi olmadığı, hatta müşterinin denetçi karşısındaki pazarlık gücünü artırması ve ilave denetim maliyetlerine neden olması sebebiyle denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği görülmektedir. Denetçi bağımsızlığını artıracak müşteri denetim komiteleri veya sorumlu denetçi rotasyonu gibi alternatif mekanizmaların etkinliği yeniden değerlendirilmelidir. Bu kapsamda, denetim komitelerinin teklif ve denetçi seçimi sürecinde sorumluluklarının artırılması gibi veya belirli bir süre ile sınırlandırılmış sorumlu denetçi rotasyonu ve bekleme süresi (cooling off period) gibi uygulamalar ile denetçi bağımsızlığı temin edilebilirken, aynı zamanda fiyat-maliyet-kalite ilişkisi üzerindeki olumsuz etkiler azaltılabilir. Ayrıca bu sayede denetim firmalarının odağının yeni iş alma ve rotasyon takibinden çok denetim kalitesi olması yeniden temin edilebilir.³²

“Denetim firmaları neden vardır?” sorusu yöneltildiğinde, verilebilecek en temel yanıtlardan biri, bağımsız denetimin finansal piyasalara güven kazandırması, sermayenin maliyetini azaltması ve bu faydalar sağlanırken denetim firmalarının işlem maliyeti bakımından piyasalarca tercih edilen ekonomik bir mekanizma olmasıdır. Dolayısıyla denetim firmalarının varlığı, işlem maliyetlerinin

ekonomik olarak sürdürülebilir olmasına ve karşılığında sunduğu faydanın piyasalarca anlamlı bulunmasına bağlıdır. Bu kapsamda denetim firmalarının görevi, söz konusu işlem maliyetlerini en aza indireyecek kurumsal yönetim mekanizmalarını seçmek ve kullanmaktır. İşte bu sebeple denetim firmaları, yukarıdaki maliyet - kalite ilişkisinin geleceği bölümünde sıralananlara benzer yeni arayışlara yönelirler. İşlem maliyetleri ancak bu gibi yenilikler ile piyasa tarafından kabul görecektir seviyelerde tutulmaya çalışılabilir.

Peki, işlem maliyetlerini en aza indireyecek söz konusu yenilikleri uygulamak neden zordur? Şüphesiz ki uygulamaya alınmak istenen her yenilik beraberinde çeşitli yetkinliklerin geliştirilmesine bağlıdır. Örneğin, bilişim teknolojilerindeki gelişmeleri denetim süreçlerine bütünleşik hale getirebilmek için daha önce kısıtlı seviyede sahip olunan teknik yetkinliklerin geliştirilmesi gerekir. Ancak esas zorluk bu teknik yetkinliklerin geliştirilmesi değildir. Denetim sektörü uzun yıllardır görece az yapısal değişimler yaşayarak biçimlendirilmiştir. Denetim yöntemlerinin hâkim olan biçimsel yapısı; örneklem seçimleri, güven aralıkları, doğrulayıcı kanıt toplama süreçleri, uzun yıllar içerisinde meşrulaşmıştır. Buna karşın işlem maliyetlerinde iyileşme sağlaması hedeflenen yenilikler, söz konusu yerleşik meşru yöntemlere karşı çıkmaktadır. Her ne kadar yenilikler ilk aşamada mevcut yöntemlerin ikamesi olmaktan çok destekleyici olsa da, yaygınlaşp meşrulaşamadıkları sürece işlem maliyetlerinde arzu edilen iyileştirmeyi sağlaması zor olacaktır. Daha açık bir ifade ile yeniliklerin kabul görmesi için önce ekonomik fayda sağlamalarını beklemek bu durumda geçerli olmayacaktır. Yenilikler ancak meşruiyet kazandıklarında işlem maliyetlerinde ekonomik fayda sağlayacak, bu sayede fiyat-maliyet-kalite ilişkisinde iyileşme elde edilebilecektir. Bu kapsamda denetim mesleğini uygulayan çevrelerin, ilerleyen yıllarda aşması gereken güçlüklerden biri, bir yandan kaliteden ödün vermeksizin işlem maliyetlerini piyasalarca kabul görecektir seviyelerde tutacak yenilikleri tasarlayıp uygulamaya alırken diğer yandan öncelikle bu yeniliklerin ilgili paydaşlarca benimsenmesini ve meşrulaştırılmasını sağlamak olacaktır.

REFERANSLAR

- ¹G.V. Krishnan ve Y. Zhang (2014): "Is There a Relation Between Audit Fee Cuts During the Global Financial Crisis and Banks' Financial Reporting Quality?" *J.Account. Public Policy*, 33, s.279-300.
- ²A.V. Feigenbaum, (1956): Total Quality Control. *Harvard Business Review*, 34:6.
- ³J.M. Juran (1962): *Quality Control Handbook*. New York: McGraw-Hill.
- ⁴PMI. (2008): *A Guide to the Project Management Body of Knowledge (4th ed.)*. Pennsylvania: Project Management Institute, Inc.
- ⁵S.C. Asthana, ve J.P. Boone (2012): "Abnormal Audit Fee and Audit Quality" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31:3, s.1-22.
- ⁶Krishnan ve Zhang, Y, a.g.e.
- ⁷M. Ettredge, E.E. Fuerher ve C. Li (2014): "Fee Pressure and Audit Quality Accounting", *Organizations and Society*, 39, s.247-263.
- ⁸D.S. Jenkins ve T.E. Vermeer (2013): "Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from Academic Research" *Accounting Research Journal*, 26:1, s.75-84.
- ⁹H. Sayyar, R. Basiruddin, S. Abdul Rasid ve L. Sayyar (2014): "Mandatory Audit Firm and Audit Partner Rotation" *European Journal of Business and Management*, 6:26, s.80-83.
- ¹⁰Krishnan ve Zhang, Y, a.g.e.
- ¹¹Ettredge v.d., a.g.e.
- ¹²Ettredge, v.d., a.g.e.
- ¹³R. Hoitash, A. Markelevich ve C.A. Barragato (2007): "Auditor Fees and Audit Quality". *Managerial Auditing Journal*, 22:8, s.761-786.
- ¹⁴Hoitash v.d., a.g.e.
- ¹⁵S.C. Asthana ve J.P. Boone, J. P. (2012): "Abnormal Audit Fee and Audit Quality. Auditing" *A Journal of Practice & Theory*, 31:3, s.1-22.
- ¹⁶G. Trompeter (1994): "The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Audit Partner Judgment" *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 13:2, s.56-69.
- ¹⁷Asthana ve Boone, a.g.e.
- ¹⁸Cohen Commission (1977): *American Institute of Certified Public Accountants' Commission on Auditor's Responsibility*.
- ¹⁹D.S. Jenkins ve T.E. Vermeer (2013): "Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from Academic Research", *Accounting Research Journal*, 26:1, s.75-84.
- ²⁰S.Y. Kwon, Y.D. Lim ve R. Simnett (2014): "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,
- ²¹J.W. Meyer ve B. Rowan (1977): "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony" *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.
- ²²P.J. DiMaggio, ve W.W. Powell (1983): "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields" *American Sociological Review*, 48, s.147-160.
- ²³R.W. Scott (1995): *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- ²⁴S. Sargut ve Ş. Özen (2007): *Örgüt Kuramları*. Ankara: İmge Kitabevi.
- ²⁵E. Abrahamson (1991): "Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations", *Academy of Management Review*, 16:3, s.586-612.
- ²⁶S. Ansari, P. Fiss ve E. Zajac (2010): "Made to Fit: How Practices Vary as they Diffuse", *Academy of Management Review*, 35:1, s.67-92.
- ²⁷AICPA (2011): *Annual Report*
- ²⁸Sayyar v.d., a.g.e.
- ²⁹S. Aamir ve U. Farooq (2011): *Auditor Client Relationship and Audit Quality*. Umeå: Umeå School of Business
- ³⁰Kwon v.d., a.g.e.
- ³¹A.B. Jackson, M. Moldrich ve P. Roebuck (2008): "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality" *Managerial Auditing Journal*, 23:5, s.420-437. ³²KPMG (2012): *KPMG View: Reform to Enhance Audit and Audit Quality*.

Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Bülent Ak
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Ülkemizde muhasebe¹ mesleğinin geçmişi çok uzun yıllara dayanmakla birlikte, mesleğin kimler tarafından ve ne şekilde icra edileceğini kurallara bağlayan bir yasanın çıkması için 1989 yılına kadar beklememiz gerekti. Anılan yılda yayımlanan 3568 sayılı yasayla¹ mesleğimiz, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere fonksiyonel olarak birbirini tamamlayan iki parçaya ayrıldı. Böylece, muhasebe mesleği ile uğraşanlar ilk defa örgütlü olarak bir araya gelerek kamu tüzel kişiliğini haiz bir çatı altında toplandı. Söz konusu kanunda mesleğin konusu, mesleğe kabul edilme şartları, yasaklar, disiplin ve ceza hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, serbest muhasebeci mali müşavirlerin defter tutması, denetim ve danışmanlık işleriyle uğraşması mümkündür. Yeminli mali müşavirler ise denetim ve danışmanlık işlerinin yanı sıra farklı olarak devletin kendisine verdiği yetki uyarınca tasdik işlemi yapabilmektedir. Bu çerçevede, uygulamaya konulan sistemin çalışma esaslarının, devletin vergi alacağını doğru bir şekilde tespit edilmesi ve emniyet altına alınması amacına dayandığı görülmektedir.

Diğer taraftan finansal piyasaların sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından, menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan şirketlerin mali tablolarının gerçek durumu yansıtmaları çok önemlidir. Şirketin hisselerinin mevcut veya potansiyel yatırımcıları, şirkete borç verecek banka veya finans kurumları, çalışanların ücretleri için şirket yönetimiyle pazarlık masasına oturacak sendikalar ve şirketle ilişki içindeki diğer taraflar, kararlarında mali tablolarda yer alan verileri esas alırlar. Bu çerçevede, yine aynı yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu'nun uygulanması açısından daha farklı bir yapılanmayı öngören bağımsız denetim olgusu gündeme geldi. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik² ile bağımsız denetim alanında kapsamlı bir düzenleme yapıldı.

¹ Denetim olgusunu da içerecek şekilde, en geniş anlamıyla kullanılmıştır.

Söz konusu düzenlemede bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanları bağımsız denetçi olarak tanımlandı. Bu şekilde, mesleğimizin daha farklı bir unvan ve kariyer çizgisiyle gelişmesinin de önü açılmış oldu.

Türk Ticaret Kanunu³ ile sermaye şirketlerinin denetiminde radikal değişiklikler yapılarak bağımsız denetim konusunda mesleğimize yeni bir boyut kazandırıldı. Ancak kamuoyunun tepkileri sonucunda söz konusu değişiklikler henüz yürürlüğe girmeden, daha yumuşak geçiş sağlayacak düzenlemelerle⁴ değiştirildi. Buna göre ilk olarak 2012 yılında alınan bir Bakanlar Kurulu kararında belirlenen kıstaslara uyan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmakta, bunun dışında kalan şirketlerin ne şekilde denetleneceği konusunda ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelik beklenmektedir.

Bağımsız denetim alanındaki uluslararası gelişmeleri yakalamak, AB düzenlemelerine uyum sağlamak ve Ticaret Kanunumuzda yapılan bu reformu hayata geçirmek üzere; 2011 yılında yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle⁵ bağımsız denetim alanında gözetim yapma yetkisini haiz Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Ülkemizde denetim mesleğinin fonksiyonel olarak iki farklı yaklaşım çerçevesinde hayat bulduğunu söyleyebiliriz. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, Maliye Bakanlığı'nın gelir kaygılarını gidermek üzere vergi uygulamalarını esas alan yaklaşım çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Buna karşın, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin mali tabloların ve diğer finansal bilgilerin ne derece sağlıklı olduğuna yönelik muhasebe denetimi ise bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir."

Bu gelişmeler ışığında, ülkemizde denetim mesleğinin fonksiyonel olarak iki farklı yaklaşım çerçevesinde hayat bulduğunu söyleyebiliriz. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, Maliye Bakanlığı'nın gelir kaygılarını gidermek üzere vergi uygulamalarını esas alan yaklaşım çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Buna karşın, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin mali tabloların ve diğer finansal bilgilerin ne derece sağlıklı olduğuna yönelik muhasebe denetimi ise bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Şimdi mesleğimizle ilgili bu iki yaklaşımın üzerinde durarak, uygulamaları gerçekleştiren kişi ve kurumlar, kurallar, sorunlar ve çözüm önerilerine daha yakından bakmaya çalışalım.

Vergi Uygulamalarını Esas Alan Denetim Yaklaşımı

3568 Sayılı Yasanın Amacı

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanması, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutularak, gerçek durumun ilgililere ve resmi makamlara yararlanması için tarafsız bir şekilde sunulması amaçlamıştır. Bu çerçevede, yüksek mesleki standartları gerçekleştirecek şekilde, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ile bunlar tarafından verilecek hizmetlerin esasları düzenlenmiştir.

Meslek Mensuplarının Yetkileri

Serbest Muhasebeci

Mali Müşavirlerin Yetkileri

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabilecekleri işler şunlardır:

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçek veya tüzel kişilere ait işletmelerin defterlerinin tutulması, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerinin düzenlenmesi vb. işlerin yapılması,
- Muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirmesi, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerin düzenlenmesi veya bu konularda müşavirlik yapılması,
- Belgelere dayalı olarak inceleme, tahlil, denetim yapılması, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verilmesi, rapor ve benzerlerinin düzenlenmesi, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerin yapılması.

Ayrıca vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması konusunda zorunluluk getirmeye, bu

zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.⁶ Bu yetkiye dayanılarak vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar, bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak bir genel tebliğ⁷ yayımlanmak suretiyle belirlenmiş olup, uygulamaya halen devam edilmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri

Yeminli mali müşavirler; defter tutmak hariç olmak üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabileceği tüm işleri yapabilir. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamaz. Buna karşın, yeminli mali müşavirlere kamu görevlisi olarak değerlendirilmelerine yol açacak derecede çok üst düzey bir yetki, tasdik yapma yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Tasdik Yönetmeliği⁸ ile tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirlere de tıpkı kendi denetim elemanlarına sağladığı gibi mühür vermektedir. Yeminli mali müşavirler tarafından mevzuata uygun şekilde tasdik edilen belgeler, resmi makamlar nezdinde incelenmiş resmi belge olarak kabul edilmekte, düzenlenen raporlar ise vergi dairelerince

vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yerine getirilmesinde esas alınmaktadır.

Maliye Bakanlığı tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir. Tasdik yönetmeliğinde yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler sayılmıştır. Ancak tasdik kapsamına alınan konu ve işlemlerle ilgili tasdik işleminin yapılabilmesi, Bakanlık tarafından tebliğ çıkartılması şartına bağlanmıştır. Bakanlık tarafından yayımlanan tebliğlerle belirlenen konu ve işlemler, yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular arasına alınmakta olup söz konusu tebliğlerde aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslara yer verilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ çıkartılıp düzenleme yapılmadığı sürece, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamaz.

Ayrıca vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlanması ve buna ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.⁹ Yayımlanan genel tebliğlerle söz konusu yetki de kullanılmış olup uygulamaya halen devam edilmektedir.

Yeminli Mali Müşavirler ve Faaliyetlerine İlişkin Veriler

Yeminli Mali Müşavirlik Yapanlara İlişkin Veriler

TÜRMOB Aralık 2015 verilerine göre, ülkemizde 4.658 yeminli mali müşavir bulunmakla birlikte, bunların 2.450'sinin aktif olarak çalışmadığı görülmektedir. Bu durumda aktif olarak faaliyet gösteren

2.208 kişiden söz edebiliriz.¹⁰ Yeminli mali müşavirlerin kayıtlı oldukları odalara göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

YMM Oda Adı	Çalışan Üye	Çalışmayan Üye	Toplam
İstanbul	899	1.305	2.204
Ankara	906	539	1.445
İzmir	190	225	415
Bursa	73	109	82
Adana	48	103	151
Gaziantep	29	93	122
Antalya	30	47	77
Eskişehir	33	29	62
Toplam	2.208	2.450	4.568

Yapılan Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Veriler

Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir tebliğle,¹¹ yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan mükelleflerin, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.¹² Yeminli mali müşavirlerin yapacağı beyanname tasdikinin amacı, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.¹³

Bu nedenle, yeminli mali müşavirler gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdür. Yeminli mali müşavirler beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere diğer mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapabilir. Yeminli mali

⁹ Bu sözleşmelere aynı zamanda tam tasdik sözleşmesi de denilmektedir.

¹⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde yer verilen, devletin kendi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemelerinde de aynı amaç güdülmektedir.

müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı'nın yıllık vergi inceleme plan ve programları, yeminli mali müşavirlerle beyanname tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına dayandırılmaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflerin, beyannamelerini ayrıca serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu bulunmaktadır. Tam tasdik için sözleşme düzenlemiş olan mükelleflerin, yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna bağlanmış konularda ayrıca tasdik raporu ibraz etmelerine de gerek bulunmamaktadır. Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde uygulama ne ölçüde kabul görüyor, verilere şöyle bir bakalım. Son beş yıl içinde Kurumlar Vergisi mükellefi sayısı ile bunlardan ne kadarının tam tasdik sözleşmesi imzaladığını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.¹² Ayrıca, yeminli mali müşavir başına ortalama 13,3 tam tasdik sözleşmesi yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yılı	Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı	Tam Tasdik Sözleşme Sayısı	Sözleşme Yapan Mükelleflerin Oranı (%)
2010	652.009	26.979	4,14
2011	663.967	27.556	4,15
2012	662.190	28.421	4,29
2013	662.225	28.740	4,34
2014	673.423	29.521	4,38

Sorumluluk Konusunda Yaşanan Sorunlar

Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Uygulaması

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan sorumludur. Doğru olmaması hâlinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olur. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtir. Kurumlar Vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle, bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmamasından sorumludur. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması da sorumluluk kapsamındadır.

Ayrıca yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarlarının vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak aktif ve pasif kıymetlerin değerlemeleri ile kaydi envanterin ve randıman hesaplamalarının yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dâhildir.

Sorumlulukların Saptanması ve Yapılan İşlemler

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemeler sonucunda, matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları yeminli mali müşavirin sorumluluğunun

bulunup bulunmadığını da saptamak durumundadır. Bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirin sorumluluğu arasındaki ilişkinin inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulması gerekir.

“Günümüze dek denetim elemanları tarafından müteselsil sorumluluk konusunda ortaya konulan uygulama örneklerinin buna pek uygun olduğunu söyleyemeyiz. Çoğu inceleme raporunda kasıt veya kusuru olup olmadığına bakılmaksızın “Madem ki matrah farkı var, yeminli mali müşavirin sorumluluğu da vardır.” anlayışından hareket edildiği ve denetim elemanları arasında bir uygulama birliğinin olmadığı görülmektedir.”

Ancak günümüze dek denetim elemanları tarafından müteselsil sorumluluk konusunda ortaya konulan uygulama örneklerinin buna pek uygun olduğunu söyleyemeyiz. Çoğu inceleme raporunda kasıt veya kusuru olup olmadığına bakılmaksızın “Madem ki matrah farkı var, yeminli mali müşavirin sorumluluğu da vardır.” anlayışından hareket edildiği ve denetim elemanları arasında bir uygulama birliğinin olmadığı görülmektedir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile saptanan yeminli mali müşavirler nezdinde takibat, vergi ve ceza tahakkuku kesinleştikten sonra başlatılmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirler yıllar önce çalışmış

oldukları mükelleflerin incelenmeye alındığından çoğu zaman haberi dahi olmamakta, yıllar sonra icra memurları kapıya dayandığında tüm mal varlığını yitirecek bir sorumlulukla karşı karşıya kalmaktadır. Söz konusu vergi, ceza ve gecikme faizi tutarları kesinleşmiş olduğu için, meslek mensubunun kendisini savunma ve dava açma hakları da ellerinden alınmaktadır. 2014 yılında söz konusu sıkıntıları kısmen de olsa gidermek üzere, yeminli mali müşavirlerin çalışmış olduğu mükellefler nezdinde yapılmakta olan vergi incelemeleriyle ilgili olarak bilgilendirilmesine ve hiç değilse kendilerine karşı yöneltilecek iddialara karşı savunma yapabilmelerine olanak sağlayacak bir yasal düzenleme yapılmıştır.^{iv}

Diğer taraftan 2014 yılında, yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde, meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarına ilişkin olarak vergi müfettişlerince yürütülecek işlemlere ve izlenecek usullere açıklık getirmek ve uygulama birliği sağlamak üzere bir yönerge taslağı hazırlanmıştır.¹³ Söz konusu taslağa göre vergi müfettişleri yapılacak incelemeler sırasında meslek mensuplarının faaliyetlerini mali sorumluluk, disiplin hükümleri ve hapis cezasını gerektiren vergi suçları açısından değerlendirmeye tabi tutabileceklerdir. Meslek mensubunun sorumluluğunu gerektiren bir konunun bulunması hâlinde yazılı savunma alınması gerekiyor. Meslek mensubu otuz gün içinde cevap vermezse savunma hakkından vazgeçmiş sayılacaktır.

Yönerge taslağına göre vergi müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sırasında, vergi kaybı ile meslek mensubunun davranışı arasında illiyet bağı kurulması, vergi kayıp ve kaçığının meslek

^{iv} 11.09.2014 tarih ve mükerrer 29116 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6552 sayılı Kanun’un 107. maddesiyle, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 12. maddesine 4. fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir: “Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.”

mensubunun kusurlu veya kasıtlı davranışından kaynaklandığının delilleri ile birlikte açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Vergi müfettişleri bu durumda ortaya çıkan vergi kaybına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinden, mükellefle birlikte meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği hususunu içeren ayrı bir görüş ve öneri raporu düzenleyecektir.

Meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunan, görevini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunduğu saptanan meslek mensupları hakkında, Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre işlem yapılması amacıyla görüş ve öneri raporu düzenlenecek ve meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya iletilecektir. Söz konusu yönerge taslağında, vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri sırasında, mükellefin kaçakçılık fiiliyle vergi kaybına yol açtığı ve meslek mensubunun da bu suça katıldığının saptanması hâlinde, hapis cezasını gerektiren bu suç nedeniyle meslek mensubu hakkında vergi suçu raporu düzenlenecek ve dava açılması amacıyla Cumhuriyet Savcılığına gönderilecektir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), söz konusu yönerge taslağını inceleyerek görüş ve önerilerini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na iletmiştir. TÜRMOB yönetimi, yönerge taslağının meslek mensuplarının potansiyel suçlu olduklarına ilişkin bir yaklaşımla hazırlandığı ve olumsuz karşılandığını bildirmiş, söz konusu taslağın iyileştirilmesi yönünde önerilerde bulunmuştur.¹⁴

Düzenlenmiş Sorumluluk Raporlarına İlişkin Veriler

Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanı tarafından yapılan açıklamalara göre; 2012 yılında 236, 2013 yılında 346 ve 2014 yılında 193 olmak üzere son üç yılda yeminli mali müşavirler hakkında toplam 775 sorumluluk raporu yazılmıştır. Son üç yılda hakkında beş ve üzerinde sorumluluk raporu yazılan yeminli mali müşavir sayısı 22'dir. Hatta hakkında 29 adet sorumluluk raporu yazılan bir yeminli mali müşavirin olduğu da belirtilmiştir.¹⁵

VDK Marmara Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'na bağlı müfettişler tarafından 2012, 2013 ve 2014 yıllarında düzenlenen sorumluluk raporlarına bakıldığında; raporların sahte belge kullanılması, haksız yere KDV iadesi alınması, hasılat faturalarının kayıtlara yansıtılmaması, kasa hesabının alacak kalanı vermesi, şahsi harcamaların gider olarak kaydedilmesi gibi konularda meslek mensubunun gerekli özen ve dikkati göstermediği gerekçesiyle düzenlenmiş olduğu görülmektedir.¹⁶

"2004 ve 2014 yılları arasında disiplin soruşturulması açılması istemiyle odaya 483 yeminli mali müşavir hakkında 1.456 dosya iletilmiştir. Çalışan YMM sayısının yaklaşık 1.200 olduğu dikkate alındığında bu sayının kabul edilemez boyutta (%40,25) olduğu görülmektedir. Bunun nedeni Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının matrah farkı bulduklarında, herhangi bir kusur veya ihmal aramadan yeminli mali müşaviri sorumlu tutmasıdır."

Mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunduğu, görevini yapmadığı veya kusurlu olarak yaptığı vb. iddialarla hakkında disiplin soruşturması açılması için başvuruda bulunulan meslek mensupları hakkında yapılan işlemlerin sonuçlarına da bakalım:

İstanbul YMM Odası Disiplin Kurulu Başkanı tarafından yapılan açıklamalara göre; 2004 ve 2014 yılları arasında disiplin soruşturulması açılması istemiyle odaya 483 yeminli mali müşavir hakkında 1.456 dosya iletilmiştir. Çalışan YMM sayısının yaklaşık 1.200 olduğu dikkate alındığında bu sayının kabul edilemez boyutta (%40,25) olduğu görülmektedir. Bunun nedeni Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının matrah farkı bulduklarında, herhangi bir kusur veya ihmal aramadan yeminli mali müşaviri sorumlu tutmasıdır. Raporlarda hangi fiille disiplin suçu işlendiğine bile yer verilmemektedir. Bu nedenle bu 1.456 dosyadan 1.200 adedi işleme konulmamıştır.¹⁷

Çözüm Önerileri

Öncelikle şunu ifade etmek gerekir ki, sorumluluk uygulamasının işleyiş tarzında bir sıkıntı bulunuyor. Yeminli mali müşavirler, mükellef adına salınan vergiler ile kesilen cezalar konusunda taraf değildir. Söz konusu vergi ve cezalar konusunda dava açılması, uzlaşmaya gidilmesi vb. konularda tek başına yetkili olan mükelleftir. Yeminli mali müşavirin tüm mal varlığına el konulması sonucunu doğuracak bir davaya müdahil olma olanağı bile yoktur. Borcun mükellefte ama sorumluluğun konuya ilişkin tek bir söz bile söyleme hakkına sahip olmayan meslek mensubunda olması yaklaşımının sağlıklı olduğu söylenemez.

Diğer taraftan denetim elemanları tarafından düzenlenen sorumluluk raporlarının bir örneği yeminli mali müşavirlere verilmemekte, kendilerini

savunma ve dava açma hakları ellerinden alınmaktadır. Bu durumun da normal olduğu söylenemez. Yapılan bir sözleşme ve hazırlanan bir rapor sonucunda, kusuru bulunup bulunmadığı yeterince araştırılmaksızın, meslek mensubunun ne zaman, nasıl ve hangi boyutta karşısına çıkacağı belli olmayan, mükellefin olası tüm vergi borçlarından dolayı sınırsız sorumlu kefil olarak değerlendirilmesi doğru olmasa gerek. Yukarıda aktardığımız sorunlara ilişkin olarak çözüm önerilerimize yer verelim:

- Sorumluluğun çok net bir şekilde kusura bağlanması, kusur ve zarar arasındaki illiyet bağının delillerle ortaya konmasına ilişkin, ikincil bir düzenleme değil, yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.
- Sınırı olmayan sorumluluk anlayışı hukuk devleti ilkelerini benimsemiş hiçbir ülkede bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirlik kurumu devletin muhtemel vergi kaybını karşılayacak bir sigorta olarak düşünülemez. Dolayısıyla sorumluluğun çeşitli ölçütler göz önünde tutularak makul karşılanacak bir tutar olarak belirlenmesi yönünde adım atılması ve sınırlandırılması yerinde olacaktır.
- Ülkemizde inceleme oranları düşük düzeydedir. Çoğu zaman mükelleflerin zaman aşımına girecek yılları incelemeye alınmaktadır. Yargı sürecinin de ağır işlediği göz önüne alındığında, on yıl önce kısa bir süre hizmet verip düzgün çalışmadığını düşündüğünüz için bıraktığınız bir mükellefle ilgili olarak sorumluluk uygulaması nedeniyle kapınız raporun verildiği tarihten başlamak üzere 2 - 3 yıl gibi bir süreyle sınırlandırılması yerinde olacaktır.
- Mükellefin kayba uğrattığı vergi borçlarından sınırsız ve süresiz

sorumluluk yerine, kusurunun bulunması durumunda yeminli mali müşavir adına makul ölçülerde idari para cezası kesilmesi daha doğru olacaktır. Bu durumda meslek mensubunun kendisini savunması ve gerekirse dava açabilme haklarını kullanmasının da önü açılmış olacaktır.

- Denetim, mükelleflerin yıl içinde gerçekleştirdiği işlemlerin tamamının incelenmesi anlamına gelmez. Böyle bir denetim yaklaşımı kabul edilemez ve imkân dâhilinde değildir. Bu nedenle kusurlu olarak vergi kaybına neden olduğu durumlarda bulunan matrah farkının beyan edilen tutarın % 10'unu ve belirli bir tutarı aşmaması hâlinde sorumluluk uygulamasına gidilmemesi üzerinde düşünülmelidir.
- Yeminli mali müşavirler görevlerine ilişkin suçlardan dolayı kamu görevlisi olarak yargılanmakta olup verdikleri hizmet de kamu yararına sayılmaktadır. Vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması için tam tasdik uygulamasının belirli büyüklük ölçülerini aşan firmalar açısından zorunlu olmasında yarar görülmektedir.
- Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğde, yıllık vergi inceleme plan ve programlarında tasdik sözleşmesi yaptırmamış mükelleflerin öncelikle inceleneyeceği yazılı olmakla birlikte, tam tersine öncelikle tam tasdik yapan firmalar incelemeye alınmaktadır. Bakanlığın kendi yayımladığı uyması gerekir.

MALİ TABLOLARIN DENETİMİNİ ESAS ALAN YAKLAŞIM

Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kurumlar

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin olarak, çeşitli düzenleyici otoriteler tarafından belirli sektör veya işletmelere yönelik olarak günümüze dek ayrı ayrı düzenlemeler yapılmış ve farklı uygulama alanları oluşmuştur. Bankalarda başlayan bağımsız denetim uygulaması zorunluluğu, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. İzleyen yıllarda ise bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları da bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmiştir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun kurulmasıyla birlikte, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlere de denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetim alanındaki bu çok başlılığın giderilmesi ve yetki karmaşasına son verilmesi, Türk Ticaret Kanunu’nda işlevi olmayan murakıplık sistemine son verilerek bağımsız denetime geçilmesi konusunda yapılan reformun hayata geçirilmesi, denetimin kalitesini artırmak üzere kamu gözetimi dâhil olmak üzere gereken önlemlerin alınması ve AB müktesebatına uyum sağlanması için yeniden yapılanma ihtiyacı bulunuyordu.

Bu çerçevede uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.¹⁸ Bağımsız denetim konusundaki nihai yetki ve sorumluluk KGK’ya verilmiştir.

Ancak KGK'nın diğer düzenleyici ve denetleyici kurum, kurul ve kuruluşlardan bazı durumlarda görüş alması gerekecek, bazı durumlarda ise KGK bunlara kısıtlı düzenleme yapılması konusunda izin verebilecektir.

Bağımsız Denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

Önceleri SPK tarafından yapılan sınavlar neticesinde başarılı olan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli müşavirlere bağımsız denetçi lisansı verilmekteydi. Söz konusu sınavlar daha sonra Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumları Birliği tarafından yapılmaya başlanmıştı. Ayrıca her kurum kendi uygulamasında denetim yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarını kendisi yetkilendirme yoluna gidiyordu. Diğer taraftan TÜRMOB yönetimi de bağımsız denetçi lisansının verilmesi ve denetçi kütüğünün oluşturulması konusunda sürece dâhil olabilmek için bir hayli uğraş vermişti.¹⁹ Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile murakıplık sistemine son verilerek sermaye şirketlerinin tamamına bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmesi sonucunda, tüm meslek mensuplarını bağımsız denetçi lisansı elde etmek için bir heyecan dalgası sardı. Bu çerçevede, TÜRMOB tarafından bir eğitim hamlesi başlatıldı ve binlerce meslek mensubuna bağımsız denetimle ilgili kurslar verildi. Fakat KGK'nın kuruluşuyla bu yöndeki çabalar yine bir sonuç vermemiş oldu.

KGK'nın bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi konusunda tek yetkili kurum olarak belirlenmesiyle birlikte tüm gözler bu kuruma çevrildi. Bu arada yapılan yasal düzenlemelerle, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin, işletme büyüklüğünü gösteren aktif büyüklüğü, yıllık hasılat tutarı ve çalışan sayısı gibi ölçütlere göre Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlendiği bir sisteme geçildi.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanarak kimin ne şekilde bağımsız denetçi olarak yetkilendirileceğinin belli olmasıyla meslek mensuplarının gergin bekleyişi sonunda bitti.²⁰ Daha önce sınav sonucunda veya mevzuatta tanınan istisna sonucunda bağımsız denetçi olmak üzere lisans belgesi almış bulunanlar ilk grupta olmak üzere bağımsız denetçi olma hakkını elde etti. İkinci grupta ise meslek mensubu olarak en az 15 yıl tecrübesi bulunanlar, kurum tarafından belirlenen eğitim programını başarıyla tamamlamaları şartıyla bağımsız denetçi olma hakkına kavuştular. Geçiş döneminden sonra, meslek mensupları ancak kurumun düzenleyeceği sınavda başarılı olmak şartıyla bağımsız denetçi olabilecektir.

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanmış ihraççılar ve kurumlar, faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları, kurum tarafından yetkilendirilen ve ortakları meslek mensubu olan sermaye şirketleridir. KAYİK olarak belirlenen kuruluşların denetimi, sadece denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır. Diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabilecektir. Söz konusu yönetmelikte, gerek mevcut denetim kuruluşları gerekse ilk defa yetkilendirilen denetim kuruluşları, geçiş döneminde yönetmelik hükümlerine uyum sağlamak kaydıyla yetkilendirilmiştir.

Bağımsız Denetçilere ve Denetim Kuruluşlarına İlişkin Veriler

KGK günümüze dek bağımsız denetçi olmak üzere yapılan başvuruların 13.735'ine olumlu cevap vermiştir. Ancak 1.727 başvuru sahibine henüz gereken harç ve ücretleri ödemedikleri için tescil işlemi yapılmamıştır. Dolayısıyla resmi sicile 12.008 denetçinin kaydı yapılmış olup bunların 2.447'si yeminli mali müşavir, geriye kalan 9.561'i ise serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşımaktadır. Ayrıca KGK yapılan başvuruları değerlendirerek bugüne dek 180 bağımsız denetim kuruluşunu yetkilendirmiştir. Yetkilendirilen kuruluşlar ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık tutulmaktadır.

Bağımsız Denetimde Sorumluluk

Mali Sorumluluk

660 sayılı KHK'nin 24. maddesi "Denetimden Doğan Sorumluluk" başlığını taşımaktadır. Söz konusu madde uyarınca, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır. Sözleşmeden doğmak üzere müşteriye zarar verilmesi söz konusu olabileceği gibi, aynı zamanda sözleşmeye taraf olmayan mali tabloların kullanıcıları olan yatırımcı, kreditorler veya alacaklılara da zarar verilmiş olabilir. Burada yer verilen sorumluluk kavramının her iki durumu da kapsadığını düşünmek gerekir.

Diğer taraftan denetçinin ve denetim kuruluşunun hukuken sorumlu tutulabilmesi için, söz konusu zararların

hazırlanan raporların standartlara aykırı olması veya raporlarda yer alan bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olmasından kaynaklanması gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile denetçinin doğan zarardan sorumlu tutulabilmesi için kusurunun olması gerekir.

Türk Borçlar Kanunu'nda kusurlu ve hukuka aykırı fiille bir başkasına zarar verenin, bu zararı gidermekle yükümlü olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu fiilden zarar görenin, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat etmesi gerekir. Uğranılan zararın tutarı tam olarak ispat edilemiyorsa, hâkim olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri dikkate alarak zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirleyecektir.²¹

Diğer taraftan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığına belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak KGK tarafından belirlenmektedir.²²

06.06.2013 tarih ve 01/20 sayılı Kurul Kararıyla Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle hazırlanan Bağımsız Denetim Mesleki Sorumluluk Sigortası Tebliği'nin yayımlanmasına karar verilmiş olsa da söz konusu tebliğ henüz yayımlanmamıştır.²³

İdari Sorumluluk

KGK'nın Yetkileri ve Yapılacak İncelemeler 660 sayılı KHK ile yapılan düzenleme ile KGK'ya aşağıda sıralanan konularda görev ve yetkiler verilmiştir:²⁴

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını

ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirmek ve tescil işlemlerini yapmak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

KGK bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite güvence sistemi incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi, bu kuruluşların faaliyetlerinin kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi, harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeler yapılmaktadır.²⁵

KAYIK'leri denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarının asgari üç yılda bir, diğerlerinin ise asgari altı yılda bir yukarıda belirtilen şekilde incelenmesi öngörülmüştür. Ayrıca planlanmış incelemelerin yanı sıra ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde kurumun inceleme yapma

ve yaptırma yetkisi saklıdır.

Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak yapılmaktadır. Kurum, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi gerekli hâllerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, BDDK, SPK ve EPDK'nın ilgili denetim birimleri aracılığı ile de yürütebilir.

Mesleki Yükümlülükler

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yerine getirmesi gereken yükümlülükler çok ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olup bunlara kısaca aşağıda yer verilmiştir:²⁶

- Denetim kuruluşları ve denetçilerin, yaptıkları denetimlerde kalite ve güvenilirliği sağlaması gerekir.
- Denetim kuruluşları, asgari şartları kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi kurmak ve faaliyetlerini bu çerçevede yürütmek zorundadır.
- Denetim kuruluşları ve denetçiler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış gibi konularda, ayrıntıları kurum tarafından belirlenen mesleki etik ilkelere uymak zorundadır. Denetim kuruluşlarının; denetçiler ve denetime katılanlardan yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alması gerekir.
- Denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetimlerini ayrıntıları ilgili yönetmelik hükmünde belirtilen şekilde esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmek zorundadır.
- Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam

yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz. Ancak, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilir, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilir, seminer düzenleyebilir veya eğitim verebilirler.

- Denetim kuruluşları ve denetçilerin, diğer meslektaşlarına karşı haksız rekabette bulunmama yükümlülüğü olup, ayrıntılı olarak belirlenmiş denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalara uyması zorunludur.
- Denetim kuruluşları ve denetçilerin, belirli konularda bildirimde bulunma zorunluluğu, yaptıkları denetimlere ilişkin verileri saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.
- KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının ayrıntıları belirlenen şekilde şeffaflık raporunu hazırlayarak duyurmaları gerekmektedir.

İdari Yaptırımlar

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim kuruluşları ve denetçilerin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi durumunda fiilin ağırlığına göre Kurul kararıyla sırasıyla uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi idari yaptırımların uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali yaptırımını gerektiren fiillerin nelerden oluştuğu, yönetmelikte çok ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.²⁷

Ayrıca 660 sayılı KHK hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standartlara, formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden bağımsız denetim kuruluşlarına, Kurul tarafından on bin liradan elli bin liraya kadar idari para cezası verilir.²⁸ İdari yaptırımlara karar verilmiş olması ayrıca idari para cezasına karar verilmesine engel teşkil etmez.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Gözetim Sonuçlarına İlişkin Veriler

KGK tarafından yapılan gözetim faaliyetlerinin sonucuna ilişkin olarak henüz yayımlanmış bir rapor bulunmamaktadır. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetimde kalite kontrolüne yönelik olarak 2013 yılında yapılan çalışmaların sonucunda elde edilen veriler bir rapor halinde yayımlanmıştır.²⁹

SPK tarafından 2013 yılında 22 bağımsız denetim kuruluşu nezdinde kalite kontrol amaçlı incelemelerde bulunulmuştur. İncelenen kuruluşlar risk profillerine, gözetim faaliyetleri sonuçlarına ve ihbar ve bildirimlere göre seçilmiştir. Bu incelemelerin 13'ü kapsamlı kalite kontrol, 9'u sınırlı kalite kontrol incelemesi şeklinde gerçekleştirilmiş olup kapsamlı kalite kontrol çalışmalarından ikisine ilişkin incelemeler devam etmektedir. Kalite kontrol çalışmalarında toplamda 52 adet çalışma dosyası incelenmiştir. Anılan dönemde bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarının sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Kurul Listesinden Çıkarılan Kuruluş Sayısı	Kuruluşlara Verilen İdari Para Cezası Sayısı	Kişilere Verilen İdari Para Cezası Sayısı	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaktan İki Yıl Men Cezası Verilen Kişi Sayısı	Mevzuata Aykırılıklar Hakkında Bilgilendirilen ve Uyarılan Kuruluş Sayısı	Herhangi Bir Yaptırım Uygulanmayan Kuruluş Sayısı	İncelemesi Devam Eden Kuruluş Sayısı	Toplam Kalite Kontrol Çalışma Sayısı
2	9	4	4	6	3	2	22

2013 Yılında Yapılan Kalite Kontrol Çalışmaları Sonuçları

Bağımsız Denetim Yapılanmasında Yaşanan Sorunlar

3568 Sayılı Yasaya Göre Meslek Mensuplarının Yapılanması

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, meslek mensubu olarak bireysel olarak faaliyette bulunabilmektedir. Bunun yanı sıra birden çok meslek mensubu bir araya gelerek, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu şeklinde çalışabilecekleri gibi, şirket de kurabilmektedir.³⁰ Ancak ortaklık bürosu veya şirket sadece aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir.³¹ Diğer bir ifade şekliyle, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin ortak şirket kurmaları mümkün değildir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından işletmelerin defterleri tutulmakta, bilanço, kar-zarar tablosu vb. belgeleri düzenlenmekte ve beyannameleri hazırlanarak vergi dairesine verilmektedir. Diğer taraftan, bu konuların tamamı yeminli mali müşavirler tarafından vergi mevzuatına uygunluk açısından denetlenmekte ve tasdike tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasında fonksiyon ve çıkar çatışması olduğundan, her iki meslek grubunun da sağlıklı bir şekilde hizmet vermesini sağlamak üzere, ortak şirket kurmalarının önüne engel konulmuştur.

Diğer taraftan birden çok meslek mensubunun serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirketi altında çalışmaları bir genelgeyle düzenleme altına alınmıştır.³² Söz konusu genelge uyarınca, birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurabilecekleri ortaklık bürosu ve şirket türleri şu şekilde sıralanmaktadır:³³

- Ortaklık Bürosu (Adi Şirket),
- Sermeyesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket,
- Limited Şirket,
- Anonim Şirket.

Kurulacak ortaklık bürosu veya şirketlerin, kurucu meslek mensuplarının unvanlarını taşıması zorunludur. Yani faaliyet konusunun alanını "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" olarak seçen şirketlerde, ortakların tamamının serbest muhasebeci mali müşavir olması ve kurulacak şirketin unvanında da bu mesleki unvanın yer alması gerekmektedir. Aynı şekilde yeminli mali müşavirlik yapmak üzere kurulan şirketlerde, ortakların tamamının yeminli mali müşavir ruhsatına sahip olmaları ve şirketin unvanında da "Yeminli Mali Müşavirlik" ibaresinin kullanılması gerekmektedir.

SPK Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

Konuya ilişkin yapılan ilk düzenlemelerde, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetiminin, bağımsız denetleme kuruluşları tarafından görevlendirilen yetkili denetleme elemanları (denetçiler) tarafından yapılacağı belirtilmişti.³⁴ Yönetmelik ile belirlenen şartlar dahilinde bağımsız denetleme faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar gerekli belgelerle birlikte SPK'ya başvuruda bulunuyordu. Sunulan bilgi ve belgeler, bağımsız denetim kuruluşunun personel, donanım ve organizasyonu üzerinde gerekli incelemeler yapıldıktan sonra, aranan koşulları taşıyanlar bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşlar olarak liste halinde ilan ediliyordu. Bu çerçevede birçok bağımsız denetim şirketi kurulmuş ve uygulamalar zamanla oturmuştur. Bağımsız denetçilerin bireysel olarak faaliyet göstermesi ve hizmet vermeleri ise mümkün olmamıştır.

Diğer taraftan 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının şirket yapısı altında ne şekilde çalışacaklarını düzenleyen genelgede, bağımsız denetim kuruluşlarının da bu genelge hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.³⁵ Bu nedenle serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin ortak olarak bağımsız denetim şirketi kurmalarına da engel olunmuştur.

TÜRMOB'un görüşlerinde zamanla yumuşamalar olmuştur. Ortakları YMM ve SMMM olan şirketlerin tescillerinin YMM ve SMMM Odaları tarafından yapılmamaları durumunda, bu şirketlerin tescil işlemlerinin TÜRMOB tarafından yapılabileceğine karar verilmiştir. Ancak YMM Oda Başkanları Kurulu Toplantısında söz konusu karar değerlendirilmiş olup ortaklık bürosu

veya şirketlerin aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabileceği, YMM - SMMM ortaklığı şeklinde şirketler kurulamayacağı, kurulsu bile bu şirketlerin hukuki olmadığı, tescillerinin de Odalar veya TÜRMOB tarafından yapılamayacağı konusunda görüş birliğine varılmıştır.³⁶

TTK ve KGK Uygulamalarına Göre Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

TTK uyarınca denetçi, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve bağımsız denetim yapmak üzere KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır. KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ni yayımlayarak bağımsız denetçi olarak yetkilendirmede esas alacağı kriterleri ortaya koymuştur. Bu çerçevede, daha önce sınav sonucunda veya mevzuatta tanınan istisna sonucunda bağımsız denetçi olmak üzere lisans belgesi almış bulunanlar ile meslek mensubu olarak en az 15 yıl tecrübesi bulunanlardan kurum tarafından belirlenen eğitim programını başarıyla tamamlayanlar bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi için ise aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:³⁷

- Bağımsız denetim şirketinin sermaye şirketi olması
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması
- Faaliyet konusunun bağımsız denetimle sınırlı olması (3568 sayılı Kanun kapsamında mesleki alanda da faaliyet gösterilebilir)
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması

- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması
- Denetçilerinin bağımsız denetçi belgesine sahip olması
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması
- En az iki sorumlu denetçisinin bulunması
- Denetim kadrosunun asgari denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması
- Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerin yazılı olarak oluşturmuş olması
- Denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütebilmesini sağlayacak şekilde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref

ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması

KGK denetim kuruluşları tarafından yapılan başvuruları yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde değerlendirmiş ve bunun sonucunda faaliyette bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmiştir. Diğer taraftan, yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının bir kısmında ortakların YMM ve SMMM'lerden oluştuğu görülmektedir. KGK, YMM-SMMM ortaklığında şirket kurulabilmesi yönünde ileri bir adım atmıştır. Ancak, gelişmeler ne yönde olacak bunu zaman gösterecektir.

Yurtdışında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

Doktorluk, avukatlık, mimarlık ve denetçilik gibi bazı meslek dallarında yapılan işler sermayeden daha çok mesleki bilgi ve deneyimin kullanılmasına dayanmaktadır. Bu nedenle, bu tür hizmetlerin ne şekilde ve kimler tarafından verileceği yasal düzenlemelerle belirlenmekte ve mesleği icra edecek olanlara ruhsat (lisans) verilmektedir. Bununla birlikte, yurtdışı uygulamalarında da söz konusu meslek grupları farklı ortaklık modelleri veya şirket yapılanmaları altında bir araya gelebilmektedir. Bu çerçevede ABD ve İngiltere'de bağımsız denetim kuruluşları sınırlı sorumlu ortaklık (Limited Liability Partnership/LLP) veya şirket olarak (Limited Liability Company/LLC veya Professional Limited Liability Company/ PLLC) yapılanmaya başlamıştır. Böylece ortaklığın verdiği hukuki olanaklardan yararlanılırken ve şirketleşmenin önü açılırken, mesleği bilfiil icra eden meslek mensuplarının sorumluluklarının yaptıkları işlerle sınırlı tutulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Bu tür sınırlı sorumlu ortaklık ve şirketler ilk olarak ABD’de 1977’de Wyoming ve 1982’de Florida eyaletlerinde ortaya çıkmış, Amerikan Gelir İdaresi’nin direnç göstermesine rağmen 1996’da kabul edilen bir yasa ile tüm eyaletlerde uygulama olanağı bulmaya başlamıştır. Bu model benzer sistemi olan ülkelerde de yaygın uygulama olanağı bulmaktadır. Sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP) esasen şahıs ortaklığıdır. Bu ortaklık türü büyük bir ölçüde yukarıda belirtilen meslek gruplarında gündeme gelmektedir. Bu modelde ortaklığın borç ve yükümlülüklerinden dolayı her ortak müştereken ve müteselsilen sorumluyken, diğer ortakların ihmal ve kusurları nedeniyle doğan zararlardan ise herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Sınırlı sorumlu ortaklıklarda, ortakların her birinin mesleğin icra edilmesi konusunda lisans sahibi meslek mensubu olması zorunludur. Ayrıca, bu tür ortaklıklarda ortaklık hissesinin devri mümkün olmadığı gibi, miras olarak dahi intikal ettirilemez. Ortaklar çalıştığı müddetçe ortaklık ilişkisi sürer, ortağın ayrılması veya vefat etmesi halinde ortaklık ilişkisi sona erer.

Diğer taraftan sınırlı sorumlu ortaklıkların tüzel kişilik olarak hak ehliyeti yönünden üzerlerinde herhangi bir sınırlama yoktur. Mal varlığı edinebilme, dava açabilme ve açılan davalarda taraf olabilme açısından tam bir ortaklık hükmünde olup, sınırsız süreli kurulabilme olanağı bulunmaktadır. Ayrıca, ortakların sorumluluğu konulan sermaye ile sınırlı olup şirket borçlarından dolayı ortakların şahsi malvarlığına başvurulamaz. Sınırlı sorumlu ortaklıklarda bir ortağın hata, kusur veya ihmallerinden dolayı yapılan işlemle ilgisi olmayan diğer ortakların sorumlulukları bulunmaz. Ortakların sınırlı sorumluluğu, esnek ve doğrudan yönetim, kuruluş

maliyetlerinin görece olarak düşüklüğü, daha az bürokratik kuruluş formalitesi, kuruluş yanında tasfiye sürecinin kolaylığı, profesyonel meslek hukuku uygulamaları açısından avantajı, diğer ortakların işlemlerinden sorumsuzluk gibi nedenlerle sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP) özellikle batılı ülkelerde tercih edilen bir ortaklık modeli olarak öne çıkmaktadır.

Yaşanan Sıkıntıların Giderilmesine Yönelik Öneriler

Bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasında esasen fonksiyonel bir farklılık veya çıkar çatışması yoktur. Her iki meslek grubu da aynı şekilde faaliyet göstermekte, bağımsız denetçi olarak aynı yetkiye ve unvana sahip bulunmaktadır. Bu nedenle, meslek mensupları sadece bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterecekler ise bağımsız denetim kuruluşunda YMM ve SMMM ortaklığı olmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

“Bağımsız denetçilik faaliyeti sermayeden daha çok mesleki bilgi ve deneyimin kullanılmasına dayanmaktadır. Bu çerçevede sermaye şirketi olarak kurulan bağımsız denetim kuruluşlarının denetçi olarak kabul edilmesi ve hizmet kusurlarından doğan zararlardan sorumlu tutulması doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilemez.”

Ayrıca KAYİK olarak belirlenen şirketlerin haricinde kalan şirketler ve kuruluşların denetimine ilişkin olarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanması ve Bakanlar Kurulunca çıkarılması gereken yönetmelik hala yayımlanmamış olup, söz konusu şirketlerin denetiminde uzun bir süredir tam bir karmaşa yaşanmaktadır. KGK'nın görüşü alınarak söz konusu yönetmeliğin bir an önce çıkarılmasında fayda bulunmaktadır.

Diğer taraftan TTK'da ve KGK uygulamalarında bağımsız denetim kuruluşları fiilen denetçi gibi kabul görmektedir. Oysa bağımsız denetçilik faaliyeti sermayeden daha çok mesleki bilgi ve deneyimin kullanılmasına dayanmaktadır. Bu çerçevede sermaye şirketi olarak kurulan bağımsız denetim kuruluşlarının denetçi olarak kabul edilmesi ve hizmet kusurlarından doğan zararlardan sorumlu tutulması doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilemez. Özellikle sorumlu denetçi sıfatıyla imzalanan raporlardaki hatalar nedeniyle doğan sorumluktan dolayı bağımsız denetim kuruluşu hakkında mali veya idari bir yaptırım uygulandığında, söz konusu bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinden sorumlu denetçi kadar olaydan sorumluluğu olmayan diğer ortaklar da etkilenmekte ve zarar görmektedir. Üstüne üstlük raporu imzalayan ortağın şirketten ayrılmış olması halinde bütün mali yük bağımsız denetim şirketinin üstüne kalmaktadır.

Nitekim yeminli mali müşavirler bir şirket çatısı altında bir araya gelseler bile, kurulan şirket yeminli mali müşavir sayılmamaktadır. Şirket tarafından verilen yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin ortak sıfatına haiz bir yeminli mali müşavirin mührü ve sorumluluğu altında yerine getirilmesi söz konusu olmaktadır. Hizmet

kusurunun bulunması halinde mali ve idari tüm yaptırımlar şirket hakkında değil, sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirin kendisine uygulanmaktadır.

Bu çerçevede önceki kısımda ana esasları açıklanan batılı ülkelerde bağımsız denetim şirketlerinin yapılanmasında uygulama olanağı bulan sınırlı sorumlu ortaklık veya şirketlerin özellikleri göz önünde bulundurularak sorunları giderecek bir model geliştirilmesi yerinde olacaktır.

KPMG Görüşü

Muhasebe mesleğinin ülkemizde yasal bir çerçeveye oturtulması çabaları çok uzun bir sürece yayılmıştır. Atatürk döneminde 1932 yılında Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ilk meslek yasa tasarısı, bir süre bakanlıklar arasında dolaştıktan sonra bakanlık arşivlerinde kaybolmuştur. 1938 yılında hükümet tarafından hazırlanan "Hesap Müttehassıslığı Kanun Tasarısı" ise Meclis'te gösterilen yoğun tepkiler üzerine geri çekilmek durumunda kalmıştır. Mesleğin yasal bir statüye kavuşturulması için yıllar boyunca girişimde bulunulmaya devam edilmiş, nihayet 1989 yılında 3568 sayılı yasanın çıkarılmasıyla gösterilen çabalar meyvesini vermiştir. Muhasebeyi ve denetimi meslek edinmiş olanlara, gösterecekleri faaliyet şekline göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı verilmiştir.

Her iki meslek grubu da esasen denetim yetkisine sahip olmakla birlikte, yeminli mali müşavirlere belirlenmiş vergisel konularda tasdik yetkisi verilmiştir. Bu şekilde vergi denetim elemanlarının iş yükü hafifletilmeye çalışılmış, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar vergi dairelerince gerçekleştirilen işlemlerin yerine getirilmesinde esas alınmaya başlanmıştır. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olup kayba uğratılan vergiler, vergi cezaları ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Meslek mensuplarının tasdik işlemleri nedeniyle süre ve miktar sınırı olmaksızın sorumlu tutulması konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Yazımızda ayrıntılı olarak ele alınan öneriler çerçevesinde söz konusu uygulamanın gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan TTK'da gerçekleştirilen reformla sermaye şirketlerinin denetiminde murakıplık sistemine son verilmiştir. Kapsamı Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenen şirketlerde bağımsız denetim sistemine geçilmiş olup, bunun dışında kalan şirketler için ise farklı bir denetim yapılması öngörülmüştür.

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış ihraççılar ve kurumlar esasen öteden beri bağımsız yaptırma zorunluluğuna tabi tutulmaktaydı. Yapılan düzenlemeyle bunların yanı sıra aktif büyüklükleri, hasılat tutarları, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren kuruluşlara da

bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamın dışında kalan anonim şirketler ile kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları için ise farklı bir denetim şekli öngörülmüştür. Buna ilişkin usul ve esasların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Ancak yasal düzenlemenin üzerinden bir hayli süre geçmiş olmasına karşın söz konusu yönetmelik günümüze değin yayımlanmamıştır. Yaşanan karmaşanın giderilmesi için, KGK'nın görüşü alınarak söz konusu yönetmeliğin çıkarılması yerinde olacaktır. Ayrıca yazımızda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, meslek mensuplarının sadece bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaları halinde YMM ve SMMM ortaklıklarının önündeki engellerin kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan bağımsız denetim kuruluşlarının ortağı olan denetçilerin düzenledikleri raporlarda yer alan kusurlar nedeniyle ortaya çıkan zararlardan şirketin sorumlu tutuluyor olması nedeniyle, olayla ilgili bulunmayan diğer ortaklar da zarar görmekte ve şirketin varlığı tehlike altına girmektedir. Denetim piyasasındaki hareketlilik nedeniyle söz konusu ortakların şirketten ayrılmaları halinde tüm yük bağımsız denetim şirketlerinin üstüne kalmaktadır.

Batılı ülkelerde uzun yıllardır uygulama alanı bulan bağımsız denetim şirketlerinin yapılanmasında ön plana çıkan sınırlı sorumlu ortaklık veya şirket modelleri ülkemiz açısından da cazip bir seçenek olabilir. Sınırlı sorumlu ortaklık modelinde ortakların diğer ortakların hatalarından kaynaklanan zararlardan dolayı herhangi bir sorumluluğunun olmaması, ortaklardan birinin ayrılmasıyla birlikte ortaklık ilişkisinin sona ermesi ve tasfiye sürecinin kolaylığı gibi özellikler yaşanan sıkıntıların çözülmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir.

KGK, SPK, TÜRMOB ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi ilgili kurumların bir masa etrafında bir araya gelerek, piyasanın ihtiyacına cevap veren ve uygulamada yaşanan sorunları giderecek yönde yurtdışı uygulamalarını da dikkate alan bir model geliştirmeleri ve bunu sağlayacak yasal ve ikincil düzenlemelerin bir an önce yapılmaya başlanmasında fayda görülmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ² Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ⁴ 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ⁵ 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ⁶ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Madde 227
- ⁷ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ⁸ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ⁹ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Madde 227
- ¹⁰ TÜRMOB (2015): Üye İstatistikleri, 2 Aralık 2015, www.turmobil.org.tr
- ¹¹ 18 Seri No’lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ¹² Denetim ve Tasdik Sempozyumu, a.g.e. , Sf. 210
- ¹³ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemelerindeki Sorumlulukları Hakkında Yönerge, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yonerge_taslak_aralik.pdf
- ¹⁴ TÜRMOB’un Yönerge Taslağına İlişkin Görüş ve Önerileri, <http://www.turmobil.org.tr/DBContent.aspx?param=NleDmYZKH53RFN9btjus-1j9lOjroEpNJoZoUliEMde0pa5DpvpPP6bA7ATYpRA7NXXrfweAjA/JSPHfAw172WTBfujZaBJP>
- ¹⁵ Denetim ve Tasdik Sempozyumu, a.g.e., Sf. 31
- ¹⁶ Denetim ve Tasdik Sempozyumu, a.g.e., Sf. 112
- ¹⁷ Denetim ve Tasdik Sempozyumu, a.g.e., Sf. 150 - 151
- ¹⁸ 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ¹⁹ TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Seri I No:1 Tebliğ, 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ²⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ²¹ Türk Borçlar Kanunu, Md. 49 ve 50
- ²² 660 Sayılı KHK, Md. 24
- ²³ KGK 2013 Yılı Faaliyet Raporu, http://kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf
- ²⁴ 660 Sayılı KHK, Madde 9/ç,d,e, f fıkraları
- ²⁵ 660 Sayılı KHK, Madde 25
- ²⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, “Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri” Başlıklı Beşinci Bölüm
- ²⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 39, 40, 41 ve 42
- ²⁸ 660 Sayılı KHK, Madde 26/3
- ²⁹ Sermaye Piyasası Kurulu, 2013 Yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu, Şubat 2014, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=987>
- ³⁰ 3568 Sayılı Kanun, Madde 45/4
- ³¹ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 30/b
- ³² TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelgesi 1996/2, 20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- ³³ TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelgesi 1996/2, Madde 3
- ³⁴ Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Madde 9
- ³⁵ TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelgesi 1996/2, Madde 2
- ³⁶ TESMER’in 07.04.2011 tarih ve 701 sayılı yazısı ve Ankara YMM Odasının 16.05.2011 tarih ve D.72-1/0801 sayılı yazısı. http://www.ankaraymmo.org.tr/ekler/27_05_2011_uyelere_duyuru.pdf
- ³⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 13

Denetim Mesleğinde İnovasyon: Yeni Nesil Denetim



Murat Alsan

Denetim Bölüm Başkanı,
Şirket Ortağı

Piyasaları yeniden şekillendiren küresel ekonominin dinamizmi; şirketlerin, sektörlerin ve iş uzmanlarının faaliyet gösterme biçimlerini de gözden geçirmelerini gerektirmektedir. Ekonomik krizlerde ve şirketlerde ortaya çıkan muhasebe skandallarında piyasadaki zorlukların yükünü üstlenmek durumunda kalan denetim firmaları açısından da durum pek farklı değil. Bu durum denetim mesleğini yirmi birinci yüzyıl iş dünyasının ihtiyaçlarına daha etkin yanıt verebilmek için giderek daha yoğun bir çözüm arayışına itmektedir. Yeni siber güvenlik tehditleri ve veri analitiği teknikleriyle yakalanan fırsatlar, denetçilerin finansal tablolardan başka hangi konularda güvence verebileceği, denetçilerin sorumluluklarının daha ne kadar genişletilebileceği ve bu çerçevede başka hangi yeni bilgi ve becerilere sahip olmaları gerektiği gibi soruları gündeme getirmiştir.



Işıl Topçuoğlu

Denetim Bölümü,
Direktör

"Denetim firmalarının yasal yükümlülüklerin ötesine geçerek denetim mesleğini geleceğin iş dünyasında işe yarayacak bir modele dönüştürmek amacıyla yeni bir raporlama ve güvence modeli yaratmaları ve bunun için ellerini çabuk tutmaları gerekiyor."

Denetçiler olarak kurumların değerini güvence altına almak için, piyasalardaki talebe göre bir işletmede değer yaratan faktörlerin neler olduğuna bakılması gerektiğine inanıyoruz. Bu yaklaşım bizi giderek daha güçlü bir şekilde denetim mesleğinde inovasyon arayışına itiyor. Yakın bir geçmişe kadar denetim mesleğinin gelişmesine yönelik neredeyse hiçbir teşvik edici unsur yoktu. Ancak yapılan araştırmalar ve uzmanların değerlendirmeleri göstermektedir ki, denetimin, amacına hizmet etmeye devam edebilmesi için girdiler ve çıktılara yönelik inovasyon son derece önemlidir. Denetim firmalarının yasal yükümlülüklerin ötesine geçerek denetim mesleğini geleceğin iş dünyasında işe yarayacak bir modele dönüştürmek amacıyla yeni bir raporlama ve güvence modeli yaratmaları ve bunun için ellerini çabuk tutmaları gerekiyor.

KPMG olarak bu ihtiyaçtan hareketle denetimin gelecekte nasıl olması gerektiğini gözden geçirme ve yorumlama kararı alarak Denetimin Değeri başlıklı bir proje başlattık. Bu kapsamda, örneğin “Veri analitiğinden bir şirketin geleceğine ilişkin tahminlere yönelik bilgi çıkarmak suretiyle nasıl daha fazla yararlanabiliriz?”; “Denetçilerin tamamen dış verileri kullanarak şirketin finansal tablolarında görmeyi beklediği tutara (örneğin gelir tutarına) ilişkin bir tahmin yapmaya çalışması mümkün mü?” ya da “Bir sonraki krizi tespit etmek için riski nasıl değerlendirebiliriz?” ve “Piyasalardaki talep bizi bu noktaya götürüyorsa rolümüzü finansal tabloların ötesine nasıl taşımamız?” gibi konuları tartışacağız.

Yenilikçi Denetim Yaklaşımı

Faaliyet gösterme şeklimiz değişiyor. Paydaşlarımızın bizden neler istediğini daha proaktif bir şekilde dinliyoruz.

Teknoloji ile sarmalanmış, yenilikçi operasyonel süreçler denetimin kalite çıtasını sürekli yükseltiyor. İnovatif analitik araçlar ile desteklenerek mesleği farklılaştıran bu etkenler, denetim hizmetini yenilikçi düşünme yeteneğine sahip nitelikli uzmanlar tarafından sunulan, geleceğe dönük ve müşteriye özgü tasarlanan bir hizmet hâline getirmektedir. Denetim mesleğindeki yenilikleri aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz:

Teknolojinin Getirdiği Yenilikler: Veri Analitiği

Uzun zamandır finansal bilgilerle ilgili uyum güvencesi sağlayan bir hizmet olarak sunulan finansal tablo denetimi, tabii ki bu işlevini yerine getirmeye devam edecektir. Ancak günümüzün iş dünyasında finansal tablolar üzerine sadece uyum konusunda güvence vermek artık yeterli olmamaktadır. Teknolojideki gelişmeler ve özellikle büyük veri (big data) patlamasının sektördeki oyunu tümüyle değiştirdiğini gözlemlemekteyiz. İşletmeler ve yatırımcılar bugün on yıl önce hayal bile edemedikleri derinlik ve büyüklükteki veriye erişebilir durumdadır. Akıllı şirketler bu büyük veriyi daha etkin kullanarak kendi piyasalarında rekabet avantajı sağlamaya çalışıyorlar. Denetçiler tarafına baktığımızda ise finansal tabloların doğruluğuna ilişkin güvence vermek için mevcut bilgi ve verinin kullanıldığını, denetim görüşünün bu bilgi ve verinin güvenilirliği üzerinde çalışarak şekillendirildiğini ve bu çalışmalar yapılırken çoğunlukla örnekleme yönteminin kullanıldığını biliyoruz.

“Denetçilerin daha fazla bilgiyle donanmış olarak, finansal tablo denetim kalitesini artırmak ve müşterilerine yeni bakış açıları ve anlayışlar sağlayacak çıktılar sunmak üzere, büyük veriyi harmanlayarak yeni denetim araçları kullanmaları gerekiyor.”

Denetçilerin de daha fazla bilgiyle donanmış olarak, finansal tablo denetim kalitesini artırmak ve müşterilerine yeni bakış açıları ve anlayışlar sağlayacak çıktılar sunmak üzere, büyük veriyi harmanlayarak yeni denetim araçları kullanmaları gerekiyor. İşte veri analitiği yöntemleri, işletmelerin sahip oldukları bu zengin bilgilerin kilidini açacak anahtardır. İşletmeler, veriyi etkin bir şekilde sorgulayarak ve anlayarak şirket performanslarını etkileyen unsurların neler olduğu konusunda daha fazla bilgi edinip bu durumu rekabet avantajına dönüştürebilirler. Veri analitiği işletmelere yaptıkları işe dair tahminler geliştirirken daha akıllı ve üretken sonuçlar elde etmelerine olanak sağlamaktadır.

Veri analitiğini tüm bu yönleri ile değerlendirdiğimizde denetim firmalarının da müşterilerinin sahip olduğu verileri etkin bir şekilde kullanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Yıllar içinde denetim firmaları sözü edilen veri kümesinin tamamı üzerinde denetim çalışması yapabilecek yazılım ve araçlar geliştirmişler, böylece işletmeye ilişkin riskleri daha iyi anlayabilecek ve anormallikleri tespit edebilecek becerilere sahip hâle gelmişlerdir. Bugün ise denetim firmaları bu yeniliği bir sonraki seviyeye taşımış durumda. Merkezinde

veri analitiği olan yeni denetim süreçleri geliştirilmiş ve bu şekilde müşterilere tüm bu veri bütünü çok daha etkin kullanarak öngörü sağlayacak dinamik bir denetim yaklaşımı geliştirilmiştir.

Denetim planları yapılırken artık “risk odaklı denetim” yaklaşımının yerini “veriye dayalı risk odaklı denetim” yaklaşımına bıraktığını söyleyebiliriz. Akıllı teknolojilerin ve bilişim teknolojileri denetim uzmanlarının çok daha yoğun kullanıldığı denetim çalışmaları, denetimin yapılış biçiminde ciddi bir fark yaratacaktır. Günümüzde bilişim teknolojileri, denetimin risk değerlendirmesi sürecine dâhil edilerek bilgi güvenliği konusunda yaşanan sorunlara yönelik çözümler üretiliyor.

KPMG Denetim Bölümü olarak veri analitiği alanındaki bilgi ve yeteneklerimizle denetim hizmetini güçlendirmeye ve farklılaştırmaya devam ediyoruz. Tüm veri bütünü kullanan ve elde edilen çıktıları daha hızlı bir şekilde denetim kanıtına çevirecek gelişmiş program ve donanımlara sürekli yatırımlar yapmaktayız.

Denetim Faaliyetleri Süreçlerinde Yenilikler

Ortak Hizmet Birimleri ve İş Akış Yönetimi

Denetim firmaları, günümüzde hem müşterilerinin talep ve ihtiyaçlarına ilişkin daha etkin ve kaliteli çıktılar sağlamak hem de kanunlara ve düzenleyici kurumlar tarafından zorunlu kılınan kurallara tam anlamıyla uyum sağlamak için iş süreçlerinde yenilikler yapmaya başlamıştır. Bu yeniliklerin başında denetim firmaları tarafından yapılması gereken düşük riskli ve dokümantasyon ağırlıklı gündelik işlerin, Ortak Hizmet Merkezleri tarafından gerçekleştirilmesi gelmektedir. Bu şekilde denetim

firmalarının yenilikçi, vizyon sağlayan, konusunda uzman denetçi kadrosu ile müşterilerine daha fazla katma değer ve kesintisiz hizmet sunan müşteri odaklı bir hizmet verebilir hâle gelmesi amaçlanmaktadır.

Denetçi rotasyonu, bu yapıyı denetim firmaları açısından daha ciddi bir ihtiyaç hâline getiren başlıca etkenlerden biri oldu. Rotasyon uygulamasının hayata geçmesiyle birlikte tüm denetim firmaları belli yıl aralıkları ile denetlediği şirketleri değiştirmektedir. Bu sürekli değişim, denetim firmaları açısından hem denetim riskini artırmakta hem de piyasada yeni şirketleri müşteri portföyüne katabilmek için ciddi bir rekabete girmelerine yol açmaktadır. Rekabetin küresel ekonomideki belirsizliklerle birleşmesi düşük maliyet ve etkin risk yönetimini denetim firmalarının en önemli gündem maddeleri hâline getirmiştir. Bu çevresel etkiler altında oldukça zorlayıcı bir sektörel ve ekonomik yapıda faaliyet gösteren denetim firmalarının mücadele ettiği başlıca çevresel etkenler aşağıdaki tabloda sıralanmaktadır.

Zorunlu denetçi rotasyonu sonucunda aşağı yönlü fiyatlandırma baskılarına maruz kalmak
Sürekli büyüyen ve denetim kapsamı açısından gelişen bir ülke ekonomisinde faaliyetlerini mevcut kaynaklar ile sürdürürken tüm risklerini yönetmeye çalışmak
Dijital çağın ve yeni teknolojilerin getirdiği tehlike ve fırsatları yönetmek
Sürekli değişen ve artan sorumluluklar yükleyen düzenleyici kurumların taleplerine karşılık vermek
Müşterilerin sürekli artan katma değer beklentilerini tatmin etmek

Denetim Firmalarının Mücadele Ettiği Başlıca Çevresel Etkenler

Rotasyon, denetim firmalarının gündemine teklif hazırlanması, kârlılık düzeyinin korunması, kaynak yönetimi ve geçiş denetimi sırasında kalite güvencesinin sağlanması gibi pek çok önemli konuyu getirmiştir. Bu durum, denetim firmalarının hizmet organizasyonu olarak profesyonel bir yapıda faaliyet göstermesi ihtiyacını daha acil bir gündem maddesi hâline getirmiştir. Pek çok alanda standartlaşmış iş süreçlerini yürüten birimler olan Ortak Hizmet Merkezleri, aşağıdaki konularda denetim ekibine destek sağlar:

- **Teklif ve Planlama Aşaması:** Yeni müşteri kabulü sürecinde teklif hazırlama, saha çalışmalarının zaman planlamasını yapma, yeni müşteri risk analizi yapma, müşteriyle ilk temasa geçildiği andan itibaren oluşan tüm girdileri Müşteri Hizmetleri Yönetimi (CRM) yönünden takip etme, yeni projenin kârlılık hesaplamalarını yapma, denetim sözleşmelerini hazırlama, müşteriden temin edilmesi gerekli ilk bilgi/belgeleri toplayıp denetim ekibine düzgün bir rapor şeklinde teslim etme
- **Denetimin İcrası:** İnsan kaynağının yetkinlik ve sayıca uygunluğunu dikkate alarak en uygun şekilde dağıtma, denetimin günlük yönetsel görevlerini yürütme, takımları koordine etme, düzenleyici kurumların beklentilerini süreç içinde adım adım takip ederek risk yönetimi gerekliliklerine kanunlar açısından tam uyumun sağlanması
- **Denetimin Kapanış ve Kontrolü:** Proje kârlılıklarını takip etme, faturaları düzenleme, tahsilatı takip etme, iç ve dış verileri kullanılarak proje, müşteri, sektör ve benzeri açılardan kıyaslama (benchmark) analizleri yapma

Özetle iş sürecini bir döngü olarak gözümüzde canlandırırsak müşteri iletişimini yapan, denetim, muhasebe ve raporlamaya ilişkin teknik konularda tüm kararları veren, proje saatlerinin kârlılık açısından değerlendirmesini yapan ve nihayet sonuca karar veren denetim projesi ekibi; bu proje ekibini destekleyen bir merkez ekip (Ortak Merkezi Hizmet Birimi veya hub) ve bunun dışında bir iş akış yönetimi ekibi ile şekillenen model, yeni yüzyılda denetim firmalarının kurmaya çalıştığı yapı hâline gelmiştir.

Ortak Merkezi Hizmet Birimleri, yurtdışındaki ofislerde kurulabildiği gibi (offshoring), yerel ofiste hub olarak isimlendirilen bir yapıda da oluşturulabilmektedir. Dünya örneklerine baktığımızda personel ve diğer maliyetler açısından daha avantajlı lokasyonlarda kurulan Ortak Merkezi Hizmet Birimleri, birden fazla ülke ofisine hizmet verebilmektedir. Bu şekilde daha az risk

taşıyan dokümantasyon odaklı işlerin minimum hata riski ile yürütülmesi ve hatta farklı dünya saatlerinden bile kazanç sağlanabilmesi mümkün hâle gelmektedir. Ortak Merkezi Hizmet Birimleri'nde, hizmet verilen her ülkenin ihtiyaçlarına cevap verebilecek niteliklere sahip çalışanlara yer verilerek organizasyon yapısının yerel önceliklere ve müşteri ihtiyaçlarına duyarlı kalması sağlanmaktadır. Örneğin, Hindistan'daki Ortak Merkezi Hizmet Birimi'nde sadece Hollanda'ya hizmet veren, Flemenkçe konuşan ve Hollanda'nın yerel mevzuatına hâkim bir uzman çalışmaktadır. Böylece Ortak Merkezi Hizmet Birimi oluşturma getirdiği maliyet etkinliğinden yararlanırken yerel ihtiyaçlara cevap verme avantajından da vazgeçilmemektedir.

Aşağıdaki tablo Ortak Merkezi Hizmet Birimi ile merkezi ve merkezileşmemiş organizasyon yapıları arasındaki farkları özetlemektedir:

İlk durum		Ortak Merkezi Hizmet Birimi
Merkezi	Merkezi Olmayan	
Kalıplaşmış	Yüksek maliyetler	Etkin organizasyon yapısı
Katı yapı	Birden fazla standart	Ölçek ekonomisi
Günlük iş yapısından çok uzak	Standardize olmamış kalite yönetimi	Sinerji etkisi
Bürokratik	Farklı iş birimlerinde mükerrer maliyetler	Şirket bütününde kontrol
		Kümelenmiş deneyim
		En iyi uygulama örneğinin standartlaşması
		Yerel önceliklerinin tanınması
		Müşteri ihtiyaçlarına duyarlı hizmet

Merkezileşmiş ve Merkezi Olmayan Organizasyon Yapılarının Karşılaştırılması

Kaynak: Technical Guide to Audit in Shared Service Center Structure, The Institute of Chartered Accountants of India, 2013

Sürekli Denetim Yaklaşımı

Yakın zamanda yaşanan finansal krizler ve şirket suiistimal vakaları, düzenleyici kurumların denetçilerden finansal tablolar üzerinde daha sık aralıklarla denetim çalışması yapmalarını talep etmelerine sebep olmuştur. Aynı zamanda şirketler de teknolojik gelişmeler sayesinde finansal tablolarını anlık bazda çıkarabilir duruma gelmişlerdir. Amerika dâhil pek çok ülkede düzenleyici kurumlar, kalite artışı sağlayacağı için, bilginin ilgili paydaşlara zamanında hatta anlık olarak sunulmasına dayanan bu gelişmiş finansal raporlama modelini önermektedir.

"Yatırımcıların ve diğer paydaşların şirketlerin iş modeli ve finansal sonuçlarına ilişkin bilgilere anlık olarak ulaşmalarının piyasalara ciddi anlamda katkı sağlayacağı açıktır. Ancak bu katkı, sunulan anlık bilgilerin doğrulanabilir ve gerçek olması ile mümkündür."

Yatırımcıların ve diğer paydaşların şirketlerin iş modeli ve finansal sonuçlarına ilişkin bilgilere anlık olarak ulaşmalarının piyasalara ciddi anlamda katkı sağlayacağı açıktır. Ancak bu katkı, sunulan anlık bilgilerin doğrulanabilir ve gerçek olması ile mümkündür. Yatırımcılara şirketlerin finansallarına ilişkin anlık bilgilerin sunulması ise denetimin gerçek zamanlı ve sürekli bir şekilde gerçekleştirilmesini gerektirecektir.

Yenilikçi Denetim Uzman Ekipleri

Finansal tablo denetimi işinin değişen yapısı sebebiyle, denetim şirketlerinin deneyimli ve teknik bilgiye sahip kişilere ihtiyacı artmaktadır. Dört büyük denetim firması, üniversitelerin muhasebe programlarından mezun öğrencileri işe

almaya devam etmekle birlikte, bilişim teknolojileri, bilgisayar programlama, yönetim organizasyon, finans ve istatistik gibi diğer alanlardan mezun öğrencileri de ekiplerine dâhil etmektedir. Denetim firmaları geleneksel olarak az sayıda ortak (partner) ve müdüre bağlı olarak çalışan çok sayıda orta kademe personelin yer aldığı piramit bir insan kaynağı modeline sahiptir. Ancak denetim faaliyetinin giderek daha karmaşık bir hâle gelmesi denetimde kullanılan mesleki yargının kapsamına giren alanların artması, ortakların süreci daha çok dâhil olarak yönetme zorunluluğu gibi etkenler, mevcut insan kaynağı modelinin uygunluğunun sorgulanmasına neden olmaktadır. Ayrıca rotasyon uygulamasının da etkisiyle teklif sürecinin daha fazla çaba gerektirmesi ve yeni bir denetim projesine ilişkin ihalenin kazanılması gibi durumlar, daha fazla sayıda ve ilgili projeye özgü uzmanlığa sahip yeni ekip üyelerinin işe alınması zorunluluğunu getirmiştir. Bu durum denetim firmalarında insan kaynağı yönetimine ilişkin yeni bakış açıları geliştirilmesini gerektirmektedir.

Denetimin gerçekleştirilme biçimindeki değişiklikler özellikle denetimi kimin gerçekleştirdiği ve denetimin nerede yapıldığına dair konuları gündeme getiriyor. Yurtdışı ortak hizmetlerden yararlanma (offshoring), dış kaynak kullanımı, ortak hizmet birimleri, veri teknisyenlerinin dâhil edilmesi ve işlerin mükemmellik merkezlerinde (center of excellence) yapılması gibi trendler, dünyanın pek çok bölgesinde görülmektedir. Bu alternatif modeller, sadece rutin denetim işlerinin yapılması için kullanılmakla kalmayıp aynı zamanda karmaşık süreç ve işlerin konuya özgü uzmanlar tarafından yapılmasını sağlamak için de hayata geçirilmektedir. Elbette ki denetim işinin nerede ve kimin tarafından gerçekleştirildiği tüm personelin elde ettiği deneyimin düzeyini

ve özelliklerini aynı zamanda mesleki yargı denilen profesyonel uzmanlığın gelişmesini etkilemektedir. Zira daha az risk taşıyan işlerin Ortak Hizmet Birimleri gibi yapılar tarafından gerçekleştirilmesi, gelecekte denetimi yapan asıl ekibin sadece denetim konusunda uzman, yenilikleri getiren ve mesleki yargısını daha etkin kullanan üst düzey bilgiye sahip kişiler olarak yetişmesini sağlayacaktır.

Denetim faaliyetlerinin tamamen kendi alanında uzmanlaşmış çok daha yüksek vasıflara ve bilgiye sahip uzmanlar tarafından gerçekleştirilmesine ihtiyacımız var. Özellikle denetim alanları, işletmelerin kompleks yapıları, teknoloji, vergi, aktüer çalışmaları, değerlendirme gibi konularda denetim ekibine ilgili uzmanın katılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu sebeple, denetim firmaları bu uzman kişileri de denetim ekiplerinin bir parçası haline getiriyorlar. Örneğin, denetim firmalarının işletme anlaşmalarından önemli hukuksal davalara kadar pek çok konuda izlemesi gereken prosedürler bulunmaktadır. Tüm bu sürecin uzman bir avukatın dâhil edilmesiyle daha sağlıklı bir şekilde yönetilebileceği ortadadır. Yine benzer şekilde, denetimde önemli tahminleri de içeren değerlendirme çalışmalarının, değerlendirme uzmanlarının katılımıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Konusunda uzman üst düzey ekiplerle yönetilen bir denetim projesi, elbette ki müşteriler tarafından talep edilen öngörü, derin analizi ve değeri sunabilecek bir çıktı yaratacaktır. Yatırımcılar açısından bakıldığında ise yüksek vasıflara sahip uzman denetçilerden oluşan denetim ekipleri, şirketlerin hisse fiyatlarında oluşan riskin analiz edilme becerisini de dolaylı olarak pozitif yönde etkileyecektir. Daha önceki bölümlerde, bilişim teknolojileri denetim uzmanlarının denetim sürecindeki

katkısından ve bu uzmanların bir denetim ekibinin ayrılmaz parçası olduğundan bahsetmiştik. Bu uzmanların yanında denetim ekiplerine artık avukatlar, aktüerler ve değerlendirme uzmanları da dâhil edilmektedir.

Yeni Yüzyılda Denetim Raporlarındaki Yenilikler ve Yeni Denetim Alanları

Denetçiler Farklı Şeyler Söylemeye Başlayacak

Denetimin çıktılarının yatırımcı ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladığı denetimin değerini belirleyen temel etkidir. 2015 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi tarafından açıklanan denetçi raporuna ilişkin standartlar uzun dönemde yeni kapılar açan bir fırsat olmuştur. Bunlar UDS 701 (Bağımsız Denetçi Raporunda Önemli Denetim Konularının Açıklanması), UDS 700 (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama) ve UDS 570 (İşletmenin Sürekliliği) gibi bir dizi revize edilmiş uluslararası denetim standardını içermektedir. Denetim firmaları, genişleyen denetçi raporlarıyla düzenleyici kurumlar tarafından istenen minimum açıklama gerekliliklerinin ötesinde bilgiler sunarak yatırımcılar açısından oldukça önem arz eden genişlemeyi sağlamaktadır.

Yeni denetim standartları, kullanıcıların denetim raporlarının sadece olumlu ya da olumsuz görüş sunmanın ötesine geçmesi beklentisine yanıt olarak çıkarılmıştır. Bu gelişme bağımsız denetimin değerini artıracak çok önemli bir adımdır. Revize standartların uygulanmasını denetim raporu kullanıcılarıyla iletişimin içeriğini geliştirecek çok önemli bir değişim olarak görüyoruz. Yeni raporlama gereklilikleri, bağımsız denetimin kapsamını değiştirmeden kullanıcılara daha fazla fikir verme ve şeffaflığı artırma kapısını açmıştır.

Yeni raporlama gereklilikleri, denetçinin taşıdığı sorumlulukların ve kullanıcılara sağladığı bilgilerin açıklık ve şeffaflığını artırma amacını taşımaktadır. Burada açıklık kavramı paylaşılan bilgilerin kolay anlaşılır olmasını şeffaflık kavramı ise çeşitliliğini ifade etmektedir. Yeni raporlama gerekliliklerinin öncelikle halka açık şirketler için denetim raporlamasında önemli bir değişimi ifade ettiğini söyleyebiliriz. Bu standartlar kullanıcıların denetimin değerini daha iyi algılayabilmelerini sağlayacak bir şeffaflığı da ortaya çıkarmaktadır.

“Yeni denetim standartlarında halka açık şirketler açısından en önemli değişim, denetçi raporlarında şirket yöneticileri ile görüşülen bir dizi kritik denetim unsuruna, en riskli görülen konulara ve odaklanılan alanlar hakkında denetçi tarafından açıklamalara yer verilmesi olacaktır.”

Yeni denetim standartlarında halka açık şirketler açısından en önemli değişim, denetçi raporlarında şirket yöneticileri ile görüşülen bir dizi kritik denetim unsuruna, en riskli görülen konulara ve odaklanılan alanlar hakkında denetçi tarafından açıklamalara yer verilmesi olacaktır. Açıklanan konuların neden denetim açısından en çok odaklanılan hususlar olduğuna ilişkin denetçi değerlendirmesi ve bu hususların nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalar da raporda yer alacak. Bu açıklamalar, kullanıcıların denetimden daha fazla bilgi almaya ilişkin taleplerinin karşılanması açısından çok önemli bir değişimi ifade etmektedir. Yeni denetim standartları, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak yapılan denetimler için Aralık 2016'da sona erecek

yıllık hesap döneminden itibaren yürürlüğe girecek olmasına rağmen denetçiler bu standartları daha erken uygulamayı seçebilirler.

Yeni Güvence Türleri

Denetim ve güvence alanlarını düşündüğümüzde denetçilerin genellikle sadece finansal tablolar üzerine görüş vermesine odaklanılmaktadır. Ancak bir organizasyonun işlem yaptığı, yönettiği ve yatırım yaptığı bütün bilgilerle ilgili olarak güvence sağlanabilir. Raporlanan bilgiler üzerine pek çok seviyede farklı güvenceler verilebilir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler ve şirketlerin yıllık faaliyet raporlarındaki açıklama kısımlarında yer verilen bilgilerin uyumu konusunda güvence vermek buna örnek gösterilebilir. Denetçi olarak bizim sorumluluğumuz, yatırımcıların önem verdiği tüm açıklama ve faaliyetler hakkında, bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve tamlığı konusunda katkı sağlayarak bağımsız ve güvenilir bir denetim yapmaktır.

Araştırmalar, yatırımcıların önemli bir bölümünün günümüzde temel finansal tablolar ve dipnot açıklamaları konusunda en yüksek seviyede güvence sağlanmasını istediğini ortaya koyarken diğer alanlarda istenen güvence talebinin önemli derecede çeşitlilik gösterdiğine işaret etmektedir. Bu talepleri üç ana kategoride toplayabiliriz:

- Kurumsal yönetim (yöneticilere sağlanan menfaatler dâhil olmak üzere)
- Sayısal performans ölçütleri (temel finansal tablolar ve dipnot açıklamaları, temel oranlar, abone sayısı, yatırım hacmi gibi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dışındaki finansal bilgiler ve ölçütler) ve
- Yıllık faaliyet raporlarında öne çıkan stratejik konular (şirketin faaliyet alanına ilişkin riskler, temel performans göstergeleri, şirketin iş modeline ilişkin açıklamalar ve şirket stratejisi).

KPMG Görüşü

Denetim sektöründe inovasyon ve modernizasyon kaçınılmaz bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçilerin yatırımcı ve diğer piyasa oyuncularının değişen ihtiyaçlarının farkında olup buna yanıt vermesi gerekiyor. Açıkçası denetim mesleği, bu yönde bir adım atılmadığı sürece, piyasalarda günümüzde üstlendiği işlevi kaybederek değeri yok olan bir hizmet durumuna düşme tehdidiyle karşı karşıya kalacaktır. Yatırımcıların birçoğu denetçilerden daha proaktif olmalarını ve kendilerine daha akılcı, bilgilendirici, geniş ve derin bakış açıları katacak fikirler, çözümler ve kaynaklar bekliyor. Bu nedenle denetçilerin geçmişe dönük finansal tabloların hâkim olduğu bakış açılarını bir bütün olarak genişletmeleri gerekmektedir. Örneğin temel performans göstergelerinin, sektörel ve benzeri finansal olmayan ölçütlerin denetim alanına alınması ciddi bir ilerleme olacaktır.

Günümüzde her sektörde olduğu gibi denetim firmalarının da inovasyonu iş stratejilerinin bir parçası hâline getirerek günlük işleyişe dâhil etmesi bir zorunluluktur. Denetim sektörü bunun farkında olarak mesleğini sürdürürken inovasyonu işinin her alanıyla ilgili ilkelere ve kamusal sorumluluklara entegre ediyor. Yenilikçi denetim yaklaşımları sonucunda önümüzdeki dönemde denetim firmalarının organizasyon yapısında ve insan kaynaklarında aşağıdaki değişimleri gözlemleyeceğiz:

- Ortak Hizmet Birimleri gibi alternatif insan kaynağı uygulamalarının, denetim firmaları üzerindeki fiyat baskısını hafifleteceği, ancak yerel ofislerde çalışan denetim uzmanlarının ve partner düzeyindeki uzmanların sahip olması gereken bilgi ve yeteneklerin gelişimini olumsuz etkileyeceği beklenmektedir.
- Offshore, Ortak Hizmet Birimleri, hub ve mükemmellik merkezleri gibi yapıların, denetim sürecinin bazı aşamalarına ilişkin uzmanlığın derinleşmesine ve denetim kalitesinin artmasına katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

- Denetçiler, sektöre özgü uzmanların yanı sıra bilişim teknolojileri uzmanlarının, hukukçuların, matematik - istatistik uzmanlarının ve aktörlerin de dâhil edildiği bir ekiple hizmet vermeye başlayacaktır.

Özetle yatırımcıların piyasaların hareketini etkileyen faktörler üzerine güvence sağlanması talebi, günümüzde denetimin geleceğini şekillendiren önemli bir beklenti olarak karşımıza çıkmaktadır. Piyasa şirketlerden faaliyetlerinin tüm yönleriyle ilgili daha fazla şeffaflık ve sorumluluk beklemektedir. Denetim mesleğinde profesyonel standartların yapısal olarak farklı amaçlar için kullanılabilmesi denetim firmalarının finansal tabloların yanı sıra paydaşlar için önem taşıyan diğer bilgiler konusunda da güvence sağlayabilen birer kuruma dönüşmesini sağlamaktadır.

Denetçilerin ilgili çerçeveler, metodolojiler, süreçler ve kontroller de dâhil olmak üzere, kritik finansal ve finansal olmayan bilgiler üzerine güvence verebilmesini topluma daha iyi hizmet etmek ve yatırımcıların beklentilerine cevap vermek açısından bir fırsat olarak görüyoruz. Ekibinde birden fazla disiplinde bilgi sahibi olan ve spesifik bir konuda uzmanlığı bulunan profesyoneller bulunduran denetim firmalarının önemli bir rekabet avantajına sahip olacağı söylenebilir.

Denetim Faaliyetlerinin Planlanması ve Zamanlanması



Alper Güvenç
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Plan, bir amaca ulaşmada izlenecek yol ve davranış biçimi olarak tanımlanır. Planlama ise bir yöneticinin ileriye bakmasına ve kendine açık olan seçenekleri bulmasına yardım eden bir süreç olarak düşünülebilir. Daha net bir ifadeyle “Neyin, ne zaman, nasıl, nerede ve kim tarafından” yapılacağını önceden kararlaştırma sürecidir. Planlama, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde de kritik bir önem taşır. Denetimdeki planlama çalışmalarının kapsamı; denetimi yapılan işletmenin yapısına, büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetim ekibinin kilit üyelerinin işletmedeki geçmiş tecrübelerine ve denetim sırasında ortaya çıkan şartlardaki değişikliklere göre farklılık gösterebilir.

“Denetim faaliyetlerinde planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra başlar ve cari dönem denetimi tamamlanıncaya kadar devam eder.”

Denetim faaliyetlerinde planlamaya ilişkin en büyük yanlış, bu süreci denetim sürecinden ayrı bir safha olarak düşünmektir. Aksine, denetim faaliyetlerinde planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra başlar ve cari dönem denetimi tamamlanıncaya kadar devam eder. Bu süreç, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, bağımsız denetçinin görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Bu konuda referans ise Bağımsız Denetim Standartları’dır (BDS). BDS, genel ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek

karşılıklar, bağımsız denetim kanıtları, başkalarının çalışmalarının kullanılması, bağımsız denetimin sonuçları ve raporlama, özel alanlar genel başlıkları altında birçok denetim standardını toplamıştır. Denetimin planlanması ile ilgili en temel bağımsız denetim standardı olan BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı, risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar başlığı altında yer alır. Ancak diğer bağımsız denetim standartlarında da planlamayla ilgili konular bulunmaktadır.

Yukarıdaki genel açıklamalar çerçevesinde denetim planlanmasını, aşağıdaki ana başlıklar altında inceleyebiliriz:

- Müşteri kabulü ve devamlılığı
- Denetim planlanmasının amacı ve metodolojisi
- Müşterinin faaliyette bulunduğu iş kolu hakkında bilgi edinme
- Analitik incelemeler

Müşteri Kabulü ve Devamlılığı

Denetim faaliyetlerin en önemli adımlarından biri müşteri kabulü ve devamlılığıdır. Buna ilişkin denetçi tarafından atılması gereken adımlar Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 300 6'ncı paragrafta aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin devam ettirilmesine ilişkin olarak BDS 220 – Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Bağımsız Denetim Standardı'nda zorunlu kılınan prosedürleri uygulamak,
- BDS 220 uyarınca bağımsızlık dâhil ilgili etik hükümlere uygunluğu değerlendirmek,

- BDS 210 – Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Bağımsız Denetim Standardı uyarınca denetim sözleşmesinin şartlarının anlaşılmasını sağlamaktır.

Müşteri kabulü ve devamlılığı, başka bir deyişle yeni müşteri kabulü ve var olan müşteri ile ilişkinin devamı, denetim firmasının personel sayısı ve niteliğini doğrudan ilgilendiren bir adımdır. Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1 uyarınca denetim firmalarının müşteri kabulü ve devamlılığı ile ilgili politika ve prosedürler saptamaları gerekir. Bu sürece dâhil olan bazı politika ve prosedürler şu şekilde sıralanabilir:

- Müşteri geçmişini değerlendirme
- Müşteri ile ilgili etik kurallara uyum sağlama
- Önceki denetçi ile görüşme
- Uzman gereksinimine karar verme
- Denetimi yürütecek personelin seçimi ve
- Ön protokol yapılması

Yeni Müşteri

Denetçi, yeni müşteriyi kabul etmeden önce onun hakkında araştırma yapmalıdır. Bu kapsamda müşterinin finansal durumu, faaliyette bulunduğu sektör, ve önceki denetçi ile ilişkileri değerlendirilir. Yeni müşteri hakkında yapılan araştırmanın temel amacı, dürüstlüğünden emin olmak ve hile riskini değerlendirmektir.

Mevcut Müşteriyle Devam Edilmesi

Mevcut müşteri hakkında geçmişte yapılan denetim faaliyetleri kapsamında elde edilen bilgiler ve müşterinin denetim görüşleri, denetçi için müşterisini yeniden gözden geçirme olanağı sağlar.

Denetçi, müşterinin doğruluk ve dürüstlüğü'nün bozulduğuna kanaat getirirse denetim ilişkisini sürdürmeyebilir. Etik standartlar kapsamında değerlendirilen bir sorun olması durumunda ise denetçi denetimi durdurma kararı alabilir. Müşteri tarafından denetçi aleyhine dava açılması, ödenmemiş denetim ücreti veya bağımsızlıkla ilgili sorunlar etik standartlar açısından oluşan sorunlara örnek gösterilebilir. Denetçi mevcut müşteri riskini yüksek olarak belirleyebilir. Müşteri kabulü ve devamlılığı, müşteri riskinin belirlenmesinde önem arz eder.

Denetim Planlanmasının Amacı ve Metodolojisi

BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı'na göre gerçekleştirilen denetim planlanmasından üç temel fayda beklenir:

1. Denetçinin denetim aşamasında yeterli kalitede denetim kanıtı elde etmesini sağlamak,
2. Denetim maliyetinin makul bir seviyede tutulmasını sağlamak ve
3. Müşteriyle denetçi arasındaki olası yanlış anlamaları önlemek,

BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı, planlama aşamasında denetimin geneli için strateji kurulmasını, denetim planı geliştirilmesini ve denetim riskinin kabul edilebilir düzeye indirilmesi için genel denetim stratejisinin kullanılmasını gerekli kılar. Genel denetim stratejisi, denetimin nasıl yerine getirileceğini, denetim planı ise stratejinin uygulanması ve denetimin tamamlanması için izlenmesi gereken süreçleri açıklar.

Önem arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynakların (örneğin yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularda uzmanların dâhil edilmesi), bunların miktarlarının, zamanlamasının ve nasıl yönetileceğinin belirlenmesi genel denetim stratejisi kapsamında değerlendirilir.

Denetim riski ve yapısal riskin değerlendirilmesi denetim planlanmasında ana bölümlerden biridir. Bu değerlendirme, denetim kanıtının nitelik ve nicelik olarak belirlenmesi ile denetim iş adımları için görevlendirilecek personelin kararlaştırılmasını sağlar.

Örneğin bir bilanço hesabının değerlemesinde yapısal risk varsa daha fazla denetim kanıtı ve daha kıdemli personel ile bu hesabın denetimi gerçekleştirilir.

Denetim riski, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık bulunmasına rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riskidir. Denetçi, bu riski kabul edilebilir düzeye indirmek için finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğinden emin olmak için gerekli çalışmaları yapmak zorundadır. Bu durum Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi başlıklı BDS 200'de şu şekilde belirtilir:

“Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetimi planlar ve uygular. Denetim

planı, denetim ekibi üyeleri tarafından uygulanacak denetim süreçlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içermesi bakımından genel denetim stratejisinden daha detaylıdır.”

Müşteri ile Anlaşma

Denetim sözleşmesinin içeriği BDS 210’da açıklanmaktadır. Buna göre müşteri ve denetçi arasındaki sözleşmenin çerçevesi açık ve anlaşılır şekilde belirlenmelidir. Denetçi, bağımsız denetim sözleşmesi ve diğer gerekli dokümanlar ile denetçi atamasının yapıldığını gösteren ve denetçinin idari ve denetim sorumluluklarının çerçevesini ortaya koyan belgeler için müşterinin teyidini almalı; taraflar sözleşme üzerinde mutabakata varmalıdır.

Denetim sözleşmesi ne yapılacağı (denetim kapsamı, amacı ve denetim raporu) ve kimin tarafından yapılacağı konularını içerir. Tarafların üzerinde mutabık olduğu şartlar denetim sözleşmesi ya da şartları gösteren uygun bir doküman ile kayıt altına alınmalıdır.

Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulması

BDS 300’e göre genel denetim stratejisi denetime başlamadan oluşturulmalı, gerekli görülen durumlarda güncellenmeli ve değiştirilmelidir. Planlama aşamasında dikkate alınmayan durumların oluşması, koşulların değişmesi ya da elde edilen denetim kanıtlarının önemli ölçüde farklılaşması durumunda (örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması sonucunda elde edilen denetim kanıtlarının, kontrol testlerinden elde edilen denetim kanıtlarıyla çelişmesi), denetçi denetim stratejisini ve denetim planını (mevcut planlamanın yapısı, kapsamı ve zamanlamasını) yeniden

gözden geçirebilir. Genel denetim stratejisinin amacı önemli yanlışlık riskiyle ilgili etkili bir sonuç elde etmektir.

Denetçi, müşteri için belirlenen risk düzeyine uygun olarak müşteri hakkında yaptığı ön planlama sürecinde, müşteri kabul süreci, denetim firması, işletme ve çevresinin etik kurallara uygun çalışıp çalışmadığı, iç denetim hakkında elde edilen bilgiler gibi verileri dikkatlice gözden geçirmelidir. Genel denetim stratejisi, mevcut denetim planı dâhilinde önemli risklere karşı uygulanacak denetim adımlarını içerir ve denetçinin ihtiyaç duyduğu personel ve diğer kaynakların belirlenmesi konusunda yardımcı olur. Bu durum denetçinin denetim prosedürlerini planlarken elinde bulunan bilgilerden ciddi ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler edinmesi hâlinde ortaya çıkabilir. Örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması sonucunda elde edilen denetim kanıtları, kontrol testlerinden elde edilen denetim kanıtlarıyla çelişebilir.

Bu nedenle aşağıdaki hususlar genel denetim stratejisine dâhil edilmelidir:

- Denetim sözleşmesinin karakteristik özellikleri (sözleşme kapsamındaki raporlama gibi)
- Raporlama ve diğer bildirimler için önemli tarihler
- Önemlilik düzeyi (Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.)
- İç kontrollerin test edilmesi ve ön risk değerlendirmesinin yapılması

- Mevcut kaynakların incelenmesi ve kullanım alanlarının belirlenmesi

Denetim Personelinin Belirlenmesi

Projeye müşterinin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgili ve tecrübeli denetçiler atanmalıdır. Ekip seçiminde göz önünde bulundurulması gereken etkenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre ve büyüklüğüne uygun deneyime sahip olmak
- Bilgi teknolojilerini de içeren uygun teknik bilgi
- Müşterinin faaliyetlerini sürdürdüğü sektör hakkında bilgi
- Profesyonel sorgulama becerisi
- Firmanın kalite kontrol politika ve süreçlerine yeterli düzeyde hâkimiyet
- Mesleki standartlar, düzenleyici kurumların getirdiği kurallar ve yasal gereklilikler konusunda bilgi

Denetim ekibi sorumlu denetçi, kıdemli denetçi ve denetçilerden oluşur. Projelerin büyüklüğü ve karmaşıklığına göre denetim ekibinin sayısı değişebilmektedir. Mevcut müşteriler için yapılan denetimlerde personel seçimi yıldan yıla süreklilik gerektirebilir. Zira proje ekibinde aynı müşteriyi daha önce denetlemiş olan uzmanların yer alması denetim faaliyetinin etkin ve hatasız bir şekilde sürdürülmesine katkı sağlar. Ayrıca BDS 300 uyarınca denetçi, denetim ekibinin planlamasını kapsam, zamanlama ve içerik olarak belirlemeli ve takım arkadaşlarının çalışmalarını kontrol etmelidir.

Denetim ekibinin çalışmalarını incelerken, göz önünde bulundurulması gereken unsurlar şunlardır:

- Çalışmaların mesleki standartlara, düzenleyici kurumların koyduğu kurallara ve yasal gerekliliklere uygun olarak hazırlanması gerekir.
- Çalışmalar ulaşılan sonuçları desteklemelidir.
- Gerçekleştirilen çalışmalar uygun şekilde belgelenmelidir.
- Elde edilen kanıtlar denetim raporunu desteklemeye uygun ve yeterli olmalıdır.
- Denetim çalışma ve dokümanları saklanmalı ve arşivlenmelidir.
- Denetimin kapsam, zamanlama ve yapısında meydana gelen değişiklikler tespit edilmeli ve açıklanmalıdır.
- Önemli konular görüşülmek üzere gündeme getirilmelidir.
- Denetim takımı içerisinde uygun değerlendirmeler yapılmış, sonuçları belgelenmiş ve uygulamaya konulmuş olmalıdır.

Uzman Çalışmalarının Kullanılması

BDS 620 – Uzman Çalışmalarının Kullanılması, muhasebe ve denetim dışındaki belirli bir alanda özel beceri, bilgi ve deneyime sahip uzman kişi veya firmayı tanımlar. Denetçi, uzmanın gerekli olup olmadığını belirlemek için müşterinin iş yapısını anlamalıdır. Örneğin özel uzmanlık gerektiren bir konu olan finansal araçların, finansal tabloları etkileyecek düzeyde önemli miktarda olması durumunda bir değerlendirme uzmanının kullanılması gerekebilir.

Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi için, uzman yardımına gerek duyulması durumunda, denetçi uzmanın mesleki niteliklerini, sahip olması gereken tecrübenin düzeyini, mesleki

itibarını, tarafsızlığını ve becerilerini değerlendirmelidir.

Müşterinin Faaliyette Bulunduğu İş Kolu Hakkında Bilgi Edinme

BDS 315-İşletme ve Çevresini Tanımak Sureti ile Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi başlıklı standart, müşterinin faaliyetleri ve sektörünün denetçi tarafından makul düzeyde anlaşılır olmasını gerektirir. Zira müşterinin faaliyetleri ve sektörün yapısı şirketin ticari riskini ve finansal verilerinin taşıdığı önemli yanlışlık riskini etkiler. Denetçi, denetim sürecinde toplayacağı kanıt miktarını bu risk seviyelerinden faydalanarak belirler.

Müşterinin faaliyet gösterdiği sektördeki işlemlerin yapısını anlayamamak denetim sürecinin başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olabilir. Müşterinin faaliyetleri ve sektörün yapısına ek olarak denetçi, müşterinin içinde bulunduğu finansal koşulları, raporlama yükümlülüklerini, rakiplerinin etkisini, mevzuata uyum gereksinimlerin gibi çevresel faktörleri de anlamalıdır. Sektörel yayınlar ve düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan düzenlemeler çevresel faktörleri incelemek için başvurulabilecek başlıca kaynaklardır. Müşterinin gelirlerinin büyük kısmını oluşturan kaynaklar, önemli müşteriler ve tedarikçiler, finansman kaynakları, ilişkili taraflar ve ilişkili taraflar ile yapılan işlemler hakkında açıklanması gereken önemli düzeyde risk içeren alanların tespit edilmesi gerekir.

Denetçi, müşteri şirketin yönetimi ve ilişkili tarafları hakkında araştırma yapmak durumundadır. Şirketin tesislerini ziyaret etmek, operasyonların denetçi tarafından birinci elden gözlemlenmek ve kilit çalışanlarla tanışmak gibi faaliyetler bu açıdan önemli birer bilgi edinme yöntemi olarak değerlendirilebilir.

Muhasebe Standartları, tutarları önemli düzeyde olması durumunda ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin dikkatli bir şekilde incelenmesi, denetim faaliyetinin önemli bir bölümünü oluşturur.

Ayrıca işletmenin stratejilerinin ve iş süreçlerinin belirlenmesinde şirket yönetimi esas teşkil ettiği için, denetçi yönetimin felsefesini, iş yapış şekillerini, finansal tabloları etkileyebilecek önemli düzeydeki riskleri tespit etme kabiliyetlerini dikkatlice gözden geçirmelidir. Bu nedenle denetçi müşteri şirketin yönetim kurulu ve genel kurul kararlarını, sektör örgütlerinin ve meslek odalarının yayın ve duyurularını inceleyerek yönetim hakkında bilgi edinmeye çalışmalıdır.

Denetçi; müşterinin finansal raporlamalarının güvenilirliğini, operasyonlarının etkinliğini ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu incelemeli ve anlamalıdır. Bunun için müşterinin finansal tabloları üzerindeki operasyonel ve yapısal riskleri anlayabilecek yeterliliğe sahip olmalıdır. Önceki yıla ilişkin çalışma kâğıtları, varsa hisse senedi opsiyonları veya emeklilik planları gibi belgeler, toplantı tutanakları ve önemli sözleşmeler bu açıdan denetçinin gözden geçirmesi gereken yararlı bilgi kaynaklarıdır.

Yapısal riski etkileyen diğer bir faktör de müşterinin performans değerlendirme sistemidir. Örneğin hisseleri borsada işlem gören şirketlerde hedeflerin veya performans değerlendirme sisteminin uygun olmayan bir şekilde belirlenmesi, finansal tablolarda manipülatif hareketler için uygun bir ortam oluşturarak şirketin yapısal riskini yükselmektedir. Denetçi,

şirketin finansal tablolarını ayrıntılı bir şekilde inceleyerek, finansal oran analizi yaparak ve hedeflere ulaşma derecesini gözden geçirerek, yönetimin tarafından belirlenen performans değerlendirme kriterlerinin uygunluğunu soruşturmalıdır.

“Ticari riskleri saptamak ve bertaraf etmek müşterinin sorumluluğundadır. Bu açıdan denetçiyi ilgilendiren konu ise finansal tablolarda ticari riskten kaynaklanan önemli yanlışlıklar bulunmamasını sağlamaktır.”

Müşterinin ticari riskinin, başka bir ifadeyle amaçlarını gerçekleştirememesi riskinin, değerlendirilmesinde müşterinin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili tecrübeden faydalanılır. Ticari riskleri saptamak ve bertaraf etmek müşterinin sorumluluğundadır. Bu açıdan denetçiyi ilgilendiren konu ise finansal tablolarda ticari riskten kaynaklanan önemli yanlışlıklar bulunmamasını sağlamaktır.

Analitik İncelemeler

Planlama aşamasındaki analitik incelemeler denetçiye müşterinin iş kolu ve ticari riskini anlama ve değerlendirme imkânı sunar. BDS 520 – Analitik Prosedürler’e göre denetçi analitik prosedürleri denetimin planlanması ve genel sonuç oluşturma aşamalarında uygular. BDS 520’ye göre analitik prosedürler finansal bilgilerin karşılaştırılması şeklinde yapılır. Analitik

prosedürler, denetçinin ilk bakışta fark edemeyeceği bazı bilgiler ortaya koyarak bakış açısını geliştirmesini sağlar.

Örneğin sapmanın yüksek olduğu hesaplar için daha fazla denetim kanıtı toplanması gerekir.

Aşağıda bu analizlere ilişkin örnekler sıralanmaktadır:

- Finansal bilgilerin önceki dönemlerle karşılaştırılması
- Müşterinin bütçe gibi öngörülen sonuçlarının veya denetçinin amortisman gideri gibi verilere ilişkin tahminlerinin karşılaştırılması
- Müşterinin finansal bilgilerinin sektördeki diğer şirketlerle karşılaştırılması (Örneğin alacakların satışlara oranının sektör ortalaması veya aynı sektörde faaliyet gösteren benzer ölçekteki şirketlerle karşılaştırılması)

“Denetim faaliyetlerinin yılın belli dönemlerinde yoğunlaşması, planlamanın denetimin etkinliği açısından ne kadar kritik bir önem taşıdığını daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.”

KPMG Görüşü

Planlama denetimin ayrılmaz bir parçasıdır ve neredeyse yılın tamamına yaygın bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bağımsız Denetim Standartları'nın yanı sıra Türkiye'de denetim planlarını etkileyen diğer bir kaynak da Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ile Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 398'inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslardır. TTK'nın 409'uncu maddesinin birinci fıkrası gereğince, şirketlerin olağan genel kurulları her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Ayrıca 437'inci madde uyarınca finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az on beş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur.

TTK'da öngörülen bu süreler göz önünde bulundurulduğunda bağımsız denetim raporlarının pratik olarak en geç mart ayı ortasında hazırlanmış ve denetlenen şirkete sunulmuş olması gerekir. Bu durum, bağımsız denetleyici kuruluşlarının tüm yıl içinde yapacakları çalışmaların önemli bir kısmının ocak ve mart ayları arasında tamamlanmasını zorunlu kılmaktadır. Denetim faaliyetlerinin yoğunluğunun yıl içinde özellikle bu dönemde büyük artış göstermesi, planlamanın denetimin etkinliği açısından ne kadar kritik bir önem taşıdığını daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?



Ergün Kış

Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Denetim kalitesinin güvence altına alınması için vazgeçilmez konuların başında denetçinin bağımsızlığı gelir. Bu nedenle rotasyonun ana hedefi denetleyen ve denetlenen arasında denetimin kalitesini tehdit edebilecek şekilde yakınlık oluşmasını önlemektir. Bir denetçinin uzun bir süre boyunca aynı şirketi denetlemesi bazı kesimler tarafından bağımsızlığı zedeleyici bir unsur olarak görülmektedir. Bu nedenle çeşitli ülkelerde denetim süresini kısıtlayıcı bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda şirketlerin belli bir süre çalıştıktan sonra denetçilerini değiştirerek yeni denetçileri atamasını öngörülmekte, genellikle de aynı denetim firması içinde sorumlu denetçi ve/veya kilit denetim ekibi üyelerinin değiştirilmesi talep edilmektedir. Sorumlu denetçinin ve/veya denetim ekibi üyelerinin değiştirilmesiyle bağımsızlığın zedelenmesi tehdidinin önüne yeterince geçilemediği görüşünde olan bazı düzenleyici kurumlar ise denetim firması değişimini de zorunlu kılmaktadır.

Denetim firması rotasyonu son dönemlerde küresel ve yerel finansal krizlerin etkileri ile daha çok gündeme gelmeye başlamıştır. Bu tür finansal krizler oluştuğunda doğal olarak denetimin kalitesi sorgulanmakta ve kaliteyi artırmak için çeşitli düzenlemeler yapılması tartışılmaktadır. Ancak küresel finansal krizler ile denetim ve denetimin bağımsızlığı arasında doğrudan bir bağlantı kurmak mümkün olmasa da denetim şirketlerinin zorunlu rotasyonunun denetimin kalitesini artırarak bu tür krizlerin oluşmasında bir önleyici rol oynayabileceği yönünde bir algı oluşmuştur.

Rotasyon uygulamasından beklenen faydaları değerlendirirken sakıncalarını da göz önünde bulundurmak gerekir. Örneğin tecrübeli bağımsız denetçi ve denetim ekiplerinin uzun yıllar boyunca denetlediği bir şirketi ve

sektörünü tanıması denetim kalitesi açısından büyük önem taşır. Bu bilgi birikiminin yeni denetçi tarafından elde edilmesine kadar geçen süre denetimin kalitesi açısından yönetilmesi gereken bir güçlüktür.

Rotasyon konusunda dünyadaki en önemli gelişme Avrupa Birliği'nde gözlemlenebilir. Bu değişiklik dünyadaki rotasyona olan bakış açısını değiştirebilecek kadar önemlidir. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin 16 Nisan 2014 tarih ve 537/2014 sayılı düzenlemesinin 17 Haziran 2016 tarihinde yürürlüğe girmesiyle zorunlu denetim firması rotasyonu ilk defa çok sayıda ülkede uygulanmaya başlanacaktır. Örneğin sadece Almanya'da 1.600 şirketin bu kapsama gireceği tahmin edilmektedir.¹ Denetim firması rotasyonunun daha geniş kapsamda uygulanması, bu yöntemin faydalarının zorluklarını aşıp aşmadığı konusunda fikir vermek üzere daha kapsamlı bir veri oluşturacaktır.

Temel rotasyon yaklaşımları

Dünya genelinde sorumlu denetçi rotasyonu (dâhili iç rotasyon) ve denetim firması rotasyonu (dış rotasyon) olmak üzere iki tür rotasyon yaklaşımı bulunmaktadır:

Sorumlu Denetçi Rotasyonu

Sorumlu denetçi rotasyonunda, denetim firmasının değil sadece bir şirketin denetiminden sorumlu olan denetçinin değişmesi zorunlu kılınır. Yani şirketin denetim raporunu bir sorumlu denetçi ancak belli bir süre boyunca ağırlıklı olarak da 5 ila 7 yıl boyunca² imzalayabilir. Bu süre dolunca denetim ekibinin tüm üyeleri ekipten çıkarak sorumluluğu başka denetçilere devreder. Sorumluluğu devralan yeni denetçiler aynı denetim firması veya denetim firması ağında

görev yapan kişiler olabilir. Uzun yıllardır dünya genelinde en çok tercih edilen bu yaklaşımı, geleneksel rotasyon yöntemi olarak tanımlayabiliriz.

Denetim Firması Rotasyonu

Bu yaklaşımda sadece denetim ekibinin değişmesi yeterli görülmez ve süre sınırı dolduktan sonra şirketin denetiminin başka bir denetim firması veya denetim firması ağına mensubu olan denetçilerce gerçekleştirilmesi istenir. Denetim ile bağlantısı olan tüm kişilerin ve organizasyonun değişmesi yaklaşımının temelinde, bu yöntemle daha sıkı bir denetim yapılmasının mümkün olacağı varsayımı yatmaktadır. Bu rotasyon şekli uzun yıllar boyunca bilinen ama zorluklarından dolayı pek tercih edilmeyen yaklaşımdır. Ancak Avrupa Birliği'nin yeni düzenlemeleri ile büyük önem kazandı.

Bağımsızlığı destekleyici diğer yöntemler

Birlikte Denetim

Denetçi ile müşteri arasında oluşabilecek yakınlığı önlemek için rotasyona alternatif olarak veya onun bir tamamlayıcısı olarak önerilen diğer bir yöntem de birlikte denetimdir. Denetçi veya denetim şirketinin değiştirilmesi yerine iki denetim şirketinin aynı anda çalışarak birbirlerini gözetim altında tutmalarını içerir. Birlikte denetim her ne kadar rotasyon ile birlikte kullanılan bir yöntem olsa da aynı zamanda rotasyona alternatif olması da tartışılmaktadır.

AB'nin yeni bağımsız denetim

düzenlemelerinde yer alan rotasyon kuralında birlikte denetim, denetim firması rotasyonu zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Başka bir ifadeyle yeni düzenlemeler, birlikte denetimi rotasyonun alternatifi değil zorunlu denetim şirketi rotasyonu ile

birlikte kullanılacak bir yöntem olarak belirlemektedir. Yani şirketler iki denetim firması tarafından denetlenseler de belli bir süre sonra bunları da değiştirmek zorunda olmaları benimsenmiştir.

Ara Verme

Etkili bir rotasyon sağlayabilmek için sorumlu denetçilerin veya denetim şirketlerinin rotasyon nedeniyle denetimini bıraktıkları işletmenin denetimine belli bir süre ile ara vermeleri zorunlu kılınmaktadır. Dünya genelinde ağırlıklı iki veya yaklaşık üç yıllık bir ara verme (cool off) süresi uygulanmakta, eski denetçi veya denetim şirketi ancak bu süre dolduktan sonra denetçi veya denetim firması olarak yeniden atanabilmektedir.

“Denetçinin bağımsızlığına ilişkin tehditleri değerlendirirken uzun yıllar boyunca aynı şirketi denetleyen tecrübeli bir bağımsız denetçinin şirketi ve sektörünü tanımasının getirdiği avantajları da dikkate alarak bir denge kurmak gerekir.”

Rotasyonun yol açtığı zorluklar

Bilgi Birikimi Kaybı

Denetçinin bağımsızlığına ilişkin tehditleri değerlendirirken uzun yıllar boyunca aynı şirketi denetleyen tecrübeli bir bağımsız denetçinin şirketi ve sektörünü tanımasının getirdiği avantajları da dikkate alarak bir denge kurmak gerekir. Nitekim bağımsız denetimin kalitesini belirleyen en önemli unsurların başında denetlenen şirketi tanımak gelir.³ Ancak bağımsız denetçi rotasyonu ile denetim kalitesini yükseltmek hedeflenirken denetçi değişikliği nedeniyle oluşan bilgi birikimi

kaybı kaliteyi tehdit etmektedir. Almanya Denetçiler Enstitüsü Başkanı Klaus-Peter Naumann, denetim firmalarının düzenli olarak değişmesi hâlinde tüm bilgi birikiminin bir anda kaybolacağını ve yeni denetçinin bu bilgi birikimini yeniden aynı seviyeye getirememesi hâlinde kalitenin kesin olarak olumsuz şekilde etkileneceğini belirtmektedir.⁴ Rotasyonun ana hedefi olan büyük şirketler genellikle küresel çapta çalışan veya kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardır (KAYİK). Bu kuruluşlar ülkelerinin en büyük, en önemli ve en geniş anlamda düzenlemelere tabi olan şirketleri arasında yer alır. Bu şirketlerin denetiminde farklı etkenlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Büyük ve karmaşık yapıların denetiminde dikkate alınması gereken konular şu şekilde sıralanabilir:

1- Küresel Yapıyla İlgili Zorlayıcı Unsurlar

- Denetimin birden fazla ülkede yapılması
- Merkez denetim ekibinin birden fazla ülkedeki denetçileri koordine etmek zorunda olması
- Ülkelerden gelen denetçi raporları ve finansal sonuçların merkez ekip tarafından değerlendirilip konsolide finansal tabloların denetimine entegre edilmesinin zorunluluğu
- Gerektiğinde merkezi denetim ekibinin diğer ülkelere özgü konuları anlayıp değerlendirmesi gerekliliği
- Gerektiğinde merkezi denetim ekibinin yurt dışındaki şirketleri ziyaret etme gerekliliği
- Şirketlerin organizasyonların karmaşıklaşması

2- KAYİK'lerin Ortak Özellikleri:

- Hesap kapanış sürelerinin sürekli kısalması

- Gecikme veya düzeltme kabul edilememesi
- Küresel piyasaların şeffaflık baskısının artması

3- Düzenlemelerden Kaynaklanan Güçlükler

- Düzenlemelerin sayısı ve karmaşıklığının dünya genelinde artması
- Şirketlerin düzenlemelerle getirilen yenilikleri en iyi şekilde ve hatasız uygulamak zorunda olmaları
- Bağımsız denetçilerin finansal tabloları etkileyebilecek bu yeniliklerin hatasız ve eksiksiz uygulanmasını temin etmek zorunda olmaları

4- Rotasyondan En Çok Etkilenen ve Kontrol Altına Alınması Gereken Faktörler

- Yeni sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin yeterli teknik bilgiye sahip olmasının sağlanması
- Yeni sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin yeterli tecrübeye sahip olmasının sağlanması
- Denetlenen şirketin işinin ve iş ortamının yeni sorumlu denetçi ve denetim ekibi tarafından anlaşılmasının sağlanması
- Sistem ve süreçlerin yeni sorumlu denetçi ve ekibi tarafından bilinmesinin sağlanması
- Şirketle ilgili bilgi birikiminin yeni denetim ekibine transferinin sağlanması
- Yeni denetim firması tarafından denetim için gerekli zaman ve kaynakların sağlanması
- Yeni sorumlu denetçinin ilgili kontrol organları ile iletişiminin sağlanması
- Denetlenen şirketler için yeni denetçi tarafından istenen zamanın ve kaynakların sağlanması⁵

“Rotasyon uygulaması nedeniyle denetçinin değişmesi, çok yüksek dikkat ve özen gerektiren denetim faaliyetinin zaman baskısı altında ve yetersiz bilgi transferiyle gerçekleştirilmesine neden olarak etkinliği olumsuz yönde etkileyebilmektedir.”

Birçok ülkede faaliyet gösteren ve hızla değişen kuralları dikkate alarak erkenden kapanış yapan şirketlerin denetçilerinin, aynı anda birçok ülkede denetim yapıp önemli değişiklikleri dikkate alarak denetimi kısa sürede tamamlamaları gerekir. Rotasyon uygulaması nedeniyle denetçinin değişmesi, çok yüksek dikkat ve özen gerektiren denetim faaliyetinin zaman baskısı altında ve yetersiz bilgi transferiyle gerçekleştirilmesine neden olarak etkinliği olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Özellikle denetim firması değişikliği nedeniyle birçok ülkede aynı anda tüm denetim ekiplerinin değişmesi sonucunda şirketlerin, sektörlerinin, süreçlerinin ve önemli denetim konularının anlaşılıp denetimde uygulaması gibi önemli bir güçlüğü beraberinde getirmektedir. Ayrıca çok uluslu işletmelerde ana denetçi ile iştirakin denetçisinin rotasyon nedeniyle ayrıştığı durumlar ülkeler arası kural farklılıklarından ötürü çeşitli güçlükler neden olabilmektedir. Bütün bu güçlükler denetim firması rotasyonunun ortaya çıkardığı karmaşıklığı ortaya koymaktadır.

Müşteri hakkındaki bilgilerin eski denetçi ve denetlenen şirket tarafından yeni denetçiye ne kadar etkili bir şekilde aktarıldığı da özellikle ilk yıllarda denetim

firması rotasyonu ile denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi belirleyen unsurlar arasındadır. Ancak düzenleyici kuruluşların bu konuya ilişkin olarak geliştirdiği kurallar bulunmamaktadır.

Rotasyonun Maliyeti

Denetim firması rotasyonu, denetçiler arasındaki rekabeti artırmasıyla sertleşen rekabet koşulları fiyatların ciddi biçimde düşmesine neden olmaktadır. Rotasyonun fiyatlar üzerindeki aşağı yönlü etkisi özellikle de Türkiye gibi zorunlu denetim firması rotasyonunun yürürlükte olduğu ülkelerde söz konusudur. Denetim firmaları uzun yıllar hizmet vererek yakından tanıdıkları için çok verimli bir şekilde çalıştıkları müşterilerini bırakmak zorunda kalmaktadır. Bunun karşılığında iş hacmini koruyabilmek için müşteri portföylerine yeni müşteriler ekleyerek işlerini başarıyla devam ettirme endişesi yaşamakta ve ücret beklentilerini ciddi ölçüde aşağı çekmek zorunda kalmaktadır. Buna karşın özellikle yeni müşteriyi devralma yıllarında gerçekleştirilen denetimi geliştirmek ve planlamak için yapılan ciddi harcamalar, denetim firmalarının maliyetlerini artırmaktadır. Rotasyon uygulaması denetim ücretleri üzerinde belirleyici bir rol oynarken düzenleyici kuruluşlar henüz buna ilişkin kuralları belirlemediği için.

"Kaliteyi artırma hedefi ile zorunlu kılınan denetim firması rotasyonundan beklenen faydanın elde edilebilmesi için bu uygulamanın bir fiyat rekabetine dönüşmemesi gerekir."

Kaliteyi artırma hedefi ile zorunlu kılınan denetim firması rotasyonundan

beklenen faydanın elde edilebilmesi için bu uygulamanın bir fiyat rekabetine dönüşmemesi gerekir. Bu nedenle düzenleyici kuruluşların aşırı fiyat rekabetini önlemeye yönelik kurallar geliştirerek rotasyondan kaynaklanan fiyat düşüşünü engellemeyi ve yeni bir denetim başlatma sürecinde artan iş yükü ve teklif hazırlama maliyetlerine karşı önlemler geliştirmeyi değerlendirmelerinde yarar görülmektedir.

Rotasyonun Çalışan Devamlılığına Etkisi

Denetim firmalarının ihtiyaç duydukları yüksek çalışan profilini koruyabilmek için iyi eğitim almış tecrübeli çalışanları elde tutmaları gerekmektedir. Ancak rotasyondan kaynaklanan her büyük müşteri kaybı çalışanların devamlılığı açısından önemli bir risk oluşturmaktadır. Denetim firması rotasyonu nedeniyle iş ilişkisi sonlandırılan bir müşteri yerine yeni bir müşteri kazanılması bile devamlılık sorununa her zaman çözüm olmayabilmektedir. Çünkü yeni müşterinin başka sektörde veya başka bir şehirde olması ekip içindeki iş dağılımını olumsuz etkilemektedir. Örneğin finans sektöründeki bir müşteri yerine bir sanayi şirketi veya İstanbul'daki müşteri yerine İzmir'deki bir şirket portföye eklendiğinde denetim firmasının ihtiyaç duyduğu çalışan kompozisyonunun yeniden şekillenmesi gerekmektedir. Sanayi şirketlerini denetleyen bir denetçi kolay kolay finans kuruluşlarını denetleyemez. Aynısı tam tersi için de geçerlidir. Bir denetim firmasında sayı olarak yeterince denetçi bulunmasına rağmen doğru tecrübeye sahip yeterli sayıda denetçi bulunmadığında denetim firmasının müşteri kabul etmesi mümkün olmayabilir. Burada rotasyonla ilgili olarak iki önemli konu ön plana çıkmaktadır: (a) Denetim sektöründe çalışanlar rotasyonu

kendileri için tehdit olarak gördükleri takdirde sektörün cazibesi azalır. (b) Denetim firmaları yeterince büyük olup yeterli sayıda doğru tecrübeye sahip denetçileri bünyelerinde bulundurmak zorunda olacaktır.

Rotasyona ilişkin düzenlemeler

Rotasyona İlişkin Türkiye'deki Düzenlemeler

Türkiye'de zorunlu denetim firması rotasyonu yöntemi benimsenmiş ve buna ilişkin hükümler TTK'nın 400'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir:

"On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkarda belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir."

KGK'nın rotasyon ile ilgili düzenlemeleri ise özellikle Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar bölümünde yer almaktadır. Buna göre denetim kuruluşları ve denetçiler aradan üç yıl geçmedikçe; son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler.

KGK düzenlemeleri uyarınca denetim firması rotasyonu ile birlikte denetim ekibinde yer alan denetçiler de değiştirilmektedir. Buna göre yedi yıllık süre dolmadan önce de beş yılın bitiminde denetim ekibinde yer alan denetçiler rotasyona tabi olmaktadır. Yedi yıllık sürenin AB ülkelerindeki rotasyon süreleri ile karşılaştırdığımızda kısa olduğu görülmektedir. Bu süre içinde bir de

denetçinin değişmesi ve yeni denetim ekibinin en fazla iki sene boyunca aynı şirketin denetimine devam edebilmesi rotasyonun zorluklarını artırmaktadır. Bu nedenle denetçi rotasyonunun zorunlu firma rotasyonu ile aynı anda uygulanması uygulamasının kaldırılmasının değerlendirilmesinde yarar vardır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ndeki düzenlemelerin yanı sıra 2 Ekim 2013 tarihinde yayımlanan KKS 1'in 25'inci paragrafında yakınlık tehdidini önlemek amacıyla dâhili rotasyon kuralını getirmiştir. Buna göre denetim şirketi:

(a) Aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri belirlemek için kıstaslar içeren,

(b) Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinde, belirlenmiş bir süre sonunda sorumlu denetçinin, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin ve – varsa rotasyon hükümlerine tabi diğer kişilerin etik hükümlere uygun olarak rotasyonunu zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur.

Bu düzenleme ile KGK denetim firmalarını yakınlık tehdidini önlemek ve rotasyon kurallarını politikalar ve prosedürler ile uygulamaktan sorumlu tutar.

Rotasyona İlişkin Avrupa Birliği'ndeki Düzenlemeler

Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin 16 Nisan 2014 tarih ve 537/2014 sayılı Regulation on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities and Repealing Commission Decision 2005/909/EC başlık düzenlemesinin 17 Haziran 2016'da yürürlüğe girmesiyle denetim

firması rotasyonu zorunlu hale gelecektir. Bu düzenlemede baz dönem on yıl olarak kabul edilmiştir. Buna göre genel prensip olarak on yıl geçtikten sonra zorunlu olarak denetim firmasının değişmesi gerekmektedir.

Baz dönem kuralıyla ilgili bazı istisnalar bulunmaktadır:

- İhale yapılarak denetim şirketlerinin teklif vermesi sağlanırsa maksimum 20 yıl olmak kaydıyla baz süre 10 yıl daha uzayabilmektedir.
- Eğer birlikte denetim yapılıyorsa toplam süre 14 yıl daha uzayabilmektedir. İhale yapılırsa bu süre maksimum 24 yıla çıkmaktadır.
- AB ülkeleri 10 yıldan daha kısa süreler belirlemekte serbesttir. Örneğin İtalya hali hazırda uyguladığı dokuz yıllık baz rotasyon süresini devam ettirebilmektedir.

Bu düzenlemeye tabi olan kurumlar aşağıda sıralanmaktadır:

- 28 AB ülkesinde, İzlanda, Norveç ve Lichtenstein'da faaliyet gösteren KAYİK'ler
- Regüle piyasada (ESMA) işlem gören şirketler
- Borsada işlem gören borçlanma aracı ihraççıları
- Kredi kuruluşları
- Sigorta teşebbüsleri
- AB ülkelerinin KAYİK olarak belirlemiş olduğu şirketleri

AB düzenlemesi toplam 21 seçenek içeriyor. Bu nedenle tüm ülkeler kuralları nasıl uygulayacağına karar verene kadar Avrupa Birliği'ndeki belirsizlik bir süre daha devam edecektir. Üye ülkelere tanınan iki senelik değerlendirme

süresi 17 Haziran 2016 tarihinde sona ermektedir. Üye ülkelerin bu süre zarfında genel kuralları değiştirmek üzere 21 opsiyondan faydalanmak isteyip istemediklerini kararlaştırıp ve yürürlüğe geçirmeleri gerekmektedir.

Avrupa Birliği'ndeki düzenleme uzun yıllardır yasal denetim ilişkisine sahip olan şirketler için denetim firması değiştirme zorunluluğunu kademeli olarak uygulamaya almaktadır. Buna göre 16 Haziran 2014 tarihi itibarıyla denetim süresi 20 yılı aşan şirketler 17 Haziran 2020 tarihinden itibaren bağımsız denetçisini bir daha görevlendiremeyecektir (altı yıllık geçiş süresi). Denetim süresi 11-20 yıl arasında olan şirketler ise 17 Haziran 2023 tarihinden itibaren bağımsız denetçisini bir daha görevlendiremeyecektir (dokuz yıllık geçiş süresi). Denetim süresi 11 yıldan kısa olan şirketler ise 17 Haziran 2003 ve 16 Haziran 2006 tarihleri arasında ilk defa görevlendirilen denetçiler için rotasyon kurallarını 17 Haziran 2016 tarihinden sonraki sözleşmeler için hemen uygulayacaktır. 16 Haziran 2016 tarihinden sonra ilk yapılan denetim sözleşmeleri için ise kurallar on yıllık süre dolduğunda geçerli olacaktır.

Öte yandan denetlenen şirketin yerleşik olduğu üye ülke aşağıdaki iki istisnadan birini uyguladı ise her iki durumda 17 Haziran 2016 tarihinden sonra sözleşmelerin yenilenmesi mümkün olacaktır:

- i) İhale yapıldığı takdirde üye ülkede on yıl uzatma imkanı tanınması veya
- ii) Birlikte denetim yapıldığında 14 yıl uzatma imkanı tanınması

Bununla birlikte, bir AB ülkesinde yerleşik iştirakin, KAYİK olarak tanımlandığı takdirde yerleşik olduğu ülkenin rotasyon kurallarına uyması gerekmektedir.

Ana şirketi AB ülkesinde yerleşik olan grupların AB dışındaki iştirakler ise buradaki KAYIK tanımına dahil edilmemektedir. Dolayısıyla bu iştiraklerin rotasyon kurallarını uygulamaları gerekmemektedir.

Bu düzenlemenin sorumlu denetçilerin rotasyonunu kaldırmadığını ve sorumlu denetçiler için maksimum yedi yıllık sürenin hâlen geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Bu süreyi bazı ülkelerin daha kısa tutması mümkündür. Ayrıca yeni düzenlemeyle ara verme süresi iki yıldan üç yıla uzatılmıştır.

AB Düzenlemelerinin Türkiye'ye Etkisi
Türk şirketlerin Avrupa Birliği ülkelerinde kayıtlı iştirakleri yukarıdaki kapsama girdikleri takdirde rotasyon kurallarına uymak durumundadırlar. Bunun yanı sıra ülkemizdeki şirketlerin önemli bir kısmının ana şirketlerinin Avrupa Birliği ülkelerinde kayıtlı olduğu veya merkezi bu ülkelerde bulunan ortakları bulunduğu düşünüldüğünde, Avrupa Birliği'ndeki rotasyon düzenlemesinin ülkemizdeki denetim faaliyetlerini etkileyeceği öngörülebilir. Zira uluslararası alanda faaliyet gösteren büyük grupların genellikle tüm dünyada tek bir denetim firmasıyla veya ağıyla çalışmayı tercih ettikleri bilinmektedir.

Diğer Ülkelerdeki Uygulamalar

Dünyanın önde gelen ekonomilerine bakıldığında zorunlu denetim firması rotasyonu uygulamasının yaygın olmadığı görülmekte, bu yöntemi değerlendiren bazı ülkelerin sonradan bu uygulamadan vazgeçmeyi tercih ettikleri görülmektedir.⁶ Burada örnek olarak seçilen birkaç ülkedeki uygulama aşağıdaki şekildedir:

- **ABD:** Zorunlu denetim firması rotasyonu bulunmamakta sorumlu denetçi rotasyonu uygulanmaktadır.
- **Japonya:** Zorunlu denetim firması rotasyonu ve sorumlu denetçi rotasyonu bulunmamakta.
- **Kanada:** Zorunlu denetim firması rotasyonu kaldırılarak yerine sorumlu denetçi rotasyonu getirilmiştir.
- **Güney Kore:** Zorunlu denetim firması rotasyonu kaldırılmıştır. Sorumlu denetçi rotasyonu bulunmamaktadır.
- **Çin:** Kamu işletmeleri ve finans kuruluşları için zorunlu denetim firması rotasyonu uygulanmaktadır.

KPMG Görüşü

Rotasyonun ana hedefi denetçinin bağımsızlığını sağlayarak denetim kalitesini artırmaktır. Ancak rotasyon uygulamasından beklenen faydalar kadar beraberinde getirdiği bazı sakıncalar da bulunmaktadır. Sorumlu denetçi rotasyonu dünyada daha yaygın olsa da son yıllarda dikkat çeken zorunlu denetim firması rotasyonunun gelecek dönemlerde daha detaylı değerlendirilmesi gerekecektir. Özellikle Avrupa Birliği uygulaması hayata geçtikten sonra bu rotasyon şeklinin yararlarının ve sakıncalarının daha doğru bir şekilde değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

Zorunlu firma rotasyonu ile ilgili olarak belirtilmesi gereken diğer bir konu da düzenleyici kuruluşların bu yöntemden kaynaklanan güçlüklerin aşılmasına yönelik olarak henüz bir uygulama geliştirmemiş olmalarıdır. Zorunlu denetim firması rotasyonu ile bağımsızlığın korunması ve denetim kalitesinin artırılması hedeflenirken, bu yöntemin getirdiği zorluklarla baş etme sorumluluğunun denetim firmalarına bırakılması amaçlanan kalite artışını olumsuz etkileyebilmektedir.

Rotasyonun zorluklarını hafifletmek için özellikle iki alanda düzenlemeler yapılmasında yarar vardır: Türkiye'deki rotasyon uygulama sürelerinin Avrupa Birliği'ndekiyle farklı olması ülkemizdeki yabancı yatırımlar ile yurtdışına yatırım yapan Türk şirketleri açısından zorluk yaratmaktadır. Bu karmaşıklığı gidermek ve Avrupa Birliği ile uyumu arttırmak amacıyla Türkiye'de Avrupa Birliği rotasyon düzenlemelerinin benimsenmesinde yarar görülmektedir. Ayrıca zorunlu denetim firması rotasyonunun bir fiyat rekabetine dönüşmemesi için önleyici düzenlemelerin getirilmesi denetim firmalarını haksız rekabete karşı koruyacaktır. Bu iyileştirmelerin zorunlu denetim firması rotasyonundan beklenen faydaya ulaşılması amacını destekleyeceği düşünülmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ A.G. Köhler ve K. Gehring (2015): "Externe Pflichtrotation des Abschlussprüfers – Implikationen für die Qualität der Abschlussprüfung" **Betriebs-Berater**, 5.2015.
- ² C.E. Knauer, An. Gold ve C. Pott (2012): "What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation?" **The Institute of Chartered Accountants of Scotland**.
- ³ IAASB - The International Federation of Accountants (2015): **A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality**
- ⁴ H.J. Klesse ve J. Leendertse (2014): "Alman Yeminli Denetçiler Enstitüsü Başkanı Peter Naumann ile Röportaj" **Wirtschaftswoche**, 08.12.2014.
- ⁵ Köhler ve Gehring, a.g.e.
- ⁶ Knauer, Gold ve Pott, a.g.e.

Denetim kalitesi nedir ve nasıl ölçülür?



Fikret Selamet
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

2008 küresel krizinin nedeni olan Lehman Brothers miladını takiben Bretton Woods düzeninin bozulması ile başlayan süreç, sermaye piyasaları dâhil olmak üzere küresel ekonominin bütün alanlarında güvenilir finansal raporlamanın önemini ortaya çıkardı. Şirketler, yatırımcılar, hissedarlar, çalışanlar, düzenleyiciler ve toplumun geneli, kaliteli bir bağımsız denetim hizmetine giderek daha fazla ihtiyaç duyuyor. Denetimde kalite kavramından ne anlaşılması gerektiği ve denetim kalitesinin nasıl ölçülebileceği bu nedenle giderek daha fazla ön plana çıkan bir tartışma konusu hâline gelmektedir. Hatta kalite bazı kesimlerce denetim mesleğinin var oluş nedeni olarak tanımlanmakta ve kalitesine güven duyulmayan bir denetim hizmetinin herhangi bir değerinin de olamayacağı belirtilmektedir.



Çiğdem Atılğan
Direktör,
Denetim Bölümü

Denetim kalitesi, meslek mensupları, düzenleyici kurumlar, şirketler ve diğer paydaşlar tarafından çok sık dile getirilen, bağımsız denetime ilişkin araştırmalarda ve politikaların belirlenmesinde yaygın olarak kullanılan bir kavramdır. Ancak kavramın bütün paydaşlar tarafından kabul gören ortak bir tanımından söz etmek mümkün değildir. Denetim kalitesinin nasıl tanımlanabileceği ve ölçülebileceği sorusu, ortak yaklaşım geliştirmek amacıyla akademik çalışmalara da konu olmuştur. Bu alandaki en önemli çalışmalardan birinde denetim kalitesi, bir denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki uyumsuzluğu tespit etmesi ve bu olumsuzluğu raporlamasının piyasa tarafından değerlendirilmiş bileşik olasılığı olarak tanımlanmıştır.¹ Bu tanım, denetim kalitesinin ne olduğu ve nasıl ölçülmesi gerektiği konusunda daha sonra yapılan akademik çalışmalara da rehberlik yapmıştır. Başka çalışmalarda denetim kalitesinin denetçinin yasal ve mesleki gerekliliklere uyumu ve yatırımcıların ihtiyaçlarının karşılanması olarak tanımlandığı da görülmektedir.^{2;3}

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti farklı paydaş grupları için çeşitli şekillerde fayda üreterek değer yaratır. Bu faydaların en önemlisi sürekli gelişen sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılmasıdır. Dolayısıyla Türkiye sermaye piyasasının tercih edilen bir yatırım ortamı olarak büyümesi ve etkin bir şekilde işlemesi için, kaliteli bir denetim hizmetinin önemi göz ardı edilemez. Bağımsız denetim firmalarının organizasyonel gelişimine katkıda bulunması, mesleği daha cazip hâle getirerek ilerlemesini sağlaması ve paydaşlara karşı mesleki sorumlulukların daha etkin bir şekilde yerine getirilmesi kaliteli bir denetim hizmetinden beklenen diğer faydalar arasında sıralanabilir. Denetim kalitesinin ne olduğu ve nasıl ölçülebileceği meslek örgütlerinin ve düzenleyici kurumların da öncelikleri arasında yer almaktadır. Özellikle Amerika'da Sarbanes Oxley Kanunu ile kurulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu PCAOB'nin çalışmaları, bu alandaki tartışmalara liderlik yaparak farklı kalite unsurlarının kapsamlı şekilde tartışılmasını sağlamaktadır. PCAOB denetim kalitesinin tanımını yaparken ilgili koşulların dikkate alınması gerektiğini ve kaliteyi ölçmek için kullanılan unsurların da bu koşullar nezdinde değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Denetim Kalitesi Çerçevesi

Akademik çalışmalarda yer alan denetim kalitesi tanımına, mesleki kuralları düzenleyen Uluslararası Denetim Standartları'nda yer verilmemektedir. Standart belirleyiciler tarafından bu alanda yapılan en önemli çalışma ise Uluslararası Denetim Standartları'nın belirleyicisi olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu IAASB tarafından Şubat 2014'te yayımlanan Denetim Kalitesi Çerçevesi'dir.⁴ Bu dokümanın bazı kısımları bu makalede ayrıntılı olarak değerlendirilmektedir. IAASB Denetim

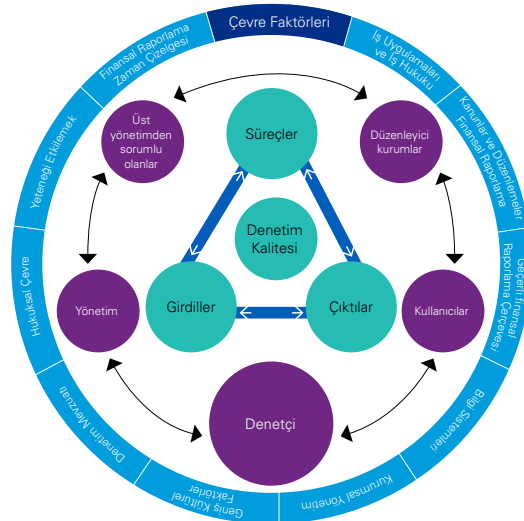
Kalitesi Çerçevesi'nde genel olarak denetim kalitesini etkileyen unsurlar ve aralarındaki etkileşim ele alınmaktadır. Ancak Denetim Kalitesi Çerçevesi'nin tek başına her bir denetim çalışmasının kalitesini ölçmek için yeterli olmayacağı açıktır. Zira denetime konu olan işletmeye özgü koşullar denetimin tipi, kapsamı, zamanlaması, denetim muhakemelerinin uygunluğu ve yürürlükteki standartlara uyumunu etkilemektedir.

IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi

Denetim firmalarına ve diğer paydaşlara rehberlik sunabilmek amacıyla hazırlanan çerçeve, denetim kalitesinin kapsamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi için aşağıdaki unsurları içerir:

- Girdiler
- Süreçler
- Çıktılar
- Finansal Raporlama Tedarik Zincirinde Temel Etkileşimler

Bu çerçeve aşağıdaki gibi çizilebilir:



Girdiler

Bağımsız denetim sürecindeki girdiler denetim firmasındaki kültürden etkilenen değerler, etik davranışlar ve denetçilerin bu hususlara yaklaşımı ve denetçilerin bilgi, beceri ve yetenekleri başlıkları altında toplanabilir.

Denetim Projesi Seviyesinde Değerler, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar

Denetim ekibine ilişkin yaklaşımların temelinde, denetimin en genelinde toplumun yararı için yapıldığı ve etik gerekliliklerle uyumun bilincinde olunması gereği yer alır. Uluslararası Denetim Standartları uyarınca bağımsız denetçi denetimin kalitesinden sorumludur. Denetim ekibinin kaliteli denetimi desteklemesi gerekli değerleri etik davranışları ve yaklaşımları sergilemesiyle mümkündür. Sorumluluklarını yerine getirirken tarafsızlık, dürüstlük ve bağımsızlık ilkeleriyle profesyonel yeterliliğe ve özene sahip olması ve mesleki şüphecilik konusunda özen göstermesi gerekir.

“Bağımsız denetim toplumun yararı için gerçekleştirilse de denetim firmaları ticari kuruluşlardır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin ve denetim firmasının diğer çalışanlarının aynı anda hem toplum yararına çalışıp hem de ticari hedeflere odaklanabilmesi için buna uygun bir firma kültürüne ihtiyaç vardır.”

Denetim Firması Seviyesinde Değerler, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar

Denetim ekibinin içinde çalıştığı firma kültürü, bağımsız denetçilerin bakış açılarını ve sorumluluklarını yerine getirme potansiyelini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle firma kültürü, denetimin kalitesini belirleyen ana unsurlardan olan girdiler arasında önemli bir faktör olarak ele alınır. Bağımsız denetim toplumun yararı için gerçekleştirilse de denetim firmaları ticari kuruluşlardır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin ve denetim firmasının diğer çalışanlarının aynı anda hem toplum yararına çalışıp hem de ticari hedeflere odaklanabilmesi için buna uygun bir firma kültürüne ihtiyaç vardır. Denetim kalitesine değer verilen bir kültür yaratırken firma ve çalışan odaklı unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Firma odaklı unsurların başında yönetimin kalite, etik ilkeler ve dürüstlük konusundaki tutumu, bu hususlara bağlılığını açıkça göstermesi ve bildirmesi gelir. Ayrıca çalışanlar zorluk yaşadıkları konularda denetim ekibinde yer alan diğer denetçilerle ve gerektiğinde denetim ekibi dışındaki çalışanlarla istişarede bulunmalıdır. Bunun için istişareyi teşvik eden bir firma kültürüne ve bunun için gerekli altyapının kurulmasına ihtiyaç vardır.

Yerel Seviyede Değerler, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar

Yerel gözetim faaliyetlerinin denetim firmaların kültürü ile bağımsız denetçilerin ve denetim ekibinin diğer üyelerinin değerleri, etik davranışları ve yaklaşımları üzerinde önemli bir etkisi vardır. Kaliteli denetim, etik gerekliliklerin ve uygulanması zorunlu ilkelerin mevzuatta yer almasını gerektirir. Mevzuatta yer alan hususlara uyumun belirlenmesinde düzenleyici kurumlar, standart belirleyiciler ve meslek örgütleri

aktif bir rol oynamalıdır. Bu kuruluşlar meslek mensuplarının etik ilkeleri benimsediğinden ve uyguladığından emin olmalıdır. En önemlisi, kaliteli bağımsız denetim konusunda kamuoyu bilinci oluşması, bağımsız denetim çalışmalarından beklentileri artırarak kaliteyi olumlu yönde etkilemektedir. Bu nedenle bağımsız denetim hizmetinden faydalanan tüm paydaşlara bağımsız denetimin amacı hakkında detaylı bilgilendirme yapılarak beklentileri şekillendirmeleri ve hangi haklara sahip oldukları aktarılmalıdır.

Denetim Projesi Seviyesinde Bilgi, Beceri, Yetenek ve Zaman

Sorumlu denetçi, denetçi görüşünü yayımlamadan önce yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olduğundan emin olmalıdır. Bunun için sorumlu denetçinin risk değerlendirmesinde, çalışmanın planlanmasında, gözetiminde ve gözden geçirilmesinde aktif olarak rol alması gerekir. Sorumlu denetçi ve diğer çalışanların denetlenen şirketin iş modelini anlaması, bu konuda makul muhakemelerde bulunabilmesi ve denetlediği şirketin yöneticileri tarafından erişilebilir olması da bu açıdan büyük önem taşır.

Denetim Firması Seviyesinde Bilgi, Beceri, Yetenek ve Zaman

Denetim firmasının dâhili politika ve prosedürleri, sorumlu denetçi ve diğer denetçilerin sahip olması gereken bilgi ve deneyim seviyesi ile denetim hizmetinin ifa edilmesi için ayrılan zamanı etkilemektedir. Zor hususlar ortaya çıktığında bağımsız denetçilerin ve denetim ekibinin diğer üyelerinin yeterli zamanının bulunması denetim firmasının bu hususlar için uygun politika ve prosedürlere sahip olması ile mümkündür.

Yerel Seviyede Bilgi, Beceri, Yetenek ve Zaman

Denetim firmaları ve denetçilerin yetkilendirilmesi, mesleki eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesi ve işgücü kaynaklarının sağlanabilmesi yerel ölçekte denetim konusunda kapsamlı düzenlemelerin varlığını gerektirmektedir. Denetçilerin mevcut denetim, muhasebe ve yasal yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin güncellenmeleri durumunda bilgilendirilmesi bu hususta önem arz eden başka bir unsurdur.

Süreçler

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti, denetçilerin yürürlükteki kanun ve yönetmelikler, standartlarla uyumlu olan kapsamlı bir denetim süreci ve kalite kontrol prosedürlerini uygulamasını içerir.

Denetim Projesi Seviyesinde Süreçler

Denetim hizmetlerinin denetim standartlarına ve denetim firmasının tabi olduğu Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1) ile uyumlu olan kalite kontrol prosedürlerine göre gerçekleştirilmesi gerekir. KKS 1 denetim firmalarının finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleriyle, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerle ilgili kalite kontrol sistemi sorumluluklarını düzenleyen standartlardır. Denetim firmasının düzenleyici kuruluşlar tarafından yayımlanan diğer kurallar ve standartlara da uyum sağlaması gerekir. Bu uyum gerçekleştirilen denetime uygun bilişim teknolojilerinden yararlanmayı, denetimde yer alan taraflarla etkin iletişim içinde bulunmayı ve etkin bir denetim süreci için denetlenen şirketin yönetimiyle üzerinde mutabık kalınan iletişim süreçlerine yer vermeyi gerektirir. Denetim standartları ve denetim firmasının metodolojisi, denetim sürecini şekillendirmesine rağmen bu süreçlerin her bir denetime özgü koşullara göre yeniden düzenlenmesi gerekir.

Denetim Firması Seviyesinde Süreçler

Denetim firmasının politika ve prosedürleri şirket seviyesindeki süreçleri belirleyen en önemli unsur olup destekleyici unsurlar sayesinde politika ve prosedürlerin sürekli gelişimi ve güncellenmesi sağlanır. Destekleyici unsurlar arasında denetim metodolojisinin iç kalite kontrol sisteminin inceleme sonuçlarına ve gözetim kurumlarının denetim firmasında tespit ettiği teftiş bulgularına uyum göstermesi, denetim ekip üyelerini mesleki şüphecilik ve uygun mesleki muhakeme uygulamaları konusunda teşvik etmesi, etkin gözetim ve denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi ve denetimin belgelendirilmesi yer alır. Ayrıca denetim firması kapsamlı kalite kontrol prosedürlerini belirleyerek denetim kalitesini izlemeli, yeni iç düzenlemeleri hayata geçirmeli ve gerektiği zamanlarda denetim kalitesini tekrar gözden geçirme çalışmalarını gerçekleştirmelidir.

“Standartların amacı teknik donanım ve aynı zamanda profesyonel becerilere, değerlere, etik davranışlara ve yaklaşımlara sahip meslek mensupları yetiştirmektir. Yerel standart belirleyici otoritelerin uluslararası standartları referans alan düzenlemeler yayımlaması yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmek için büyük önem taşır.”

Yerel Seviyede Süreçler

Denetim firmasının denetim süreci yerel düzenleyici kurum faaliyetlerinden etkileneceği için yerel seviyedeki belli faaliyetler denetim kalitesini etkilemektedir. Denetim süreçlerini belirleyen uluslararası denetim standartları IAASB tarafından yayımlanmaktadır. Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu IESBA ise muhasebeciler için kapsamlı bir etik kodu içeren etik standartlarını yayınlamaktadır. Bu standartların amacı teknik donanım ve aynı zamanda profesyonel becerilere, değerlere, etik davranışlara ve yaklaşımlara sahip meslek mensupları yetiştirmektir. Yerel standart belirleyici otoritelerin uluslararası standartları referans alan düzenlemeler yayımlaması yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmek için büyük önem taşır.

Çıktılar

Bağımsız denetim sonunda elde edilen çıktılar, paydaşlar tarafından fayda ve zamanlama açısından değerlendirilip denetim kalitesinin unsurları olarak görülebilir. Örneğin gözetim kurumları teftiş sonuçlarını açıklayarak gelişme alanları tanımlayabilir. Spesifik raporlama sorumlulukları, örneğin iç kontrollerin etkinliği, bu alanda daha kapsamlı çalışmaların yapılmasını sağlayarak denetim kalitesini doğrudan etkileyebilir.

Denetim Projesi Seviyesinde Çıktılar

Denetimin nihai çıktısı denetimden geçmiş finansal tabloların güvenilirliğini sağlayan denetçi görüşüdür. Birçok finansal tablo kullanıcısı için olumlu görüş, finansal tabloların güvenilirliği hakkında önemli bir işarettir. Denetim firmasının sektördeki saygınlığı, sağladığı olumlu görüşün güvenilirliğini değerlendirirken dikkate alınan temel unsurdur. Denetçi görüşü, denetçiye yaptığı çalışmalar ve ulaştığı sonuçlar hakkında ve dolayısıyla denetimin kalitesi hakkında bilgi verme

fırsatını sunar. Ancak denetçilerin bugüne kadar bu fırsattan yeterince yararlanmaması nedeniyle denetçi görüşü standart bir forma dönüşmüştür. Genellikle olumlu görüşler dışındaki durumlarda, denetçinin çalışması ve bulguları hakkında bilgi verilmemektedir.

Ayrıca denetçinin denetlenen şirketin üst yönetiminden sorumlu olanlara iç kontrollerin etkin işleyişi, şirketin iş modeli ve süreçlerinde gelişmeye açık alanlar ve mevzuata uygunluk hakkında yaptığı bildirimler denetim kalitesinin artırılmasına katkıda bulunabilir. Daha da önemlisi denetim süreci yönetimin taslak finansal tabloları niteliksel veya niceliksel yönden geliştirmesini sağlayabilir. Örneğin dipnot açıklamalarının detaylandırılması veya kullanıcılara belli riskler hakkında daha fazla bilgi verilmesi sağlanabilir. Yüksek kaliteli finansal tablolar yüksek denetim kalitesine işaret ederken aritmetik hatalar veya tutarsızlıklar içeren finansal tablolar ve dipnot açıklamaları olumsuz görüş içermeyişinde dâhi düşük denetim kalitesine işaret eder.

Denetim Firması ve Yerel Seviyede Çıktılar

Firma seviyesindeki çıktıları bazı denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporları örnek verilebilir. Şeffaflık raporları denetim firmasının denetim kalitesi konusundaki çalışmaları hakkında detaylı analiz ve karşılaştırma yapabilmek için yararlı olabilir. Denetim kalitesi açısından yararlı olabilecek çıktıları diğer bir örnek de gözetim kurumları tarafından yayımlanan denetim firma teftiş sonuçlarıdır. Bu tarz raporlar denetim şirketi yöneticilerinin denetim süreçlerini iyileştirmesi ve düşük kaliteli denetimler için önlem almalarını sağlayarak denetim kalitesinin yükseltilmesinde önemli rol oynayabilir.

Finansal Raporlama Tedarik Zincirinde Temel İletişimler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Tedarik Zinciri: Mevcut Perspektifler ve Yönler başlıklı çalışmada finansal raporlama tedarik zinciri, finansal raporların hazırlanmasında, onayında, denetiminde, analizinde ve kullanımında yer alan insanlar ve süreçler olarak tanımlanıyor. Yüksek kalitede finansal raporlama için zincirdeki bütün bağlantıların yüksek kalitede ve yakın ilişki içinde olması gerekiyor. Zincirin her bir unsuru tek başına önemli bir rol oynasa da bağlantıların türü veya bağlantılar arasındaki etkileşimler denetim kalitesini önemli ölçüde etkileyebiliyor. Bu iletişim sayesinde tedarik zincirinde yer alan katılımcılar diğerlerinin davranış ve görüşlerini etkileyerek denetim kalitesinin gelişimine katkıda bulunma fırsatı buluyor.

Denetim kalitesini etkileyen iletişim kanalları arasında denetçi ile şirket yönetimi arasındaki iletişim, denetçi ve denetlenen şirketin üst yönetiminden sorumlu olanlar arasındaki iletişim, denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki iletişim, denetçi ve düzenleyici kurumlar arasındaki iletişim yer almaktadır.

Denetçi ile Şirket Yönetimi Arasındaki İletişim

Şirket yönetimi, finansal tabloların hazırlanmasından ve finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan bilgilerin güvenilir ve zamanında hazır olması için gerekli iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Şirket yönetimi aynı zamanda hazırlanan finansal tabloların mevcut finansal raporlama çerçevesine uygunluğundan ve işlemler ile olayların gerçeğe uygun bir şekilde sunumundan sorumludur. İşletme içindeki ve

dışındaki bilgilere zamanında ve tam erişim denetçiye denetim kanıtı toplarken yardım eder. Açık ve yapıcı iletişim, denetçiye özellikle karmaşık ve olağandışı, önemli ölçüde muhakeme gerektiren veya belirsizliklerin hâkim olduğu işlemler ve durumlarda yanlışlık riskinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli aksiyonun alınması konularında yardımcı olur. İşbirliğinin ve açık iletişimin olmadığı durumlarda kaliteli bir denetim gerçekleştirme olasılığı düşüktür.

Açık ve yapıcı bir iletişim şirket yönetiminin denetçinin gözlemlerinden yararlanmasını da sağlayabilir. Örneğin yönetim denetçinin finansal raporlamaya ve iç kontrole ilişkin süreç iyileştirme, yeni finansal raporlama gereklilikleri, sektörel sorunlar ve yasal gerekliliklerle ilgili bulgu ve öngörülerinden yararlanabilir. Açık ve yapıcı iletişimi, denetçilerin çok uzun süre görevde kalmaları sonucunda ortaya çıkabilen ve etik açıdan sorun oluşturan yakın ilişki ile karıştırmamak gerekir. Denetim kalitesi için denetçinin mesleki şüpheciliğini koruması, tarafsız olması ve gerektiğinde yönetimin sağladığı bilginin güvenilirliğini sorgulaması gerekir.

Denetçilerin Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi ile İletişimi

Üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin stratejik öncelik ve sorumluluklarının gözetimini yerine getirirler. Bu sorumluluk finansal raporlama süreçlerinin de incelenmesini de içerir. Borsaya kote ve büyük ölçekli işletmelerde bu sorumluluklar genellikle denetim komitelerinin görevleri arasında yer almaktadır. Uluslararası standartlar uyarınca denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla (belli durumlarda denetim komiteleri ile) planlama ve önemli hususlarla ilgili iletişimde bulunması gerekir. Üst yönetimden sorumlu olanlar denetim dikkati gerektiren özel alanların

belirlenmesinde, denetim kaynaklarının etkin bir denetim için yeterli olduğunun değerlendirilmesinde, bağımsız hususlarının ele alınmasında ve çözüme kavuşturulmasında katkıda bulunarak denetim kalitesini artırabilirler. Bu iletişimin en önemli katkısı ise yönetimin denetçiler tarafından sorgulanma konusunda duyabileceği tepkiyi yapıcı bir iletişim ortamıyla önlemesidir.

Denetçi ve Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki İletişim

Denetim süreçleri dikkate alındığında ülkelerdeki düzenleyici çerçeve ortamı, finansal tablo kullanıcıları ve denetçiler arasındaki iletişim için fırsatlar sunmaktadır. Örneğin, denetçinin seçimi, atanması ve değiştirilmesi şirketin genel kurulunda hissedarların onayını gerektirir. Türk Ticaret Kanunu da şirket denetçisinin hissedarların yönlendireceği soruları yanıtlamak üzere genel kurul toplantısında hazır bulunmalarını zorunlu tutmuştur. Bu tür sorgulamalar denetçileri daha kaliteli bir denetim gerçekleştirmeleri hususunda teşvik eder. Yukarıdakilere ek olarak denetim mesleğinin paydaşları özellikle de meslek örgütleri, denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının bir araya geldiği ve denetim kalitesinin önemini tartışıldığı forumlar, konferanslar ve yüksek seviyeli diğer toplantı ve tartışmaları organize edebilir. Bu tür tartışma ortamları, farklı tarafları buluşturarak ve denetim kalitesi hakkındaki mevcut tartışmalara katkıda bulunarak denetim mesleğinin gelişiminde önemli bir rol oynar.

“Denetim kalitesinin ölçümünde ön plana çıkan konulardan biri de kalitenin karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu ise ancak bütün denetim firmalarının aynı denetim kalitesi göstergelerini kullanmasıyla mümkün olabilir.”

Denetim Kalitesinin Ölçümü

Denetim kalitesinin tanımı kadar nasıl ölçülmesi gerektiği de denetim dünyasında tartışılan konulardan biridir. Denetim kalitesinin denetim seviyesinde ve bağımsız denetim firması düzeyinde ölçülebilir olması gerektiği düşünüldüğünde bu konu daha da karmaşık bir hâl almaktadır. Denetim kalitesinin ölçümünde ön plana çıkan konulardan biri de kalitenin karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu ise ancak bütün denetim firmalarının aynı denetim kalitesi göstergelerini kullanmasıyla mümkün olabilir.

IAASB tarafından yayımlanan çerçevedeki temel unsurlar dikkate alındığında denetimin kalitesi genellikle çıktılar, girdiler ve süreçler üzerinden değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken denetimden geçen bir finansal tablonun yeniden düzenlenip düzenlenmediği, iflas eden bir şirketin bir önceki bağımsız denetçi raporunda işletmenin sürekliliği ile ilgili hususların belirtilip belirtilmediği dikkate alınmaktadır. Son zamanlarda kamuya açıklandığı takdirde düzenleyici kurumların bağımsız denetim firmaları hakkında yayımladıkları teftiş sonuçları da kalitenin ölçülmesi açısından önem kazanmaktadır. Mevcut çalışmalar dikkate alındığında denetim kalitesini Denetim Kalitesi Çerçevesi'nin temelini oluşturan girdiler, süreçler, çıktılar üzerinden ölçüldüğü dikkati çekmektedir. Bu çalışmaları değerlendirmeden önce Denetim Kalitesi Çerçevesi'nde yer alan unsurları anlamak ve denetim kalitesi üzerindeki olası etkilerini tartışmak gerekir.

Kalitenin Ölçülmesine İlişkin Proaktif Projeler

Denetim kalitesinin ölçülebilirliğinin öneminden dolayı bazı kurumlar bu alanda proaktif çalışmalar yürütmektedir. Bu kurumlardan bazıları Amerika'da faaliyet gösteren Denetim Kalitesi

Merkezi ve Yatırımcı Danışmanlık Grubu'dur.^{5,6} Bu çalışmaların ana amacını denetimin kalitesini ölçmek için kullanılacak göstergelerin belirlenmesi oluşturmaktadır. 2013 yılının başlarında PCAOB tarafından öncelikli proje olarak belirlenen bu çalışmalar düzenleyici kurumların denetim kalitesi hakkında daha iyi bilgilendirilmesini, denetim komitelerinin, yatırımcıların ve yöneticilerin karar alırken desteklenmesini ve denetim firmalarının çalışmalarını pozitif olarak etkilemeyi amaçlamaktadır.

Özet olarak yukarıda belirtilen çalışmaların amacı tutarlı kullanımları durumunda denetim kalitesinin anlaşılmasını ve bu konuda tartışmaları yaygınlaştırmasını sağlayacak nicel ölçütlerin belirlenmesidir. Bunun sonucu olarak yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesi sağlanabilir. Bu çerçevede, PCAOB ilk olarak belirlediği kalite göstergelerini kamuoyuna duyurmak ve ilgili paydaşların bu göstergelere ilişkin görüşlerini almak için Denetim Kalitesi Göstergeleri: Kavramsal Metin adlı çalışmasını yayımladı.⁷ Bu çalışmalar dikkate alındığında denetim kalitesinin üç unsur esas alınarak ölçüldüğü göze çarpmaktadır: girdiler, çıktılar ve süreçler.

Kalitenin Girdiler Bazında Ölçülmesi

Denetim kalitesinin girdiler üzerinden ölçülmesinin tartışılmasında AB'ye üye ülkelerde kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimini yürüten bütün denetim şirketleri tarafından yapılması zorunlu olan şeffaflık açıklamaları önem kazanmaktadır. 2006/43 sayılı yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimi AB Direktifi uyarınca ilgili koşulları sağlayan denetim firmalarının zorunlu şeffaflık raporu açıklamalarını yapması gerekmektedir.

Bu açıklamalar arasında denetim firmasının sermaye ve yönetim yapısı, kalite kontrol sistemi ve bu sistemin etkin işlediğine ilişkin firma beyanı gibi hususlar

yer almaktadır. Geçmişte ticari sır olarak değerlendirilebilen bunun gibi hususların kamuoyuna açıklanmasının zorunlu olması denetim kalitesinin ölçülmesinin kazandığı önemi göstermektedir. Ayrıca 17 Haziran 2015 tarihinde yürürlüğe giren AB Denetim Reformları bu tartışmalara farklı bir boyut kazandırırken denetim kalitesinin politika belirleyicilerin ajandasında önemli bir yeri olduğuna işaret etmektedir.

Denetim kalitesine ilişkin unsurlarla ilgili yapılan çalışmalar bu hususların kapsamlı bir şekilde tartışılmasını teşvik ederek denetim mesleğini düzenleyen kurumların bu konuya eğilmesini sağlıyor. Örneğin denetim kalitesinin girdiler seviyesinde ölçülmesine ilişkin PCAOB 2013-2017 Stratejik Planı'nda belli göstergelerin rolü değerlendirilmektedir. Girdi bazlı göstergeleri personel odaklı faktörlerin oluşturduğu operasyonel girdiler ve şirket davranışları odaklı faktörlerin oluşturduğu süreç bazlı göstergeler oluşturuyor. PCAOB tarafından önerilen girdi bazında kalitenin ölçülmesi için önerilen göstergelerden bazıları bağımsız denetçilerin ve denetim ekibinin iş yükü, teknik muhasebe ve denetim kaynakları, spesifik bilgi ve beceri donanımına sahip çalışanlar, denetim personelinin deneyimi, denetim çalışanları için ayrılan eğitim saatleri, denetim saatleri ve diğer risk alanlarıdır.

Kalitenin Çıktılar Bazında Ölçülmesi

PCAOB tarafından önerilen çıktılar bazındaki kalite göstergeleri genellikle denetimin sonucuna atıfta bulunan unsurlardan oluşmaktadır. Bunların arasında denetçi görüşünün formu ve doğruluğu, finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle ilgili raporlar, denetimden geçmiş finansal tabloların bir sonraki yıl yeniden düzenlenmesi, kamu gözetimi kurumlarının incelemelerinin sonuçları, denetim firmasına açılan davalar yer almaktadır. Ölçümü daha basit

göstergeler arasında firma büyüklüğü ve denetim ücretleri sıralanabilir. Bu basit göstergelerin yüksek denetim kalitesinin uygun ölçütleri olarak değerlendirilmesine ilişkin olarak genel kabul görmüş bir sonuca henüz ulaşılmamıştır. Örneğin bazı akademik çalışmalar denetçi firma büyüklüğünün denetim kalitesini olumlu ölçüde etkilediği sonucunu desteklerken bazı akademik çalışmalar bu sonucu desteklememektedir. Buna benzer görüş farklılıkları kalitenin ölçülmesinin karmaşıklığını ve zorluğunu ortaya koymaktadır. PCAOB tarafından önerilen çıktı bazında kalitenin ölçülmesi için önerilen göstergelerden bazıları finansal tabloların yanlışlık nedeniyle yeniden düzenlenmesinin sıklığı ve etkileri, hile ve finansal raporlamayla ilgili diğer kötü davranışlar ve iç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması, süreklilik hususlarının zamanında raporlanması, teftiş sonuçlarındaki eğilimler ve denetim komitesinin tamamladığı bağımsız anket sonuçlarıdır.

Kalitenin Süreçler Bazında Ölçülmesi

Denetim süreçleri kapsamında kalitenin ölçülmesi için dikkate alınması gereken unsurlar arasında uygun bir denetim ortamı, denetim metodolojisinin sağlamlığı, kullanılan denetim araçları, uygun mesleki ve profesyonel destek sisteminin varlığı sayılabilir. Dolayısıyla kaliteli bir denetim gerçekleştirilmesini destekleyen bütün unsurlar denetim süreçlerinin kapsamında yer alabilir. Kapsamın genişliği ve bu kapsamda yer alan gözlemlenebilir ve ölçülebilir unsurların görece sınırlılığı dikkate alındığında denetim kalitesini süreç bazında ölçen çalışmalar genellikle ülkelerdeki iş yapış şekillerine ve denetim ortamına odaklanmaktadır. Örneğin finansal piyasaların daha az aktif olduğu, şirketlerin genellikle bankalar, diğer finansal kuruluşlar veya devlet tarafından finanse edildiği

ülkelerde finansal bilgilere ilişkin şeffaflık ihtiyacının düşük olmasının denetim kalitesini düşürdüğü belirtilmektedir. Başka bir çalışmada gelişmiş sermaye piyasalarının, dağıtık hissedarlık yapılarının, güçlü yatırımcı haklarının ve yasal yaptırımların caydırıcılığının denetim kalitesini yükselten unsurlar olduğunu belirtilmektedir.⁸ Bu sonuçlar dikkate alındığında iyi işleyen bir sermaye ortamının, düzenli denetim firma teftişlerinin, denetçilerin yetkilendirilmesinin ve donanımlı meslek mensuplarının denetim süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak denetim kalitesini artırdığı sonucuna ulaşılabilir.

Önerilen diğer süreç bazlı göstergeler, denetim firmasının yatırımcılara yaptığı bildirimlerin kalitesi ve sıklığı, bağımsızlık, denetim prosedürlerinin uygulanması ve mevzuata uyum gibi hususlara ilişkin faktörleri ölçmeyi amaçlamaktadır. İstihdam edilen yeni personelin yetkinliğinin ve denetim firmasının teknoloji başta olmak üzere altyapı için yaptığı yatırımların değerlendirilmesinin de süreç bazlı göstergelerin ölçülmesinde kullanılması tartışılmaktadır. PCAOB tarafından önerilen süreç bazında kalitenin ölçülmesi için önerilen göstergelerden bazıları denetim personelinin tamamladığı bağımsız anket sonuçları, kalite derecelendirmeleri ve ödülleri, denetim ücretleri, güç ve müşteri riski, bağımsızlık gereklilikleri ile uyum, teftiş sonuçları, denetim kalitesini destekleyen altyapı için yapılan yatırımlar, teknik donanım ile ilişkin sertifikasyonlardır.

REFERANSLAR

- ¹ L. E. DeAngelo (1981): "Auditor Size and Auditor Quality" Journal of Accounting and Economics, 3, s.183-99.
- ² L. Dang (2004): **Assessing Actual Audit Quality**, PhD thesis, Drexel University, Philadelphia, USA.
- ³ Z. Palmrose (1988): "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality" The Accounting Review 64:1, s.55-73.
- ⁴ IFAC (2014): **A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality**
- ⁵ E. Turner (2013): "Made to Measure? Using Indicators to Enhance Audit Quality" **CPA Canada Audit Blog**
- ⁶ K. Tysiac (2013): "IAASB, PCAOB, CAO Seek Ways to Measure Audit Quality", **Journal of Accountancy**
- ⁷ PCAOB (2015): **Concept Release On Audit Quality Indicators**, Release No. 2015-005
- ⁸ J.H. Choi, J. B. Kim, X. Liu ve D. Simunic (2008): "Audit Pricing, Legal Liability Regimes and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence" **Contemporary Accounting Research** 25:1 s.55-99.

KPMG Görüşü

Denetim, yatırımcılar ve şirketler açısından değerini yıllar içinde kanıtlayan bir hizmet oldu. Fakat 2008 küresel krizinin nedeni olan Lehman Miladı ile değişen iş dünyası, denetimin değerinin sorgulanmasına da neden oldu. Bu sorgulamanın nihai sonucu denetim kalitesinin ölçülmesi için unsurların belirlenmesi ve bu alandaki tartışmaların yaygınlaşması olmuştur. Denetim kalitesi konusunda yapılan çalışmalara bakıldığında denetim için en kritik unsur olan "insan" faktörünü değerlendiren çok fazla çalışma bulunmadığı dikkat çekmektedir. Bu nedenle denetim kalitesi ile ilgili yapılacak çalışmalar denetim ekibine ilişkin unsurları da dikkate almalıdır. Bu çalışmalar, denetim ekiplerinin oluşturulması, yetkilendirilmesi ve yeterli teknolojik altyapıya erişiminin sağlanması gibi denetim kalitesini belirleyici faktörleri de içermelidir. En önemlisi denetim kalitesini ölçen çalışmalar kaliteyi belirleyen temel unsur olan denetçilerin profesyonel tutum ve davranışlarını odağına alarak ideal meslek mensubu tanımının gözden geçirilmesine ve son tahlilde mesleğin evrimine katkıda bulunmalıdır.

Kalite Perspektifinden Denetimin Değeri:

Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemleri



Erdal Tıkmak

Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

İşletmelerin bilgi çağında rekabetçiliği ve sürdürülebilirliği güvence altına alabilmek için kalite kavramına her zamankinden daha fazla önem vermeleri gerekmektedir. Kalite rakiplerden farklılaşmanın en temel yollarından biridir. Bağımsız denetim firmalarının da küreselleşen dünya koşullarının getirdiği ezici rekabet ortamından başarıyla sıyrılabilmesi ancak belirli bir kalite düzeyini sağlamaları, korumaları ve sürdürebilmeleriyle mümkündür. Bağımsız denetimde kalite kontrol olgusu işte bu noktada denetim firmalarının rekabet stratejilerinin temel bir unsuru hâline gelmiştir. Bu makalede Kalite Kontrol Standartları (KKS) ile Türkiye ve dünyadaki kalite kontrol uygulamalarını ele alarak denetimin değeri konusunu kalite perspektifinden değerlendireceğiz.

Kalite Kontrol Standardı 1

Her bağımsız denetim firması, müşterilerine ve denetim sonuçlarından yararlanan paydaşlara karşı olan sorumluluklarını yerine getirilebilmek için denetim hizmetinde kaliteyi sağlamak zorundadır. Denetim firması bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemi bu gerekliliğin yerine getirilebilmesi için temel bir rol üstlenir.



Esma Kabak

Direktör,
Denetim Bölümü

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1) Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu IAASB tarafından düzenlenmiş ve Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu IESBA tarafından yayımlanmıştır. İngilizce olarak yayımlanan standartlar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından da benimsenmiştir. 2 Ekim 2013 tarih ve 28783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Denetim Standartları Tebliği’nde KKS 1’in amacı şu şekilde açıklanmaktadır:



Hasan Aktaş

Müdür,
Denetim Bölümü

KKS 1, denetim firmalarının; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.

"Denetim firmalarının amacı kendilerine makul güvence sağlamak için bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlayarak denetim ekibinde yer alan personelin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu sağlamaktır."

Denetim firmalarının amacı kendilerine makul güvence sağlamak için bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlayarak denetim ekibinde yer alan personelin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu sağlamaktır. Bu kapsamda kalite kontrol ve risk yönetimi ile ilgili sorumluluklar şu şekilde açıklanmaktadır:

Kalite kontrol ve risk yönetimi bütün çalışanların sorumluluğundadır. Bu sorumluluk, günlük aktivitelerin gerçekleştirilmesinde şirket politikalarına ve ilgili prosedürlere bağlı kalınmasını ve bunların kavranmasını içerir.

KKS 1'in temel unsurları

Denetim firmaları kalite kontrol sistemlerinin unsurlarını tek tek ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve devamlılığını sağlamalıdır. Bu sistemin temel unsurları aşağıda belirtilmektedir:

a. Denetim firması bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları

b. Etik hükümler

c. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi

ç. İnsan kaynakları

d. Denetimin yürütülmesi

e. İzleme

Denetim Firması Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim firması kaliteyi vazgeçilmez bir unsur olarak kabul etmeli ve bunu kurum kültürüne yansıtmak için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürlerin oluşturulmasıyla birlikte, denetim firmasının genel müdürü veya yönetim kurulu, kalite kontrol sistemine ilişkin sorumluluğu üstlenir.

Denetim kalite sistemi unsurlarının temelinde yer alan yönetim yaklaşımı, doğru davranış biçiminin bütün unsurlara etki etmesine yardımcı olur. Yöneticilerin açık bir şekilde etik ilkelere, dürüstlüğe ve kaliteye olan bağlılıklarını göstermeleri ve bildirmeleri çalışanların da bu etik ilkeleri ve kaliteyi benimseyerek hareket etmesini sağlar.

Etik Hükümler

Denetim firması kendisinin ve personelinin ilgili etik kurallara uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Türkiye Denetim Standartları'nda Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar aşağıdaki hususları içerir:

- a. Dürüstlük
- b. Tarafsızlık
- c. Mesleki yeterlilik ve özen
- ç. Sır saklama
- d. Mesleğe uygun davranış

Dürüstlük, çeşitli sözlüklerde doğruluk, özü sözü bir olma, olanı olduğu gibi yansıtmama, gerçeği saklamama, bildiğinden, inandığından ve olduğundan başka türlü görünmeye veya göstermeye çalışmama olarak tanımlanır. Denetimde görev alan tüm ekip çalışanlarının bütün mesleki ilişkilerde ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olması esastır.

Tarafsızlık, genel anlamıyla taraf tutmama, yansız kalma, belirli bir zaman ve mekânda belirlenmiş tutum ve düşünceler arasında tercih yapmama hâlidir. Denetim ekibi üyelerinin ön yargılardan ve çıkar çatışmalarından kaçınmalı; başkalarının nüfuzlarının kötüye kullanılması nedeniyle mesleki muhakeme ve kararlarını etkilenmesine izin vermemelidir.

Mesleki yeterlik ve özen, bir müşterinin veya işverenin, teknik, yasal ve uygulama alanlarındaki güncel gelişmelere dayalı yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için mesleki bilgi ve beceriyi gereken seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özenle hareket etmek olarak tanımlanır.

Sır saklama (gizlilik), mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanmasına ilişkin yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarları

doğrultusunda kullanmamak olarak tanımlanır.

Mesleğe uygun davranış ise denetim ekibinde yer alan üyelerin ilgili mevzuatlara uyması ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınması gereğini vurgular. Denetim firmaları bu etik kurallara bağlı kalınmasını aşağıda açıklanan mekanizmalarla sağlayabilir.

Kişisel Bağımsızlık ve Şirketin Finansal Bağımsızlığı

Denetim firmasının ve çalışanlarının, denetim faaliyetlerini esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmesi gerekir. Bu husus aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık ise denetim kuruluşunun ve denetçilerin konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibayı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır. Bu kapsamda TTK'nın 400'üncü maddesinde belirtilen hâllerden birinin varlığında çalışanlar ve ortaklar, ilgili şirkette denetçi olamaz.

Denetim firması ve çalışanlarının, denetledikleri firmalarda yatırımlarının (emeklilik, fon ve hazine faaliyetleri aracılığıyla yapılan yatırımlar gibi) bulunmaması gerekir. Denetim firmaları, çalışanlarının yatırımlarını takip etmek için elektronik veya yazılı bir bağımsızlık takip sistemi kullanabilirler.

Bağımsızlık Eğitimi ve Bağımsızlığın Teyit Edilmesi

Denetim firmasının tüm çalışanlarının seviye ve bölümlerine uygun olarak yıllık bağımsızlık eğitimini tamamlaması gerekir. İşe yeni alınan çalışanlara da işe başladıkları anda ilgili eğitim verilir. Çalışanların bağımsız olduklarını teyit ettikleri formu elektronik ortamda veya yazılı olarak imzalamaları gerekir.

Sorumlu Denetçi ve Diğer Denetçilerin Rotasyonu

Sorumlu denetçi ve diğer denetçiler ilgili düzenleme ve bağımsızlık kuralları gereğince denetim müşterilerindeki sorumlulukları itibarıyla dönemsel rotasyona tabidirler. Bu da bazı görevlerdeki ortak ve denetçilerin denetim müşterilerine denetim hizmeti verebileceği yıl sayısını sınırlandırır. KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl ile rotasyona dâhil olurlar.

TTK'nın 400'üncü maddesi uyarınca on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrafta belirtilen süreleri kısaltmaya yetkili olan kurum KGK'dır. Toplam yedi yıl için seçilen denetim firması içinde görev yapan denetçinin de beş yıl sonunda değiştirilmesi gerekir.

Denetim Dışı Hizmetler

Denetim firmalarının IESBA ilkelerine, ilgili yerel kanunlara ve düzenlemelere uyumlu olarak denetim müşterilerine verilebilecek hizmetlerin kapsamı ile ilgili politikalara sahip olması gerekir. Bu politikalar, denetim hizmetinden sorumlu ana ortağın denetim dışı hizmetlerin şartlarından

doğan tehditleri ve bu tehditler için alınacak tedbirleri değerlendirmesini gerekli kılar. Denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet vermesi engellenir. İlgili denetçi bağımsızlık kurallarına uygun olarak, sorumlu denetçiler denetim müşterilerine satışını yaptıkları denetim dışı hizmetlerden ek fayda sağlamazlar.

Ücret Bağımlılığı

Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi; denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması gibi unsurlarda ücret bağımlılığı yaratarak bağımsızlığı zedeleyebilir.

İş İlişkileri / Tedarikçiler

Denetim firmasının diğer şirketlerle kuracağı iş ilişkilerinin IESBA'nın ve Türkiye'deki düzenleyici kuruluşların yayımladıkları etik ilkelerle uyumlu olması gerekir.

Çıkar Çatışmaları

Olası çıkar çatışması konularının denetim teklifi verilmeden önce belirlenmesi gerekir. Çıkar çatışması olasılığı bulunduğu tespit edilmesi durumunda, denetim reddedilebilir veya iptal edilebilir. Bunu engellemek için bütün müşterilerin gizliliğini korumak adına, olası bir çıkar çatışmasının çıkması veya çıkmasının beklenmesi durumunu yönetebilmek için bazı prosedürler uygulamak gerekebilir. Bu prosedürler, farklı müşterilere hizmet veren denetim ekiplerinin arasında resmi ayırıcılar oluşturmak

ve bu ayırıcıların faaliyetlerini takip etmek için düzenlemelere gitmek olabilir. Resmi ayırıcılar kavramıyla, bir grubun üyeleri arasındaki bilgi akışını engelleyen politikalar kastedilmektedir.

Kanunlara ve Düzenlemelere Uyum, Rüşvetle ve Yolsuzlukla Mücadele
Kanunlara, düzenlemelere ve profesyonel standartlara uyum eğitimi (rüşvetle ve yolsuzlukla mücadele ile ilgili olanlar da dâhil olmak üzere) her iki yılda bir, bütün çalışanlar tarafından tamamlanmalıdır. İşe yeni başlayanların da aynı eğitimi işe giriş tarihlerinden itibaren 30 gün içerisinde tamamlaması gerekir. Buna ek olarak finans, satın alma veya satış ve pazarlama departmanlarında müdür ve üstü pozisyonda çalışanlar da rüşvetle mücadele eğitimine katılarak düzenlemelere uyumlu olarak çalışırlar.

“Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Ayrıca bu durum, düzenleyici kurumlara ve ilgili müşterilerin denetim komiteleri gibi yönetiminde söz sahibi kurum ve kişilerine de bildirilmelidir.”

Bağımsızlık İhlallerinin Bildirimi

Denetim şirketi müşterileri için bağımsızlığı tehdit eden unsurların ortaya çıkması hâlinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınması gerekir. Alınan önlemlerin, tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Ayrıca bu durum, düzenleyici kurumlara ve ilgili müşterilerin denetim komiteleri gibi yönetiminde söz sahibi kurum ve kişilerine de bildirilmelidir.

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Gerekli Beceri ve Kapasiteye Sahip Olunduğunun Değerlendirilmesi

KKS 1, denetim firmasının, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını gerektirir:

- Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olmak
- Etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek
- Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak

Olası Müşteri ve Denetim Değerlendirme Süreci

Müşteri kabul edilmeden önce, potansiyel müşteri denetimi yapacak ortak tarafından değerlendirilmeli, yönetiminin doğruluğu ve dürüstlüğü detaylı şekilde incelenmelidir. Bu değerlendirmeler ikinci bir ortak tarafından da onaylanmalıdır. Olası müşterinin yüksek risk unsuru taşıdığı düşünülüyorsa Kalite ve Risk Yönetimi Ortağı veya delegesinin bu değerlendirmeye katılımı sağlanmalıdır. Değerlendirme süreci şu şekilde açıklanmaktadır:

Her olası denetim bir değerlendirmeye tabi tutulur. Olası sorumlu denetçi, yapılması planlanan denetimi gerekirse diğer kıdemli çalışanlar ve Kalite ve Risk Yönetimi Ortağı ile beraber değerlendirir. Denetim hizmetleri için müşterinin finansal yönetim takımının yeterliliği de dâhil olmak üzere, denetimin türüne özel bir değerlendirmenin yanı sıra, potansiyel bağımsızlık ve çıkar çatışması konularını da (çıkartışması ve bağımsızlık kontrol sistemi kullanılarak) içeren bir çok faktör bu değerlendirme kapsamında dikkate alınır ve belgelendirilir. Olası bir denetim kabulü öncesinde sorumlu denetçi, yapılması planlanan denetimi raporlama süresi içinde gerçekleştirecek mevcut personelin ilgili sektörlerde ve denetim konularında yeterli bilgi, deneyim, beceri ve kapasiteye sahip olup olmadığını, ihtiyaç halinde uzmanlardan faydalanma imkanını ve gerekli hallerde denetimin kalitesini gözden geçirecek liyakata sahip bir kişinin denetime atanmasını değerlendirir. Kapasitenin yetersiz olduğu hallerde denetim şirketi olası müşteriyi veya denetimi reddedebilir.

Müşteri İlişkilerinin ve Denetimlerin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Müşteri ilişkilerinin ve denetimlerin kabulü ve devamlılığına ilişkin sorumlu

denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin uygulandığından emin olmalıdır ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirlemelidir.

"Denetim için ön koşullar, denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti ve denetim firması ve yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladığının teyit edilmesiyle oluşur."

Denetim için Ön Koşullar

Denetim için ön koşullar, denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti ve denetim firması ve yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladığının teyit edilmesiyle oluşur.

Yeterlilik, Beceri, Kapasite, Kaynaklar ve Tarafsızlık

Yeterlilik, beceri, kapasite söz konusu denetim ekibinin denetim çalışmasının amaçları açısından yeterli olup olmadığını etkileyen faktörlerdendir. Yeterlik, denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanların sahip olduğu uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet, denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanların yeterliğini ilgili denetime özgü şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kapasiteyi etkileyen faktörlere zaman ve kaynakların yeterli olması örnek olarak gösterilebilir. Uygun planlama, denetimin yürütülmesinde yeterli zaman ve kaynakların bulunması

için gereklidir. Tarafsızlık, yanlılığın, çıkar çatışmasının veya başkalarının tesirinin, denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanların mesleki veya iş hayatına ilişkin muhakemesi üzerinde olabilecek muhtemel etkileriyle ilgilidir.

Sorumlu Denetçi Sorumlulukları

Yasal zorunluluklar ve standartlar uyarınca denetimi gerçekleştiren ekipten sorumlu olan sorumlu denetçinin görevini tam anlamıyla yapabilmesi için yeterli bilgi, beceri ve uygun yetkinlik ile otoriteye sahip olması gerekir. Uygun yetkinliğe ve yeterliliğe sahip olunması en azından ilgili bağımsız denetim standartları, muhasebe standartları ve müşteri hakkında bilgi sahibi olmak anlamına gelir. Sorumlu denetçi potansiyel müşteri hakkında değerlendirme yaparak denetimin kabul edilip edilmeyeceğini karar verir. Olumlu sonuçlanan değerlendirmeler neticesinde potansiyel müşterilerin müşteri olarak kabul edilmesine karar verilir. Denetim ekibinin; yeterlik, beceri, kapasite, kaynaklar, tarafsızlık ve sorumlu denetçinin ilgili gördüğü diğer hususları belgelendirmesi gerekmektedir.

Müşteri - Denetçi İlişisinin Devam Ettirilme Süreci ve Çekilme

Denetim firmaları, halihazırda denetimlerini sürdürdükleri müşterilerinin yılda bir kez değerlendirmesini yaparak denetime devam edilip edilmeyeceği hususunda karar alır. Risk profili değiştiği düşünülen müşteriler için bu değerlendirmeler daha erken yapılır. Değerlendirmeler sonucunda müşteri ile ilişkilere devam edilip edilmeyeceğine karar verilir. Devam etmeme kararının alınmasıyla birlikte bu kararı oluşturan sebepler KGK ve ilgili diğer düzenleyici kuruluşlara rapor edilir. KGK veya diğer düzenleyici kuruluşların onayının alınmasıyla birlikte denetimden çekilme veya denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme durumları gerçekleşebilir.

İnsan Kaynakları

İnsan kaynağı denetim firmalarının en önemli unsurlarından biridir. Doğru personelin doğru müşterilere atanması kaliteli denetimler gerçekleştirilmesinin temelidir. Personelin istihdam edilmesi profesyonel gelişimi ve terfi ve çalışan personelin elde tutulması güçlü bir insan kaynakları yönetimi süreciyle mümkün olur.

Denetim firması;

a. Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek ve

b. Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulduğuna yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur.

İstihdam

Denetim firmaları açık pozisyonlar için ilan vermek veya internetten duyuru yapmak yoluyla adaylardan başvuru formlarını toplar. Adaylar sözlü veya yazılı mülakatlar, yetenek testleri ve referans kontrollerinin ardından istihdam edilir. İşe başlayan personel etik ilkeler ve bağımsızlık alanlarında kapsamlı bir oryantasyon programına katılır. Bu programların amacı çalışanın işe başlamadan önce ileride ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları konusunda bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. Bu süreç aşağıdaki şekilde öngörülmüştür:

Sorumlu denetçinin kimliği ve görevi, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmelidir. Bu iletişim sözlü veya yazılı olarak yapılabilir. Sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin müşteriye açıkça tanımlandığından ve müşterinin kilit yöneticilerinin ve üst yönetiminin

sorumlu denetçinin kimliğinden ve görevinden haberdar olması hakkındaki güvence müşteri ile imzalanan denetim sözleşmesi yoluyla sağlanır. Denetim sözleşmesi asgari olarak aşağıdaki hususları içermektedir:

- Müşterinin kimliği
- Yönetimin sorumlulukları
- Sorumlu denetçinin kimliği ve sorumlulukları
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekil ve içeriğine atıf ile raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

Sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile görev aldığı bütün denetimlerin genel kalitesinden sorumludur. Bağımsızlık hükümlerine uygunluğun sağlanmaması hâlinde ilgili mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmek için gerekli adımları atmak yine sorumlu denetçinin sorumluluğundadır.

Kişisel Gelişim ve Performans Değerlendirmesi

Denetim firmasında çalışan tüm profesyoneller teknik yeteneklerin yanı sıra liderlik yeteneklerine de sahip olmalıdır. Çalışanlar için hedefler belirleyerek performans değerlendirilmesi gerçekleştirmek hem çalışanların kariyer hedeflerine ulaşmak için yapılması gerekenleri detaylı olarak belirler hem de onlara daha kaliteli denetim çalışmaları yürütmelerinde yardımcı olur.

Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi sırasında mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak hareket edilir.

Denetim firması sorumlu denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenleyip kendisine makul seviyede güvence sağlayabilmesi için politika ve prosedürler oluşturur.

Bu politika ve prosedürler:

- a.** Denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırmaya yönelik hususları
- b.** Yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını
- c.** Gözden geçirme sorumluluklarını içerir.

Gözden geçirme sorumluluğu daha deneyimli ekip üyelerinin daha az deneyime sahip ekip üyelerinin yaptıkları çalışmaları gözden geçirmesiyle gerçekleşir. Denetimin yürütülmesi ve denetim yürütülürken denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve düzenlenen raporun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamak için gerekli olan unsurlar aşağıdaki ana başlıkları içerir:

- Denetim yöntemi ve araçları
- Etkin ve verimli denetim performansı
- Teknik uzmanlık ve kaliteli hizmet anlayışı
- İstişare
- Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme
- Raporlama
- Görüş farklılıkları
- Müşteri gizliliği, bilgi güvenliği ve kişisel verilerin gizliliği

Denetim Yöntemi ve Araçları

Denetim firması kaliteli denetim yapmak için ihtiyaç duyduğu yöntem, rehberlik ve endüstri bilgisini elde etmeli,

denetimlerde kullanacağı araçları tüm çalışanlarının kullanımına sunmalıdır. Bu yöntem ve bilgiler denetim ekiplerine denetim boyunca doğru zamanda doğru bilgiyi sağlayarak verimliliği ve etkinliği arttırarak denetim müşterilerine değer katmaya yardımcı olur.

Etkin ve Verimli Denetim Performansı

Denetimde görev alacak ekibin, müşterinin faaliyetleri ve müşterinin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olması önemli denetim risklerinin belirlenmesine yardımcı olur. Denetim ekibinin denetim kanıtlarını düzenleyerek belgelendirmesi denetimin kalitesini artırarak elde edilen denetim kanıtlarının ve varılan sonuçların rapor son hâlini almadan önce etkin bir şekilde gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini kolaylaştırır. Ekiplerin genelde denetim raporu tarihinden itibaren altmış takvim gününden fazla olmayan ancak bazı koşullarda daha da sınırlı olabilen uygun zaman aralığı içerisinde tam ve nihai denetim belgelendirme setini hazırlamaları gerekir. Denetimin toplam kalitesini, dolayısıyla yönetimini, gözetimini ve performansını sorumlu denetçi takip eder.

Teknik Uzmanlık ve Kaliteli Hizmet Anlayışı

Denetçilerin mesleki tecrübe, denetim alanları ve ihtiyaçlarına yönelik olarak düzenlenecek eğitimlerle kaliteli denetimlerin yapılması hedeflenmeli ve denetim kadrolarının uzmanlaşması sağlanmalıdır.

“Çalışanların birbirine sürekli danışarak iş yapmaya teşvik edilmeleri kalite artışına doğrudan katkı sağlar. İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve bu istişarelerin ardından ortaya çıkan sonuçların uygun biçimde belgelendirilmesi gerekir.”

İstişare

İstişare, denetim firması içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle, ilgili konuların uygun mesleki seviyede müzakere edilmesini içerir. Çalışanların birbirine sürekli danışarak iş yapmaya teşvik edilmeleri kalite artışına doğrudan katkı sağlar. İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve bu istişarelerin ardından ortaya çıkan sonuçların uygun biçimde belgelendirilmesi gerekir.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme rapor tarihi öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların denetimin kalitesini gözden geçiren kişi tarafından tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.

Denetim firması, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinde;

- a.** Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesini,
- b.** Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesini,
- c.** Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesini,
- ç.** Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur.

KPMG Kalite Kontrol Sistemi'ne göre denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumak için denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin;

- Mümkün olduğu sürece ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmemesine,
- Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasına,
- Denetim ekibi adına karar almamasına,
- Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasına

dikkat edilir.

Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi sırasında oluşturulan dokümanlar ve incelemeye tabi raporlar denetim ekibi tarafından denetim dosyasına eklenerek saklanır. Finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerinde çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin denetçi raporu tarihinden itibaren altmış gün içinde tamamlanması gerekir. Ayrıca denetim çalışma kağıtlarının denetçi raporu tarihinden itibaren on yıl saklanması zorunludur.

Raporlama

Raporlama KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na uygun olarak yapılır. Bu denetim standartları, müşterinin bilançosuyla ilgili tüm hususlar üzerinde gerçeğe uygun bir görüşün sunumunu içeren denetim raporunun yapısını ve içeriğini büyük ölçüde belirler.

Görüş Farklılıkları

Görüş farklılıkları önemli hususlarla ilgili, karmaşık muhasebeleştirme, denetleme ve finansal raporlama hususları dahil, şayet varsa profesyonel muhakemenin kapsamından dolayı denetim ekibi üyeleri, istişare edilenler ve geçerli olduğu durumda sorumlu denetçi ve denetim kalitesini gözden geçiren kişiler arasında ortaya çıkabilir.

Müşteri Gizliliği, Bilgi Güvenliği ve Kişisel Verilerin Gizliliği

Denetimler sırasında edinilen müşteri bilgilerinin gizliliği tüm denetim ekibinin ve sorumlu denetçinin sorumluluğundadır. Bilgi güvenliği hakkında net politikaların oluşturulması kişisel bilgilerin idaresini yönetmeye yardımcı olarak bir standart sağlar.

İzleme

Denetim Şirketi Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerini yakından takip ederek tespit edilen eksikliklerin tamamlanmasını sağlar. Kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygunluğun izlenmesinin amacı:

- Mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun,
- Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığının,
- Denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerinin, denetim şirketi

veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini sağlamaktır.

Kalite Performans Teftişleri

Uluslararası denetim firmaları, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren üyelerinin gerçekleştirdiği denetimleri periyodik olarak değerlendirir ve üye kuruluşların mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığına dair değerlendirmeler yapar. KPMG dünyasında QPR olarak adlandırılan bu teftiş programlarıyla hizmet kalitesini iyileştirme fırsatlarını belirler. QPR programındaki bulgular çalışanlara yazılı iletişim araçlarıyla, sınıf içi eğitim araçlarıyla ve dönemsel toplantılarda ortak, müdür ve çalışanlara iletilir. Bu alanlar ayrıca müteakip inceleme programlarında da sürekli iyileştirmenin derecesini ölçebilmek amacıyla vurgulanır ve bir sonraki sene bulguların düzeltilip düzeltilmediği kontrol edilir.

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin etkin olarak çalışmasını sağlamak amacıyla bir izleme süreci oluşturur. Her bir sorumlu denetçinin tamamlamış olduğu bir denetim projesi seçilerek kalite kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi sağlanır. İzleme sürecine dâhil olan sorumlu denetçilerin denetimi yürüten kişiler olmamasına dikkat edilerek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip olması göz önünde bulundurulur. İzleme süreci sonucunda tespit edilen eksiklikler önemli seviyedeyse acil önlemler alınarak işi yürüten sorumlu denetçi bilgilendirilir.

Denetim firması, izleme prosedürleri sonuçlarının bir denetçi raporunun uygun olmayabileceğine veya denetimin

yürütülmesi sırasında prosedürlerin atlandığına işaret ettiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetim firmasının mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlanabilmesi için atılması gereken ilave adımlara karar vermesini ve hukuki danışmanlık alıp almamayı değerlendirmesini gerektirir.

"Denetim firması, kalite kontrol sisteminin izlenmesiyle ilgili olarak yürütülen sürecin sonuçlarını yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim firmasının genel müdürüne veya -uygun hâllerde- yönetim kurulu da dâhil firmadaki diğer uygun kişilere bildirir."

Denetim firması, kalite kontrol sisteminin izlenmesiyle ilgili olarak yürütülen sürecin sonuçlarını yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim firmasının genel müdürüne veya -uygun hâllerde- yönetim kurulu da dâhil firmadaki diğer uygun kişilere bildirir. Bu bildirim, görev tanımlarına ve sorumluluklarına uygun olarak bu kişilerin ve denetim firmasının gerektiğinde hızlı ve yerinde adımlar atabilmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. Yapılacak bildirim;

- a.** Uygulanan izleme prosedürlerinin açıklanmasını,
- b.** İzleme prosedürlerinden elde edilen sonuçları,
- c.** İlgili hâllerde, sistemik, tekrarlayan veya diğer önemli eksikliklerin açıklanmasını ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi veya düzeltilmesi için atılan adımları içerir.

Müşteri Geri Bildirimi

Kalitenin iç ve dış gözetimine ek olarak, denetim hizmeti verilen şirket yönetiminden geri bildirim almak yoluyla müşterilere sağlanan hizmetin seviyesi ölçülerek kalitenin artırılması hedeflenmelidir.

Şikayetlerin ve İddiaların Takibi

Denetimlerin kalitesi hakkında denetim firmasının aldığı şikayetlerin değerlendirilmesi için prosedürler hazırlanmalıdır. Şikayetlerin bildirilmesi için şikayet hatları oluşturularak çalışanların ve müşterilerin kullanımına sunulması ve etik kültürün desteklenmesi, şirketin kaliteli çalışmalar gerçekleştirmesini destekler.

Türkiye’de kalite kontrol incelemeleri

Türkiye’de düzenleyici kuruluşların diğer görevlerinin yanında en önemli görevlerinden biri de belli aralıklarla denetim firmalarının faaliyetlerinin kalitesini gözden geçirmektir. Bu gözden geçirme sonucunda ortaya çıkan bulgular denetim firmalarıyla paylaşarak denetimlerin kalitesinin artırılması amaçlanır. Kalitenin istenilen seviyenin altında olması durumunda ise denetim firmalarına yaptırım uygulanabilmektedir.

Bu kapsamda KGK 2014 yılı içerisinde 60’a yakın denetim firmasında KKS 1’e göre Kalite Kontrol Sisteminin işleyişi ve prosedürlerin uygulanışı konusunda incelemeler gerçekleştirmiştir. KGK bu denetim sonucunda eksiklikler tespit edilen denetim firmalarına bu eksikliklerin düzeltilmesi ve prosedür olarak uygulanabilir hâle gelmesi için imkân sağlamıştır.

SPK 2013 yılında bağımsız denetim kalite kontrol çalışması gerçekleştirerek 22 denetim şirketine ait 52 bağımsız denetim dosyasını incelemiştir. Bağımsız

denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerle ilgili tespitler Şubat 2014 tarihli SPK raporunda yayımlanarak internet üzerinden kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Rapordaki tespitler ana hatlarıyla aşağıdaki şekildedir:

- Kuruluş şartlarına uyumsuzluk
- Genel bağımsız denetim plan ve programına uyumsuzluk
- Bağımsız denetim çalışmalarının belgelendirilmesinde eksiklikler
- Uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtlarının elde edilmemesi
- Risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmemesi
- İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ile ilgili çalışmaların yerine getirilmemesi
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmemesi
- Uzman çalışmalarından yararlanılırken uzmanın bağımsızlığına ve yeterliliğine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaması
- Muhasebe tahminlerinin ortaya konmasına ilişkin eksiklikler
- Finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer hesaplamalarının doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin gerekli kontrollerin yapılmaması
- İlişkili taraf işlemlerinin ortaya konmasına ilişkin eksiklikler
- Bağımsız denetim raporu görüşünün ortaya konmasına ilişkin eksiklikler
- Bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliğini sağlamak üzere gerekli olan mesleki eğitim imkanının sağlanmaması

- Bağımsızlık, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı ile mesleki özen ve titizlik ilkelerine uyum konusunda eksiklikler
- Kurul'a bildirim yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi

Dünyada kalite kontrol uygulamaları

Afrika, Amerika, Asya-Pasifik, Avrupa ve Ortadoğu ülkelerinden 51 bağımsız üyenin katılımıyla oluşmuş bir organizasyon olan Bağımsız Denetim Düzenleyici Kurumları Uluslararası Forumu IFIAR, 2014 yılı verileriyle gerçekleştirdiği anket sonucunda ortaya çıkan denetim bulgularını 3 Mart 2015 tarihli raporunda yayımlamıştır. Halka açık şirketler, finansal olarak önemli büyüklükteki kurumlar ve önemli küresel finansal kurumlar olmak üzere üç gruptan elde edilen sonuçlara göre oluşturulan ankette, kalite kontrol sistemleri teftişleri sonuçları ayrı bir başlık olarak incelenmiştir. 30 üye ve 123 denetim firmasındaki kalite kontrol sistemleriyle ilgili inceleme sonuçlarını içeren bu

bölümde raporlanan bulgular denetim firmalarının toplam kalite kontrolünü ne derecede sağladığıyla ortaya koymaktadır. Kalite kontrol sistemlerinin teftişleri; bağımsızlığın gözetimi, bir denetim işinin kabulünden önce veya denetim esnasındaki riskin ölçülmesi prosedürlerini ve yönetimin yaklaşımını içermektedir.

Bazı üyeler yukarıda belirtilen alanlardan ikisi için daha sık meydana gelen kalite kontrol bulgularının doğası hakkında detaylı bilgiler sağlamışlardır. Bu iki alan şu şekildedir:

1- Denetim Performansı: Firmanın denetim metodolojisi ve rehberliği genellikle teftiş bulgularına konu olmaktadır. Ayrıca bazı üyeler denetim takımları tarafından alınan kararların ve varılan sonuçların tarafsızlığını sağlamak için gerekli olan kalite kontrol incelemeleri için hazırlanmış prosedürlerin eksikliğinin altını çizmiştir.

En Az Bir Kalite Kontrol Bulgusuna Sahip Denetim Firmaları

Teftiş Temaları	Sayı	Yüzde
Denetim Performansı	71	60
Bağımsızlık ve Etik Gereklilikler	55	48
İnsan Kaynakları	52	45
Gözetim	40	34
Müşteri Risk Değerlendirmesi, Müşteri Kabulü ve Devamlılığı	36	33
Firma içindeki kalitenin devam ettirilmesinde liderin sorumlulukları (örn. Yönetimin yaklaşımı)	23	19

Teftiş Edilen Firmaların Kalite Kontrol Bulguları ve Yüzdeleri Tablosu

2- İnsan Kaynakları: Üyeler, denetim firmasının denetim kalitesini ortak performans değerlendirmeleri ve ortak atamalarının parçası olarak nasıl değerlendirdiği ile ilgili bulgulara sık rastladıklarını rapor etmişlerdir. Bir başka tekrarlayan bulgu ise firmanın eğitim ve öğrenme planına uyulmaması ile ilgilidir.

IFIAR anketinin amacı denetim kalitesindeki değişiklikleri ortaya koymaktan çok denetim performansının hangi alanlarda geliştirilebileceğini ortaya koymaktır. 2014 ve 2013 yıllarında 30 üyenin katılımıyla 2012 yılında 23 üyenin katılımıyla gerçekleştirilen Kalite Kontrol Sistemleri incelemesinin ortaya koyduğu sonuçlar aşağıdaki şekildedir:

	2014	2013	2012
Denetim Performansı	377	380	261
Bağımsızlık ve Etik Gereklilikler	111	146	166
İnsan Kaynakları	109	104	130
Gözetim	74	93	77
Müşteri Risk Değerlendirmesi, Müşteri Kabulü ve Devamlılığı	53	78	100
Firma içindeki kalitenin devam ettirilmesinde liderin sorumlulukları (örn. Yönetimin Yaklaşımı)	45	43	33
Toplam	769	844	767

IFIAR Anketi Bulgu Sayıları

KPMG Görüşü

Bağımsız denetimde kalite kontrol uygulamasının belirli standartlara ve düzenlemelere tâbi olması gerekir. KGK kurulmadan önce farklı düzenleyici kuruluşlar ve meslek kuruluşları kendi belirledikleri standartlar çerçevesinde denetimler gerçekleştirmekteydi. Bu çok başlı ve bölünmüş yapı, gerek uygulamacılar gerek akademisyenlerce eleştirilmiş; denetimde kamusal bir üst gözetim ve denetim otoritesinin gerekliliğiyle birlikte düzenleyici kurumların da kendi aralarında koordineli şekilde çalışmalarının önemi vurgulanmıştır. 2013 yılından itibaren KGK'nın bu görevi yerine getirmeye başlaması ile çok başlı ve bölünmüş yapı ortadan kalkmıştır.

KKS 1'de detaylı bir şekilde açıklandığı üzere gözetim ve denetimde görev alacak personel ile ilgili detay konuların önceden düzenlenmesi gerekir. Bu düzenlemeler görevli personelin herhangi bir kısıtlamayla karşılaşmadan çalışabilmesini sağlar. Düzenlenen standartlar ve bu standartlara uyumun gözetiminin sağlanması için ciddi yaptırımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde idari yaptırımlar öngörülmekle birlikte para cezası düzenlenmemektedir. Para cezasının önleyici ve caydırıcı etkisinden yararlanmak amacıyla yaptırımların bu yönde yeniden ele alınması yerinde olacaktır.

Denetim piyasasında önemli fonksiyonları olan düzenleyici kuruluşlar ve meslek kuruluşlarının koordineli bir şekilde çalışmaları ve bu çalışmaların ana hedefinin "denetim kalitesinin kamu yararına yükseltilmesi" olması gerekir. Ayrıca hangi araçla gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin kamunun denetim sonuçlarından faydalanma ve denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmesinde yarar görülmektedir.

Daha güvenilir, daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için kalite kontrolün önemi ve gerekliliği bağımsız denetim firmaları, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından göz ardı edilmemelidir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler konusunda meslekle ilgili tüm kesimlere önemli görevler düştüğü de unutulmamalıdır.

Denetimde Kariyer: Bir Okul Olarak Bağımsız Denetim Mesleği



Hakan Ölekli
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

“Profesyonel hayata hazırlık ve kariyer sorgulamaları henüz üniversite yıllarındaki kariyer günleri etkinliklerinden itibaren öğrencilerin aklını meşgul etmeye başlar.” Önceleri ağırlıklı olarak yakın çevrenin genel kabul görmüş meslek alanları konusunda yaptığı yönlendirmeye girilen kariyer yolu, daha bilinçli bireylerin yetişmesi ve teknolojik gelişmeler sayesinde bilgiye erişimin kolaylaşması sonucunda günümüzde yerini uygun mesleğin bireysel yetkinlikler sorgulanarak seçilmesine bırakmaktadır. Merak edilen her konuda sınırsız kaynak sağlayabilen internet, gençlerin kariyer planlamasında da önemli bir rol oynamaktadır.

Günümüzde öğrencilerin kariyerlerine yön vermeye yönelik çalışmalarda kişisel yetkinliklerin ön planda tutulduğu kariyer danışmanlığı ağırlık kazanmıştır. Davranışsal eğilimlere uygun meslek alanlarının önerilmesi, adayları mesleki anlamda daha çok soru sormaya teşvik etmektedir. Önceleri İktisadi ve İdari Bilimlerle ilgili bölümlerden mezun olan kişiler ağırlıklı olarak bankalara yönlendirilirken; artık denetim, insan kaynakları, lojistik gibi birbirinden farklı iş kollarında da kendilerine geniş iş imkânları bulabilmektedir.

Adayın söz konusu mesleği ne kadar başarıyla yerine getirebileceğine ilişkin sinyaller veren davranışsal nitelikler de artık işverenler tarafından işe alım kararlarında daha çok dikkate alınmaktadır.

Bu durum da gösteriyor ki gelişen piyasa şartlarında güçlü bir eğitim geçmişine sahip olmak kaliteli bir kariyer başlangıcı için tek başına yeterli olmamaktadır.

Denetim Firmalarının Adaylardan Beklentileri

Önceleri denetim sektöründeki işe alımlarda adayların mezun oldukları bölüm konusunda daha tutucu bir yaklaşım söz konusuydu. Örneğin denetim kadroları için ağırlıklı olarak İşletme ve İktisat mezunlarına öncelik verilmekteydi. Ancak artık günümüzde Kamu Yönetimi, Uluslararası Finans, Maliye, Kamu Yönetimi ve Uluslararası İlişkiler gibi çok çeşitli bölümlerin mezunlarına iş imkânı sağlıyoruz. Bu yaklaşım sayesinde iş birimlerimizde farklı bakış açıları geliştirebilen başarılı çalışanlar, kurumsal vizyonumuza katma değer sağlıyorlar.

Başarılı bir bağımsız denetim firmasının etkin bir işe alım ve gelişim programı tasarlaması ve uygulaması, denetim kalitesi açısından büyük bir öneme sahiptir.¹ Bu doğrultuda işe alım kararlarında en az adayın eğitim geçmişine kadar, o işi yapmak için yeterli isteğe ve gerekli yetkinliklere sahip olup olmadığı da dikkate alınmaktadır.

Başarılı denetçilerimizin davranışsal özelliklerini incelediğimizde, sorgulamayı seven, esnek, iletişim becerileri gelişmiş, dayanıklılığı yüksek ve problem çözme yetkinliği ön planda olan bir çalışan profili dikkat çekmektedir. Kişilik analizi yöntemi, bu yetkinlikleri sergileyen adayları tespit etmeye, buna uygun bir işe alım stratejisi oluşturmaya ve sonrasında kişisel gelişimleri için destek olunabilecek alanları belirlemeye yardımcı olmaktadır.

"Kaliteyi kendisine misyon olarak belirlemiş denetim firmalarında eğitime ayrılan kaynak, her zaman için diğer sektörlerdeki önde gelen şirketler arasında dâhi rekabetçi bir konuma sahiptir."

Denetim firmalarında verilen hizmetin kalitesi büyük oranda denetçinin donanımına bağlıdır. Bu nedenle kaliteyi kendisine misyon olarak belirlemiş denetim firmalarında eğitime ayrılan kaynak, her zaman için diğer sektörlerdeki önde gelen şirketler arasında dâhi rekabetçi bir konuma sahiptir. Yapılandırılmış işe alım sürecinden başarıyla geçen ve artık denetçi adayı olan kişilerin mesleki donanımlarının da güçlü bir temelle kurulabilmesi için yoğun bir işbaşında eğitim süreci uygulanmaktadır. Eğitimini tamamlayan denetçi adayları çeşitli projelerde görevlendirilerek eğitimde aktarılan kavramları işbaşında eğitim yöntemiyle pratiğe dönüştürme fırsatı bulmakta ve böylece bahsedilen yetkinlikleri hızlıca pekiştirme imkânı bulmaktadır.

Denetim Mesleğinin Sunduğu Kariyer Gelişim Fırsatları

Kariyerine denetim alanında başlayan genç meslektaşlarımızdan eğitim süresince aldığımız geri bildirim, ağırlıklı olarak denetim mesleğinin düşündüklerinden daha kapsamlı bir iş tanımına sahip olduğunu fark ettikleri yönündedir. Genel algının aksine denetçiler günümüzde müşteri şirkette sadece finansal raporlama ve muhasebe bölümlerinde değil, asıl işin konusunu teşkil eden tedarik zincirinden, üretim planlama, insan kaynakları, pazarlama ve satış fonksiyonlarına kadar oldukça zengin bir yelpazede denetim yapmaktadır. Böylesine geniş bir alanda denetim yapmak, kişilerin mesleki gelişimine önemli bir katkı sağlarken aynı zamanda farklı bakış açılarına ve mesleki perspektiflere sahip kişilerle birlikte çalışma imkânı tanımaktadır. Özellikle de çalıştığınız denetim firması, pazardaki büyük oyuncuların ve güçlü markaların denetimini yapıyorsa karşınıza çıkacak gelişim fırsatları daha da geniş olacaktır.

“İş hayatının ilk yıllarını bir denetim firmasında geçiren üniversite mezunları daha sonra bu okulda devam etmeye karar verdiklerinde kariyer planı belki de olabilecek en net şekilde kendilerine sunulmaktadır.”

Henüz kariyerinin başındaki gençlere sunduğu eşsiz gelişim fırsatları nedeniyle denetim sektörü çoğu uzman tarafından bir “okul” olarak tanımlanır. Esasında bunun çok isabetli bir benzetme olduğunu söyleyebiliriz. Kariyerinizin henüz başında girdiğiniz bu okuldaki mezun olup farklı iş kollarına geçiş yapabilir ya da akademik kariyerde ilerleyen bir öğretim üyesi gibi uzun soluklu ve kaliteli bir kariyer yolunu seçebilirsiniz. Denetçiler, kıdem kazandıkça firma içindeki ana sorumluluklarının yanı sıra farklı iş alanlarında da sorumluluklar alabilmekte veya birikimlerini üniversitelerde ders vererek paylaşabilmektedir. İş hayatının ilk yıllarını bir denetim firmasında geçiren üniversite mezunları, daha sonra bu okulda devam etmeye karar verdiklerinde kariyer planı belki de olabilecek en net şekilde kendilerine sunulmaktadır. Bu kariyer basamaklarını güçlü bir şekilde tırmanmak artık adayın elindedir. Diğer sektörlerde terfi için kadro açılması, bütçe onaylanması gibi prosedürler beklenirken, denetim sektöründe yeterli tecrübe ve mesleki başarıyı elde eden adayların ne zaman hangi pozisyona gelip orada ne kadar kalacakları daha işe ilk başladıklarında belirgindir. Asistan olarak girdiğiniz bir denetim firmasında ikinci yılınızda ekip yönetimi sorumluluğu alabilir, yaklaşık beş yıl içinde de müdür pozisyonuna ulaşabilirsiniz.

Kişisel kariyeriniz için bu kadar kısa sürede bu yoğunlukta eğitim sunan, aynı zamanda sizi farklı sektörlerdeki büyük kuruluşların üst düzey yöneticilerle mesleki bir platformda bu kadar kısa sürede buluşturabilen kaç meslek grubu sayabilirsiniz? Denetçiler, günümüzde liderlik akademilerinde işlenen müzakere teknikleri ve problem çözme gibi vaka çalışmalarını farklı müşterilerden oluşan geniş bir portföyde defalarca uygulayarak tecrübe etme şansına sahip olabilmektedir.

Çok kısa sürede önde gelen firmaların yöneticileriyle çalışma fırsatını yakalarken geliştirdiğiniz bu geniş mesleki çevre, kariyerinizin her aşamasında size yol gösterici olacaktır. Denetimini gerçekleştirdiğiniz şirketlerin yöneticilerinin yaklaşımları sizin bakış açınızı, proje veya ekip yönetimi becerilerinizin gelişimi için de önemli bir fırsat sağlar. Çok farklı iş kollarında çalışma fırsatı bulan denetçiler piyasadaki büyük kuruluşların insan kaynakları, finans, tedarik zinciri, strateji ve iş geliştirme, bütçe ve kârlılık yönetimi gibi kritik konularda nasıl hareket ettiklerini yakından gözleme imkânına sahip olurlar. Denetçilerin yönetim becerilerinin gelişimi için sahip oldukları bu eşsiz gelişim fırsatları, yarının güçlü liderleri olmaları için de kendilerine büyük bir katma değer sağlar.

Bilgi Teknolojilerinin Denetim Mesleğine Etkileri

Bilgisayar teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgi sistemini yapısal olarak değiştirmiştir. Bu değişim, bağımsız denetim faaliyetlerinde teknolojinin kullanımını kaçınılmaz kılmaktadır.² Teknolojik gelişmelerin bu kadar yoğun yaşandığı günümüzde bağımsız denetim firmalarının kendi alanlarında teknolojinin gerisinde kalarak başarılı olmaları artık mümkün değildir.

Söz konusu teknolojik gelişmelerin sonucu olarak ortaya çıkan araç ve teknikler, denetçilerin kişisel verimliliği ile denetim kalitesini de önemli ölçüde yükseltmektedir.³ Denetim firmalarının denetlenen şirketlerdeki sistemsel gelişmelere uyum sağlayamaması hâlinde, denetim faaliyeti eksik ve yetersiz kalmakta, denetim raporlarının güvenilirliği zarar görebilmektedir. Güvenilir olmayan denetim raporları ise kalitesiz bir denetim hizmeti anlamına gelmektedir. Bu nedenle denetim firmaları sadece istihdam alanında değil teknolojik altyapılarını güçlendirme konusunda da dünyayı takip ederek sürekli yatırım yapmaktadır.

"Bilgi teknolojileri sayesinde denetçiler mesleki yetkinliklerini rutin iş adımları dışındaki sorumluluklarda kullanarak etkinliklerini artırabilmektedir."

Günümüzde denetim alanında faaliyet gösteren çok uluslu büyük firmalar, yeni bilgi sistemleri araçlarını kullanarak denetim içinde daha kısıtlı örneklem bazında yapılan ve rutin hâle gelen denetim prosedürlerini, artık akıllı programlar sayesinde büyük veri (big data) üzerinden gerçekleştirebilmektedir. Bu sayede denetim firmaları ve müşteriler kaliteli bir hizmet açısından kazanım sağlarken, denetçiler de mesleki yetkinliklerini rutin iş adımları dışındaki sorumluluklarda kullanarak etkinliklerini artırabilmektedir. Zamanını daha nitelikli işlere ayıran denetçiler, rutin operasyonel işleri teknoloji sayesinde kısa sürede sonuçlandırıp analiz aşamasına geçebilmektedir. Güçlü bir teknik donanıma ve yorum yeteneğine sahip, profesyonel çevresini seçkin bir müşteri portföyüyle geliştirmiş denetçiler, tam da bu noktada kişisel yetkinliklerini sergilemek için uygun bir ortam bulabilmektedir. Gerçekleştirdikleri proje sayısının da artmasıyla birlikte piyasadaki saygınlık ve güvenilirlikleri denetçileri kariyerlerinde daha önemli noktalara taşımaktadır.

KPMG Görüşü

Ekonomik kalkınmanın devamlılığı, yeni iş sektörlerinin olgunlaşma düzeyi ve büyüyen iş hacmi ile yatırım ortamının sürekli gelişmesi ve buna uygun olarak gelişen kanuni düzenlemeler, denetim firmalarının hizmetlerine olan ihtiyacı sürdürülebilir bir şekilde artırmaktadır. Denetim sektörü bu sayede çalışma koşullarının her geçen gün zorlaştığı iş piyasasında adaylar için güvenli bir kariyer geleceği vadetmektedir.

Denetim mesleği, kariyerinin başındaki üniversite mezunlarına belki de başka hiçbir sektörde karşılaşamayacakları kadar geniş bir eğitim fırsatı sunmakta ve kısa sürede önde gelen şirketlerin yöneticilerinden oluşan geniş bir mesleki ağına sahip olmalarını sağlamaktadır. Bunun yanı sıra ekonomik alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak mesleğin yeni düzenlemelerle sürekli olarak gelişmesi, bilgi teknolojilerinin desteği ile denetçilerin rutin konular dışındaki daha nitelikli sorumluluklara daha çok zaman ayırmaya başlaması ve mesleki gelişimin kariyer boyunca çeşitli sertifikalarla desteklenmesi sayesinde, denetim mesleği adaylara geniş imkânlarla dolu somut bir kariyer planı sunmaktadır.

Kişisel gelişiminiz üzerinde ciddi bir yatırım olan denetim okulunda geçen süreyi fırsata çevirip mesleğinizde kendinizi ayarıştırarak ön plana çıkmak sizin elinizde. Teknik yetkinlik ve yönetsel becerileriniz sizi denetçi kimliğinizin üstüne eklemek istediğiniz donanımlar konusunda seçim yapmaya hazır hâle getirerek önünüze yeni kapılar açacaktır. Bu noktada mesleğinize çeşitli sektörlerde üst düzey yönetici olarak devam etmeyi tercih edebilir veya mensubu olduğunuz denetim firmasında insan kaynaklarından kalite standartlarına kadar pek çok alanda sorumluluklar alarak sizden sonraki nesillerin gelişimine yön verebilirsiniz. Suyun yönünü belirleyecek olan sizin tercihleriniz olacaktır.

REFERANSLAR

¹ D.M. Guy, C.W. Alderman ve A.I. Winters (1996): **Auditing**, Dördüncü baskı, Orlando, Harcourt Brace Company.

² M. Erdoğan (2000): "Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler"

IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve

Teknolojik Gelişmeler, Editörler: Fatih Yılmaz ve Yakup Selvi, İstanbul, ISMMMO Yayınları, no:30, s.235- 282.

³ E. Ünlüsoy (2002): "BDD Bir Tercih Değil Zorunluluk" **Active Productive**. Mart-Nisan.

Denetimde Mesleki Gelişim



Gökhan Atılgan
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Küreselleşen dünyada muhasebe bilgilerine gereksinim gittikçe artmış, işletmeyle ilgilenen taraflar ülke sınırlarını aşarak uluslararası boyut kazanmıştır. Paydaşlar doğru güvenilir, zamanlı ve karşılaştırılabilir muhasebe bilgileri talep etmektedirler. Buna bağlı olarak, işletmeyle ilgili tarafların gereksinim duyduğu bilgileri üretecek muhasebe meslek elemanlarının sürekli güncel bilgi ve becerilerle donatılması, geliştirilmesi ve yetiştirilmesi önem kazanmaktadır.

Muhasebe mesleği uzun yıllardır icra edilmesine rağmen yasal bir yapıya kavuşması, 13 Haziran 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile olmuştur. 3568 sayılı Kanun ile birlikte 26 Aralık 1992 tarihli Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ülkemizde muhasebecilik mesleğinin temel mevzuatını oluşturan ilk düzenlemelerdir.

Mesleğin hukuk kurallarıyla düzenlenmesine kadar geçen zaman diliminde meslek mensubu olabilmek için özel bir şart aranmamakta, dileyenler usta çırak ilişkisi içinde veya buna bile gerek duymaksızın meslek mensubu olarak kendini niteleyip muhasebecilik yapabilmekteydi. Mesleğin bu dağınık yapıdan kurtularak yasal bir yapı içinde faaliyetlerini sürdürmesi ise yaklaşık çeyrek asırlık bir süreci kapsamaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu da bağımsız denetim mesleğini icra edecek kişilerin yeterli seviyede muhasebe meslek bilgisine sahip olmasını şart koşmuştur. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre yetkilendirilmiş denetçi olabilmek için uygulamalı mesleki eğitim gereği bulunmaktadır. Bununla birlikte denetçilerin teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulması, mesleki etik ilkelere uyum, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesi ve mesleki gelişim amacıyla sürekli eğitime katılmaları gerekmektedir.



Şafak Erdur
Direktör,
Denetim Bölümü

Türkiye’de Muhasebe Eğitimi

Diğer ülkelerde olduğu gibi ekonomik gelişmelere paralel olarak gelişen muhasebe eğitimi, ülkemizde uzun bir zamandır örgün bir yapı içinde ortaöğretim kurumlarında ve yüksek öğretimde ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde verilmektedir. Örgün eğitim ve öğretimin dışında meslek kuruluşları, çeşitli kamu kurumları ile özel sektör kuruluşları sürekli eğitim kapsamında değerlendirilebilecek eğitimler düzenlemektedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, örgün eğitim dışında Türkiye’de meslek kuruluşlarının bilinçli ve organize olarak sunduğu ilk muhasebe eğitimini vermek amacıyla 1993 yılında Temel Eğitim ve Staj Merkezi TESMER’i kurmuştur.

Türkiye’de muhasebe eğitiminin gelişimi üç dönem altında incelenebilir:

- 1926’dan önceki dönem
- 1926-1960 dönemi
- 1960’tan sonraki dönem¹

1926 yılından önceki dönemde muhasebe eğitiminde Fransız etkisinin hâkim olduğu görülmektedir. Bu dönemde lise düzeyindeki okulların yanı sıra yükseköğretim düzeyinde de muhasebe eğitimi yapılmaktadır. Çağdaş anlamda üniversitelerin kurulduğu dönem olan 1926 ve 1960 yılları arasında ise muhasebe eğitiminde Alman ekolünün etkili olduğu görülmektedir. Bu dönemde üniversitelerde muhasebe kürsüleri kurulmuş ve muhasebe eğitiminin kapsamı genişletilmiştir.

Amerikan ve İngiliz ekolünün etkili olduğu 1960 ve sonraki yıllarda ise en önemli gelişme, muhasebeyi kurala bağlama çalışmalarında hesap planlarına yer verilmiş olmasıdır.

Ayrıca Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi yine bu dönemde benimsenerek 1971 yılında uygulamaya konulmuştur. 1983 yılında Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki ortaklıklar için Standart Genel Hesap Planı, 1986 yılında bankalar için Tekdüzen Hesap Planı ve 1994 yılında tüm işletmeler için Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur. Halen gerek öğretim gerek yüksek öğretim kurumlarında muhasebe eğitimi verilerek ihtiyaç duyulan nitelikli insan gücü yetiştirilmeye çalışılsa da formel bir şekilde sunulan muhasebe eğitimi, mesleği başarıyla icra etmek için yeterli olamamaktadır. Zira küreselleşmeden muhasebe mesleği de etkilenmekte ve mesleğe girişte giderek daha fazla mesleki bilgi ve beceriye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda mesleki bilgi ve becerilerin artırılarak gereksinim duyulan muhasebe hizmetlerinin daha etkin ve kaliteli olarak sunulması için örgün eğitimden sonra da sürekli eğitime gereksinim duyulmaktadır.

Sürekli Mesleki Eğitim

Örgün eğitim öğretimde elde edilen bilgi ve becerilerin küresel ekonomik ve sosyal yapının gerektirdiği nitelikli meslek hizmetini üretmeye yeterli olamaması sürekli eğitim kavramını gündeme getirmektedir. Sürekli eğitim, zorunlu öğrenim çağı dışına çıkmış kişilerin yaşamlarının herhangi bir aşamasında hissettikleri öğrenme gereksinimlerini karşılamak üzere düzenlenmiş, mesleki ya da genel eğitim etkinlikleri veya programlarını kapsamaktadır. Hedef grubu yetişkinler olan sürekli eğitim programları görece kısa sürelidir ve somut eğitim gereksinimlerine ve sorunlara odaklanır. Yer ve zaman bakımından yetişkinlerin gereksinimlerine göre esnek bir yapı içinde planlanır ve yürütülür.

Profesyonel meslekleri diğer mesleklerden ayıran özelliklerin başında mensuplarının konularında derin bilgi ve deneyim sahibi olmaları gelmektedir. Mesleki alanda ortaya çıkan yenilikleri takip etmek ve bunları uygulamak meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerini sürdürmeleri için zorunludur. Sürekli mesleki eğitim profesyonellere bu imkanı sağlamaktadır. Sürekli mesleki gelişimle kastedilen daha üst düzey bir diplomaya yönelik formel eğitim değil, bilgi ve becerilerinin toplumun ihtiyaçlarına uygunluğunu temin eden, bunların yitirilmemesini, zenginleştirilmesini veya artırılmasını sağlayan ve yaşam boyu süren bir öğrenme sürecidir.

Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013); eğitim sisteminin, yaşam boyu eğitim yaklaşımıyla ele alınmasını ve öğrenme dâhil, yaygın eğitim olanaklarının geliştirilmesini öngörmektedir. Bu bağlamda mesleğin gelişimi açısından önemli bir yasal altyapı oluşturmak üzere 26 Temmuz 2008 tarihli Resmi Gazete’de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yayımlanmıştır. Kanunun 17 maddesinde Mesleki Geliştirme Eğitimi başlığı altında 3568 sayılı Kanunun 44. maddesi değiştirilmiş ve “Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.” hükmü getirilmiştir. Bu düzenleme ile muhasebe meslek elemanlarının sürekli mesleki eğitim almaları zorunlu hâle gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının sürekli mesleki eğitimle ilgili 7’nci maddesi (International Education Standard - IES 7) üye kurumların aşağıda belirtilen hususları yerine getirmelerini öngörmektedir:

- a) Muhasebe meslek mensupları arasında hayat boyu öğrenme sürecinin benimsenmesini teşvik etmek
- b) Üyelerinin sürekli mesleki gelişim fırsat ve kaynaklarına erişimlerini kolaylaştırmak
- c) Kamu çıkarının korunması için gerekli mesleki yeterliliği geliştirmek ve korumak üzere kullanılabilecek kriterleri üyelerin istifade edeceği şekilde tesis etmek ve
- d) Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliklerinin sürekli geliştirilmesi ve korunması süreçlerini takip etmek ve gerekli yaptırımların uygulanmasını temin etmek.

IES 7, muhasebe meslek mensubunun müşterilere, işverene ve diğer paydaşlara yüksek kaliteli hizmet sağlamak için gerekli mesleki yeterliği geliştirmek ve korumaktan bireysel olarak sorumlu olduğu ilkesi üzerine inşa edilmiştir. IES 7.3 muhasebe meslek mensubunun üyeliğinin devamı koşullarının ayrılmaz bir parçası olarak, üye kurumların Sürekli Mesleki Gelişim yükümlülük programı uygulamalarını öngörmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının uluslararası kabul gören seviyede bir yetkinliğe ulaşmaları ve bu yetkinliği koruyarak geliştirmeleri sağlanmalıdır. Eğitim ve staj yoluyla edinilen yetkinliğin korunması ve geliştirilmesi ancak sürekli mesleki gelişimle mümkündür. TESMER bu kapsamda mesleğin eğitim, staj, sürekli mesleki gelişim olmak üzere üç alanda yüksek standartlar kurması ve yerine getirmesi gereğini vurgular.

Teknolojideki hızlı gelişim hayatın her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinin yapılış biçimini de ciddi ölçüde etkilemiştir. Geçmişte manuel olarak yapılan muhasebe işlemlerinin artık bilgisayar üzerinden gerçekleştirilmesi ve küreselleşme sonucunda uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesini buna örnek gösterebiliriz. Son zamanlarda gerçekleşen ve muhasebecilerin uyum sağlamak durumunda kaldığı başlıca gelişmeler şu şekilde sıralanabilir:

- Muhasebe ve denetim standartlarındaki değişimler
- Yeni kanunlar ve düzenlemeler
- Vergi sisteminin karmaşıklaşması
- Bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi
- E-ticaret
- Uluslararası yatırımların artması
- Kâr amaçlı olmayan kuruluşlara duyulan ihtiyaç
- Finansal hesapların daha iyi biçimde tutulması ve tek düzende raporlanmasına duyulan ihtiyacın artması

Meslek Kuruluşları Tarafından Verilen Sürekli Eğitim

Öğretimin artık eğitim kurumlarıyla sınırlı olmadığı, yaşam boyu öğrenmenin zorunlu olduğu günümüz toplumları, bireylerinin ve toplumlarının gereksinimlerini yeniden sorgulamak zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda, yaşam boyu öğrenme becerilerine sahip bireylere gereksinim duyulmuştur. Muhasebe meslek mensupları bağımsız veya bir işverene bağlı olarak bir hizmet üretmektedirler. Aynı zamanda bir meslek unvanı da taşımaktadırlar. Yasal bir yapısı olan meslek, meslek mensuplarını toplum içinde saygın bir yere getirmekte ve onlara bazı

sorumluluklar yüklemektedir. Meslek mensuplarının mesleklerinin gereğini yaparken bu sorumluluk duygusuyla hareket edecekleri ve hizmetlerini mesleki yeterlilikle üretecekleri kabul edilmektedir. Bu bağlamda kamuoyunda meslek unvanının kabul görmüşlüğü de dikkate alındığında meslek mensuplarının saygınlık ve mesleğe olan güven açısından kendilerini sürekli geliştirmeleri ve becerilerini artırmaları gerekir (IES 7.18, IES 7.19). Meslek elemanlarının sürekli mesleki eğitim almaları 3568 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesi uyarınca yasal bir zorunluluk olup Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve odalar tarafından bu konuda çalışmalar yürütülmektedir.

TÜRMOB Sürekli Mesleki Eğitim Yönergesi'ne göre meslek unvanı alanlardan çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensuplarının ve aday meslek mensuplarının mesleki yeteneklerinin geliştirilmesi ve idamesi, hizmete yatkınlıklarının artırılması, verimliliğin artırılması ve meslek mensuplarının üst unvanlara hazırlanmalarını sağlamak bakımından yapılan planlı ve programlı eğitimler sürekli mesleki eğitim olarak adlandırılır. Sürekli eğitim programlarının amaçları ve hedefleri şöyle belirlenmiştir:

- a) Meslek mensuplarının sahip oldukları teknik bilgi ve mesleki yeteneklerin geliştirilmesi ve korunması,
- b) Yeni tekniklerin uygulanması, iktisadi gelişmelerin kavranması ve bu gelişmelerin müşteri, işveren ya da meslek mensubunun kendi çalışmaları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi ve değişen sorumluluklar ve beklentilerin karşılanması için meslek mensuplarına yardımcı olunması,
- c) Meslek mensuplarının, vermeyi

üstlendikleri hizmetleri yerine getirmeleri için gerekli teknik bilgi ve mesleki becerilere sahip oldukları konusunda topluma makul güvencelerin verilmesi,

d) Meslek mensupları arasındaki iletişim, ilişki, dayanışma ve koordinasyonun güçlendirilmesi,

e) Meslek mensuplarının tanınması, yüksek nitelikli meslek mensuplarının meslek örgütlerinde değerlendirilmesinin sağlanması,

f) Mesleki faaliyetlerde disiplin olaylarının, anlaşmazlıkların ve şikayetlerin azaltılması,

g) Meslek mensuplarının “Mensubiyet ve Aidiyet” duygularını geliştirmesi, güdülenmesi ve moral değerlerinin gelişmesinin sağlanması,

h) Meslek mensuplarının bilgi teknolojilerinin sağladığı olanaklardan yararlanmak suretiyle meslek etkinliklerinde yüksek verim ve kaliteye ulaşmasının sağlanması,

i) Mesleki küreselleşme sürecinde, meslek mensuplarının yabancı dil konusunda yetişmelerinin sağlanması

Sürekli mesleki eğitim, aday meslek mensuplarının eğitimi ve meslek mensuplarının eğitimi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. TÜRMOB Sürekli Mesleki Eğitim Yönergesi’nde aday meslek mensuplarının eğitimi; temel eğitim, hazırlayıcı eğitim ve staj faaliyetlerinden, meslek mensuplarının eğitimi ise bilgi tazeleme eğitimi, değişikliklere uyum eğitimi, mesleki unvan sınavlarına hazırlama eğitimi, yabancı dil ve bilgi teknolojileri hazırlama eğitimi başlıklarından oluşur.

Yönergede sürekli mesleki eğitim sorumluları olarak genel olarak meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerinin

gerektirdiği eğitim ihtiyacı ile eğitim faaliyetleri ile ilgili esasların tespiti, koordinasyonu, denetleme ve danışmanlık hizmetlerinin yerine getirilmesinden sorumlu birimler TESMER, Odalar ve TÜRMOB olarak belirlenmiştir. Ayrıca aynı maddede, her odanın yönetim kurulunun oda üyesi meslek mensuplarının yetiştirilmelerini, verimliliğini artırmayı ve daha ileriki görevlere hazırlanmalarını sağlamak amacıyla uygulanacak her türlü eğitimden sorumlu olduğu belirtilmektedir. TÜRMOB’un hedefleri arasında kamu yararına, sürekli yüksek kalitede hizmet sağlayan standartlarla, muhasebe mesleğinin dünyadaki gelişmelere paralel olarak ilerletilmesi ve geliştirilmesi yer alır. Bu hedefleri yerine getirmek üzere TÜRMOB tarafından 1993 yılında kurulan TESMER, meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerini yerine getirmektedir.

Meslek Odaları Tarafından Yapılan Sürekli Eğitim

Muhasebecilerin mesleki kariyerleri boyunca güncel bilgi ve becerilerle donanmaları gereklidir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC bu amacı gerçekleştirebilmek için bütün üye kuruluşlardan aşağıdaki özelliklere sahip Sürekli Meslek İçi Eğitim Programları oluşturarak yürütmelerini beklemektedir. Buna göre üye kuruluşlar:

- Teknik bilgi ve mesleki becerileri artırıp muhafaza edebilmelidir.
- Yeni teknikler uygulamalı ve ekonomik gelişmeleri takip edebilmelidir.
- Her üyenin üstlendiği işi gerçekleştirebilmek için gerekli olan teknik bilgiye sahip olduğu güvencesini sağlamalıdır.
- Günümüzde profesyonel muhasebecilerin amacı yeteneklerini

geliştirmek olmalıdır. Bunu gerçekleştirebilmek için Sürekli Meslek İçi Eğitim Programları'nda güncel muhasebe ve denetim standartları, vergilendirme, bütçe kontrol sistemleri, bilişim teknolojisi, elektronik ticaret, dünya ticaretindeki gelişim gibi teknik konuların geliştirilmesi ve güncel tutulması sağlanmalıdır.

- Sürekli Meslek İçi Eğitim Programları ya da faaliyetlerinin üyenin çalışmalarına uygun olması gerekir.

"Bilginin etkili bir unsur olarak ortaya çıktığı küresel dünyada hizmet, sanayi, ticaret, eğitim ve kamu dâhil olmak üzere tüm sektörlerde hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişim beraberinde dünyadaki gelişmeleri kavrayan, bu konuda yeterlilikleri olan muhasebe meslek elemanlarına gereksinim duyulmasına sebep olmaktadır."

Bilginin etkili bir unsur olarak ortaya çıktığı küresel dünyada hizmet, sanayi, ticaret, eğitim ve kamu dâhil olmak üzere tüm sektörlerde hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişim beraberinde dünyadaki gelişmeleri kavrayan, bu konuda yeterlilikleri olan muhasebe meslek elemanlarına gereksinim duyulmasına sebep olmaktadır. Ayrıca küresel ekonomik yapı muhasebe meslek elemanlarının sorumluluklarını ve kendilerinden beklentileri de artırmıştır. Sürekli mesleki eğitimle ilgili Uluslararası Eğitim Standardı IES 7'de meslek elemanlarının bu beklentileri karşılayabilmeleri sürekli olarak kendilerini geliştirmeleri ve yenilemeleri ile olanaklı olduğu belirtilir.

Sürekli meslek eğitiminin planlaması ile ilgili olarak, Sürekli Eğitim Yönergesi madde 8'de, her odanın, bir bütçe yılı içinde uygulayacağı eğitim programlarının planını TESMER Merkez Kurulunca belirlenen eğitim politikaları ve eğitim programlarının oluşturulması ve uygulanmasıyla ilgili genel ilke ve esasları göz önünde bulundurmak suretiyle hazırlayacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda ülkemizde kurulu bulunan 72 SMMM Odası ve 7 YMM Odası aracılığıyla meslek mensuplarına sürekli mesleki eğitim anlamında önemli hizmetler ve fırsatlar sunarak bilgiye erişimi kolaylaştırmaya ve olanaklı hale getirmeye çalışmaktadırlar. Odalar düzenledikleri seminer, konferans, sempozyum gibi etkinliklerle meslek elemanlarının bilgilendirilmesi için çaba göstermektedirler. Sürekli eğitim konusunda yapılan bir araştırmaya göre muhasebe meslek odalarının %94,8'i üyeleri için çeşitli eğitim etkinlikleri düzenlemektedirler.

Odaların %60,4'ü üç ayda bir eğitim verdiklerini belirtmişlerdir. Yasal ve ekonomik değişiklikler ile ilişkili olan muhasebe gibi alanlarda eğitimlerin daha sık olması gerektiği kaçınılmazdır. SMMM odaları üyelerinin mesleki gelişim açısından sürekli eğitim programlarına yer vermektedirler. Oda faaliyetleri kapsamında güncel gereksinimlere göre eğitim programları düzenleyerek, üyelerin güncel bilgilere ulaşması ve yeteneklerini geliştirmeleri için çaba göstermektedir. Örneğin İstanbul SMMM Odası üyeleri için yaptığı etkinlikler şöyle sıralanabilir :

- Çağımızın vazgeçilmez iki unsuru olan bilgi ve eğitime üyelerin kolayca ulaşabileceği uzaktan eğitim (e-learning) projesi

- ISMMMO Akademisi ile üyelere uluslararası kariyer yapma olanağı

Uzmanlık eğitimleri olarak akademide verilmesi için belirlenen uzmanlık programları şunlardır:

- Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı,
- Yabancı Sermayeli Şirketlerde Muhasebe Uzmanlığı,
- Şirket ve Marka Değerleme Programı, Stratejik Yönetim Muhasebesi Uzmanlığı,
- Kredi Derecelendirme Uzmanlığı,
- İç Denetim Uzmanlığı,
- Mesleki teknik bilgi ve beceri yanında temel kalite eğitimi, tutum değişikliklerini destekleyici eğitim, davranış değişikliğine yönelik eğitim.

Oda bünyesinde zorunlu mesleki eğitim komitesi oluşturulmuştur. Mesleki Zorunlu Eğitim Komitesi'nin çalışmalarında öncelikli amaç meslek içi sürekli eğitimin hayata geçirilmesi, meslek mensuplarının sürekli değişen

mesleki bilgi ve teknolojik gelişmelere uymalarını sağlayacak zorunlu eğitimin verilmesidir. Mesleki saygınlık, mesleki hedefler ve meslek becerileri bakımından bilgi yenileme, değişikliklere uyum, gelişen bilgi teknolojisi ve kullanımı, beşeri ilişkiler, etik kurallar ve pedagojik, genel muhasebe, denetim ve yönetim muhasebesi, yabancı dil eğitimlerinin verilmesi zorunlu hâle gelmiştir. Yıllık eğitim planlarına uygun olarak odalar veya TESMER tarafından düzenlenen kurs, seminer, panel, sempozyum konferans, inceleme ve araştırma çalışmaları gibi eğitim etkinliklerine katılan meslek mensuplarına ve adaylara eğitimin konusunu ve süresini gösteren bir eğitim sertifikası verilir.

TESMER Tarafından Yapılan Sürekli Eğitim

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği TÜRMOB tarafından 1993'te faaliyete geçen TESMER meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir. TESMER'in 34 ilde şubesi bulunmakta, şube bulunmayan illerdeki hizmetler ise odalar tarafından verilmektedir. TESMER şubelerinin kurulma amaçlarından en önemlisi stajyerlere ve meslek mensuplarına ilk elden çeşitli eğitim faaliyetleri düzenlemektir. Bu amaca uygun olarak şubelerinde Staja Giriş Sınavı'ndan Mesleki Yeterlik Sınavları'na ve meslek içi eğitime kadar uzanan geniş bir yelpazede eğitim programları düzenlenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarına ve adaylarına yönelik tüm eğitim faaliyetlerinin planlanmasında, koordinasyonunda ve yürütülmesinde etkin rol oynayan TESMER, artan

taleplere uygun olarak çeşitli eğitim programları düzenlediği gibi TESMER şubesi olan illerin eğitimci ve eğitim materyali ihtiyacını da karşılamaktadır. SMMM Mesleki Yeterlilik Sınavlarına Hazırlık İnteraktif Eğitim Seti", hemen ardından "Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık interaktif Eğitim Seti" hazırlanmıştır. Aynı zamanda TESMER, muhasebe meslek mensuplarının yaşam boyu öğrenme konusundaki sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak üzere, onların sürekli mesleki gelişim fırsat ve kaynaklarına erişimlerini kolaylaştırmakta; sürekli mesleki gelişim kapsamında yer alan faaliyetlerden bazılarının elektronik araçlar ve e-öğrenme fırsatları aracılığıyla yürütülmesini de gerçekleştirmektedir.

Mesleğe giriş için staj yapılması zorunludur. Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. 3586 sayılı Kanun uyarınca Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır.

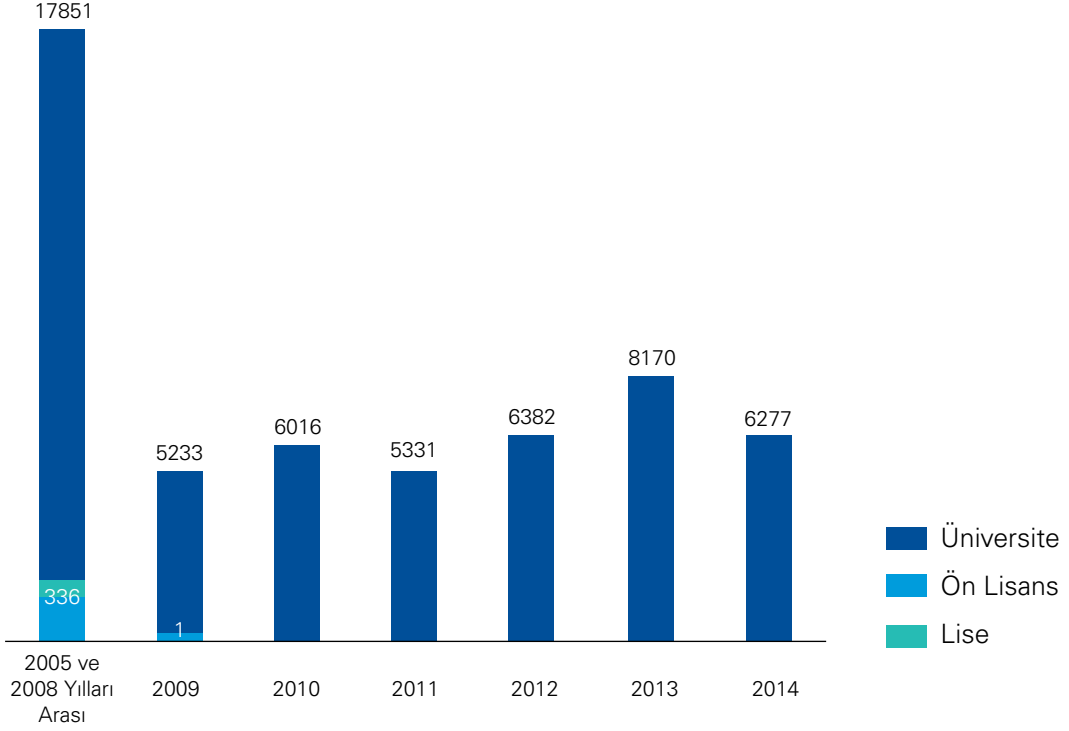
TÜRMOB ve TESMER, mesleğe hazırlık eğitiminin yanı sıra meslek mensuplarına da sürekli eğitim verme konusunda çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda eğitim programları ve kurslar düzenlenmekte, odalar tarafından düzenlenen eğitim faaliyetlerine eğitmen ve eğitim notu desteği sağlanmakta, mesleki yayınlar yapılmaktadır. Bu eğitim çalışmalarında aday meslek mensuplarının mesleğe hazırlanması ve meslek mensuplarının da kendilerini geliştirmelerine katkıda bulunulmaya

çalışılmaktadır. Bu kapsamında TESMER'in sunduğu eğitimler arasında yer alan Mesleki Gelişim Eğitimlerinin içeriğini Muhasebe ve Denetim, Hukuk, Vergi Hukuku, Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik konuları olarak belirtebiliriz.

TÜRMOB'un Aralık 2015 raporuna göre ülkemizde 10.194 serbest muhasebeci, 85.447 serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 95.641 serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ile 4.658 yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Bu veriler TESMER tarafından yürütülen eğitim faaliyetlerinin önemini açıkça göstermektedir. Sürekli mesleki eğitim çalışmalarında internet ortamından yararlanmak önemli avantajlar sağlamaktadır. TESMER bu avantajlardan yararlanabilmek amacıyla, sürekli mesleki eğitimin uzaktan eğitim olanakları ile gerçekleştirilmesine karar vermiştir. TESMER'in sürekli mesleki eğitim faaliyeti kapsamında yürüttüğü en önemli projelerden biri stajyerlerin zorunlu eğitimidir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği'nin 10. maddesi gereğince Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir aday meslek mensuplarının staj sırasında tabi olacakları zorunlu eğitim programı Temel Eğitim ve Staj Merkezince oluşturulmuş ve 2005 Ocak ayında stajı başlayan adaylarla birlikte uygulamaya başlanmıştır.

2005 - 2014 yılları arasında staj yapanlar aşağıda gösterilmiştir:



Üniversiteler Tarafından Yapılan Sürekli Eğitim

Toplumdaki bireylere yaşam boyu öğrenme becerilerinin kazandırılmasında üniversitelere de büyük görevler düşmektedir. Üniversitelerin geleneksel işlevleri olan "araştırma" ve "öğretim" işlevlerine 1950'lerden sonra "toplum hizmetleri" işlevi de eklenmiştir. Öte yandan, üniversiteler için dönüm noktası olan Bologna Süreci'nde, yaşam boyu öğrenmeyi hayata geçirmek için, yüksek öğretimin önemli katkısı olduğunun altı çizilmektedir. 32 ülkenin eğitim bakanları tarafından imzalanan Prag Bildirisi'nde de (2001) yaşam boyu öğrenme, üniversitelerin üç temel konusu arasında sıralanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliklerinin geliştirilmesi ve korunması için gerekli olan sürekli eğitim, meslek kuruluşları tarafından bizzat yapılabileceği gibi üniversiteler tarafından da sağlanabilmektedir. Bu eğitimler teknik bilgilerin ve teknik olmayan mesleki becerilerin geliştirilmesini içermektedir.

Teknik beceri; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, işletme yönetimi, danışmanlık hizmetleri, bilişim teknolojisi, sosyal sorumluluk ve çevrenin korunması, iş idaresi, vergi, mesleki etik gibi konuları kapsarken, teknik olmayan mesleki beceriler, iletişim kurma becerisi, liderlik, uluslararası görevlerde farklı kültürlerle hâkim olma vb. konuları içermektedir. TÜRMOB Sürekli Mesleki

Eğitim Yönergesi'ne göre üniversitelerin düzenlemiş oldukları bilimsel etkinlikler de meslek mensupları açısından sürekli eğitim kapsamında değerlendirilmektedir.

Özel Sektör Tarafından Yapılan Sürekli Eğitim

Muhasebe alanında sürekli eğitime yönelik olarak son zamanlarda özel sektör kuruluşları tarafından yoğun eğitim programları düzenlendiği gözlenmektedir. Kurumsallaşmış bir yapı içindeki muhasebe ile ilgili şirketlerin sürekli eğitime önem verdikleri ve düzenli olarak bu konuda eğitim programları düzenledikleri görülmektedir. Diğer yandan çok sayıda özel sektör kuruluşu finansal muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi, denetim gibi mesleki teknik alanlar yanında mesleki ve kişisel gelişim açısından önemli, iletişim becerileri, müşteri ilişkileri gibi birçok alanda eğitim programları düzenlemektedirler. Bunun yanında birçok eğitim kurumu mesleki olarak ilgililerinin yararlanabileceği çalışmaları web sitelerine koyarak internet yoluyla erişime sunmaktadırlar.

Türkiye'de Meslek Mensuplarından Beklenen Yeterlilikler

Türkiye'de meslek mensuplarından beklenen yeterlilikler, çeşitli sınav ve değerlendirmeler yoluyla test edilmektedir. Bu sınav ve değerlendirmeler aynı zamanda mesleki eğitimin yaygınlaştırılmasına da olanak vermektedir. Denetçiler, kendilerine yüklenen sorumluluğu yerine getirebilmek için gerekli olan bilgiye sahip olmalıdırlar. Bu bilgiler de sürekli eğitimlere tabii tutulmaları ve de bu eğitimler sonucunda sertifika almaya hak kazanmaları yoluyla elde edilebilir. Mesleki ve teknik bilgi ve beceriye sahip denetçiler tarafından verilen bağımsız denetim hizmetinin kalitesi de bu durumdan olumlu yönde etkilenecektir.

Meslek mensuplarından kendilerinden beklenen yeterliliklere sahip olup olmadıklarının göstergesi olarak aşağıdaki sınavlar uygulanmaktadır :

1. Staja Giriş Sınavları
2. Serbest Muhasebecilik Staj Ara Dönem ve Bitirme Değerlendirmeleri
3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı
4. Özel Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı
5. KGK Bağımsız Denetçilik Sınavı
6. Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Dört Büyüklerin Eğitim Yaklaşımı

Dört Büyükler olarak anılan uluslararası denetim firmalarının benzer bir eğitim yaklaşımı bulunmaktadır. Bu firmalarda ortakların ve profesyonel çalışanların teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasına, mesleki etik ilkelere uyuma, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesine ve mesleki gelişime yönelik sürekli eğitim programları uygulanmaktadır. Teknik alandaki eğitimler genellikle aşağıdaki ana başlıkları içermektedir:

- Mevzuat, denetim teknikleri ve etik kurallar,
- Uluslararası veya ulusal muhasebe ve denetim standartlarında değişiklikler meydana geldiği zaman düzenledikleri eğitimler ile yeni başlayan çalışanlara verdikleri; bağımsızlık kuralları, sorumlu denetçi ve kıdemli denetçilere yönelik sektöre özgü iç ve dış teknik eğitimleri ile yurtdışı eğitimler
- Bunların haricinde yasal düzenlemeler paralelinde, mevcut yasal mevzuat, Uluslararası ve Türk Denetim Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye

Muhasebe Stadartları, iç kontrol, risk yönetimi, bilgi teknolojileri, kurumsal yönetim, muhasebe uygulamalarındaki güncellemeler.

Teknik konuların yanı sıra yönetsel yetkinlik ve süreçlere ilişkin iş geliştirme eğitimleri de Dört Büyükler tarafından sağlanan eğitimlerin kapsamında yer almaktadır. Bu eğitim programları ile çalışanların yönetsel ve mesleğin icrasına yönelik becerilerinin geliştirilmesi hedeflenmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ S. Şengel (2010): "Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), 47, s.81-94.

KPMG Görüşü

Muhasebe ve denetim mesleği yasal bir yapıya kavuştuktan sonraki yıllar içinde önemli mesafeler kat etmiş ve kabul gören bir meslek olarak saygın bir yapıya kavuşmuştur. Diğer yandan mesleğin gerekli bilinç ve sorumluluğa sahip kişilerce icra edilebilmesi için giriş belirli kurallara bağlanmıştır. Mesleğe kazandırılan nitelikli elemanların bilgi ve becerilerinin ekonomik hayattaki değişime paralel olarak geliştirilmesi gerekmektedir.

Araştırmalar, meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini geliştirebilmeleri için sürekli eğitim programlarına katılmalarının, mesleki açıdan hayati öneme sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda meslek odaları, TESMER gibi meslek kuruluşları meslek elemanlarına yönelik sürekli mesleki eğitim düzenlemekte ve meslek elemanlarının güncel bilgiye erişimini sağlamakta ve bunu kolaylaştırıcı uygulamalar yapmaktadırlar. Bu konuda önemli mesafeler alınmış olduğu da gözlenmektedir. Özellikle sürekli eğitim olanaklarına erişimi kolaylaştırmak için teknolojiden yararlanıldığı gözlenmektedir. Ancak meslek mensubu olmaya hak kazanıldıktan sonra TESMER tarafından zorunlu eğitimlerin periyodik olarak verilmediği gözlemlenmektedir. Meslek mensuplarının değişen mevzuata ve ekonomik çevreye uyumunda yardımcı olması adına periyodik zorunlu eğitimlerin düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu eğitim programlarının tüm meslek mensuplarının ulaşabilecekleri şekilde verilebilmesi için elektronik ortamda düzenlenmesi daha isabetli olacaktır. Ayrıca özel sektör kuruluşlarının da sürekli eğitim anlamında değerlendirilebilecek eğitim çalışmalarına yer verdikleri görülmektedir. Bu adımlar, mesleğin gelişimi açısından önemlidir. Denetim mesleğini icra eden kişilerin bilgi ve becerilerini korumak ve geliştirmek amacıyla eğitim etkinliklerine katılımlarının izlenmesi ve değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

Çalışanların işe başladığı günden itibaren kapsamlı bir eğitime tabi tutan KPMG, kariyer gelişimini desteklemek için Küresel Performans İnsan ve Kültür Grubu'nu (The Global Performance, People and Culture Group) oluşturmuştur. Grubun misyonu, KPMG'nin en çok çalışılmak istenen şirket olması amacını desteklemektir. Grup, dünyada birçok KPMG üyesi tarafından kabul edilen davranış kapasitesi çerçevesi oluşturmuştur. Bu çerçeve, koçluk ve kılavuzluk gibi alanlardaki gelişim açılımlarını birleştirerek, çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesine, performanslarının en üst düzeye çıkarılmasına ve kendi potansiyellerinin tamamına ulaşmalarına destek olmaktadır.

KPMG Türkiye'de eğitim alanında da teknolojiden etkin şekilde yararlanılmaktadır. Bir kısım eğitimlerin elektronik ortamda verilmesi sayesinde çalışanlar bu eğitimleri kişisel zaman planlarına uygun bir şekilde tamamlayabilmektedir. Böylece bütün çalışanları belirli bir zaman diliminde bir araya getirmenin zorlukları aşılmakta ve eğitimlere katılım oranı ciddi şekilde artırılmaktadır. Çalışanların eğitim zorunluluklarını yerine getirmiş sayılabilmeleri için eğitim programı sonundaki testlerde hedeflenen başarı seviyesine ulaşmaları gerekmektedir. Sınıf eğitimlerine katılımlar ise KPMG Eğitim Birimi tarafından takip edilmektedir. Çalışanların kendilerine tanımlanan eğitimlere katılımları zorunlu olup katılım durumu performans değerlendirmesinde dikkate alınan kriterler arasında yer almaktadır.

Kaliteli Bir Denetim Faaliyeti İçin Denetim Komitelerinin Genişleyen Rolü



Şirin Soysal
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Denetim hizmetini sağlayanların yanı sıra hizmetten faydalananların da denetimin sağladığı katma değeri belirleyen unsurlar arasında önemli bir yeri vardır. Denetimin değerinin paydaşlar tarafından nasıl algılandığı bu rolün ilk bölümünü, paydaşların denetim hizmetinin kalitesine katkısı ise ikinci bölümünü oluşturmaktadır. Denetim komitelerinin etkin bir şekilde işleyerek denetim faaliyetinin kalitesini artırması denetimin değerini de doğrudan etkileyecektir. Bu makalede denetim komitelerinin yapısı, işleyişi, farklı alanlardaki görev ve sorumlulukları incelenerek denetimin değerine sağladıkları katkıyı artırmaya yönelik öneriler sunulmaktadır.

Dünya genelinde yaşanan bazı şirket yolsuzlukları ve hileli finansal raporlama uygulamaları, dikkatleri bağımsız denetimin etkin olarak yapılmadığı durumlara çekmiştir. Denetim komiteleri bunun sonucunda finansal raporlama, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin sağlıklı işleyişi ve kontrolünü temin etmek amacıyla önerilen bir kurumsal yönetim mekanizması olarak ortaya çıkmıştır. Denetim komitesi, işletmede iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi yoksa bu yapının kurulmasını teşvik etmek ve bunların sağlıklı bir şekilde işlenmesini temin etmekle görevli olup şirket yönetimi, yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçiler arasında köprü rolü üstlenir. Denetim komitesinin diğer bir işlevi de bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek ve bağımsız denetimin etkinliğini artırmaktır. Ayrıca işletmenin karşılaşılabileceği riskler konusunda da uyarıda bulunma işlevini üstlenir.

Denetim komitesinin bu işlevleri, finansal tabloların tam ve doğru bir şekilde hazırlanmasından ve kamuoyuna sunulmasından sorumlu olan yönetim kuruluna

sorumluluklarının daha etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi yönünden güvence sağlamaktadır. İç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliği ve katma değeri ile muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol düzeninin etkin işleyişini gözetmek, bu güvencenin ana unsurları olarak değerlendirilebilir.

Denetim Komitelerinin Sarbanes Oxley İle Değişen Rolü

Bu yüzyılın başında ABD’de Enron, Xerox, Worldcom gibi belli başlı büyük şirketlerde meydana gelen denetim usulsüzlükleri bağımsız denetime olan güveni büyük ölçüde sarsmıştır. Yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin şeffaflaşması amacıyla ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu’yla şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları ve şeffaflıklarını en üst düzeye çıkarmaları amaçlanmıştır. Bu kapsamda getirilen yeniliklerden biri de denetim komitelerinin rolünün artırılması olmuştur. Denetim komitelerine bağımsız denetim sürecinin gözetimiyle ilgili açıkça tanımlanmış sorumluluk ve yetkiler getiren Sarbanes Oxley Kanunu’ndan önce bağımsız denetim sürecini ağırlıklı olarak şirket yönetimi takip ediyordu. Denetim komitelerinin bağımsız denetçilerle ilişkisi ise minimum düzeydeydi.

Sarbanes Oxley Kanunu kapsamında denetim komitesinin sorumlulukları, bağımsız denetim firmasının görevlendirilmesi, gözetimi, görevinin kapsamının ve yaptığı işlerin ücretlerinin belirlenmesini içerir. Bu durum denetçi ile müşteri arasındaki ilişkiyi temelden değiştirmiştir. Bağımsız denetçilerin raporlarını doğrudan şirket yönetimine değil denetim komitesine vermesi ve şirketin bütün önemli muhasebe politika ve uygulamalarını komiteye raporlaması da denetçilerin pozisyonlarını güçlendirmiştir.¹

Denetim Komitelerinin Etkinliğiyle İlgili Araştırmalar

Denetim komitesinin etkinliği şirketin iç kontrol fonksiyonunu güçlendirerek bağımsız denetime sürecine yardımcı olur.² Bu yaklaşıma uygun olarak denetim komiteleri ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki üzerine denetçinin gelecekteki rolünü ve denetçilerin denetim süreci paydaşlarıyla ilişkilerini etkileyebilecek nitelikte araştırmalar yapılmıştır. Örneğin Lee ve Mande bağımsız denetçiye ödenen ücretler ile denetim komitelerinin etkinliği arasındaki ilişkiyi ele alan araştırmalarında denetim ücretleri ve denetimin kapsamı ile komite etkinliği arasında pozitif ilişki bulunduğunu belirlemişlerdir.³ Bununla birlikte denetim komitesinin etkinliği ile denetim dışı hizmetler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığı saptanmıştır. Bunun sonucunda denetimin etkinliğinin artırılabilmesi için bağımsız denetçi tarafından sağlanan denetim dışı hizmetlerin azaltılmasını önermektedirler. Bağımsız denetim ücretleri, yönetim kurulu ve denetim komitesinin özellikleri arasındaki ilişkiyi inceleyen başka bir araştırmada bağımsız denetim ücreti, yönetim kurulunun bağımsızlığı, denetim komitesinin uzmanlığı ve denetim komitesi toplantılarının sıklığı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu belirlenmiştir.⁴

“Denetim komitesi organizasyonda her zaman hissedilen davranışsal etkilere sahip olan bir caydırıcılık unsuru olarak kullanılabilir ve çatışma yönetiminde objektif çözümler getiren bir dost ve hakem niteliğinde faaliyet gösterebilir.”

Turley ve Zaman tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada ise bağımsız denetçiler, iç denetim fonksiyonları ve finansal raporlama yapan bireyler ile ilişkileri temel alarak denetim komitesinin çalışmasını ve etkinliğini belirleyen süreç ve durumlar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda denetim komitesinin formel yapı ve süreçler dışında yönetim faaliyetleri üzerinde daha etkili olduğu görülmüştür. Denetim komitesinin organizasyon içinde her zaman hissedilen davranışsal etkilere sahip olan bir caydırıcılık unsuru olarak kullanılabileceği ve çatışma yönetiminde objektif çözümler getiren bir dost ve hakem niteliğinde olduğu belirlenmiştir. Aynı zamanda denetim komitesinin organizasyonel politikaların oluşturulmasında, iletişim süreçlerinin etkinliğinde ve mali olayların yorumlanmasında yararlı olduğu kabul edilmektedir.⁵

Türkiye’de Denetim Komitelerinin Gelişimiyle İlgili Kilometre Taşları

Amerikan sermaye piyasalarındaki tarihi oldukça eskilere dayanan denetim komiteleri, Türk mevzuatına kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşması ile birlikte girmiştir. Türkiye’de yasal bir zorunluluk hâlini alması ise ilk olarak 2005 yılında yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu kapsamında olmuştur.

Denetim Komitesinin Yapısı ve Bileşimi

Komite uygulaması, kurumsal yönetim düzenlemelerinde yönetim kurulunun etkinliğini artırmak amacıyla öngörülmüştür. Bu etkinlik artışının iki temel dayanağı bulunmaktadır: Öncelikle denetim, risk yönetimi, ödüllendirme, aday belirleme gibi şirket için kritik önem arz eden yönetim kurulu sorumluluklarından sadece biriyle ilgilenmek üzere bir komite oluşturulması yoluyla bu alandaki çalışmaların daha

fazla özen gösterilerek takip edileceği beklenmektedir. İkinci olarak da komitelerin şirket yönetiminin etkisi ve talimatı altında olmayan kişilerden yani yönetim kurulunun bağımsız üyelerinden oluşturulması yoluyla yatırımcı ve paydaşların şirketin bu alanlarda aldığı kararlara ve yaptığı açıklamalara güveninin artırılması öngörülmüştür. Denetim komitesi bu açıdan özel bir öneme sahip olup hisseleri borsada işlem gören şirketlerin oluşturmakla yükümlü olduğu ilk komite olarak 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile Türk sermaye piyasası mevzuatına girmiştir. Ayrıca 2011 yılında yürürlüğe giren SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de kurumsal yönetim komitesi, aday gösterme komitesi, riskin erken saptanması komitesi ve ücret komitesinin sadece başkanlarının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmesi öngörülmüşken, denetim komitesinin üyelerinin tamamının yönetim kurulunun bağımsız üyeleri arasından seçilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu durum diğer komitelerden farklı olarak denetim komitesi oluşturma amaçları arasında özellikle yatırımcı ve diğer paydaşlara güven verme işlevinin ön plana çıktığını göstermektedir.

Uluslararası uygulamalarda, denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulunun bağımsız üyelerinden oluşmasının ötesinde üye seçiminin de bağımsız üyelerden oluşan bir aday belirleme komitesi tarafından bu mümkün değil ise yönetim kurulunun bağımsız üyeleri tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Böylece denetim

2005	5411 sayılı Bankacılık Kanunu	Yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulması yasal bir zorunluluk hâline gelmiştir.
2006	SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)	Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların denetim komitesi oluşturmaları zorunlu hâle gelmiştir. Komitenin sorumlulukları, ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirileceği belirtilmiştir.
2011	SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56)	Denetim komitesi, üyelerinin tamamının yönetim kurulunun bağımsız üyeleri arasından seçilmesi zorunlu kılınmıştır.
2013	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)	Denetim komitesinin, denetim komitesi bulunmaması hâlinde ise yönetim kurulu üyeleri arasından en az bir üyenin, finansal raporlamadan sorumlu olarak belirlenmesi ve kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal raporlara, finansal tablo ve faaliyet raporları ile birlikte; finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyeleri ile işletme genel müdürü veya finansal raporlamadan sorumlu yöneticinin beyanlarının eklenmesi kuralı getirilmiştir.
2014	SPK Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)	Denetimden sorumlu komite üyelerinden en az birinin denetim/muhasebe ve finans konusunda 5 yıllık tecrübeye sahip olması, komitenin faaliyetleri ve toplantı sonuçları hakkında yıllık faaliyet raporunda açıklama yapılması kuralı getirilmiştir.

Türkiye’de Denetim Komiteleriyle İlgili Düzenlemeler

komitesi tarafından gerçekleştirilen yönetim kurulunun kritik sorumluluklarının tamamen icradan sorumlu yöneticilerden ayrı olarak ele alınması sağlanmaktadır.

“Denetim komitesi üyeleri şirket faaliyetlerindeki karmaşık işlemler, zorlu iş süreçleri ve riskli alanlarla ilgili olarak şirket yönetiminden yeterli düzeyde bilgi edinmelidir.”

Yönetim kurulunun bileşimi açısından önem arz eden diğer bir konu da üyelerin görevin gerektirdiği yetkinlik ve deneyime sahip olmasıdır. Komitenin sorumlulukları göz önünde bulundurulduğunda öne çıkan yetkinliğin mali konularda bilgi olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda SPK Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) uyarınca denetim komitesi üyelerinden en az birinin denetim/muhasebe ve finans konusunda 5 yıllık tecrübeye sahip olması şartı aranmaktadır. Ayrıca denetim komitesi üyelerinin geniş bir sektör tecrübesine sahip olmasalar da sektörün dinamikleri ve şirketin iş modeli hakkında bunların mali tablolara ne şekilde yansıdığını anlayacak düzeyde bir birikime sahip olması gerekir. Komite üyeleri şirket faaliyetlerindeki karmaşık işlemler, zorlu iş süreçleri ve riskli alanlarla ilgili olarak şirket yönetiminden yeterli düzeyde bilgi edinmelidir. Mevcut düzenlemelerdeki standartlar, sektörel gelişmeler ve şirket faaliyetlerindeki değişiklikler konularında güncel bilgilere sahip olmalarını sağlamak amacıyla komite üyelerine için sürekli eğitim imkânı sağlanmalıdır.

Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları

Hisseleri borsada işlem gören şirketlerde denetim komitesinin rol ve sorumlulukları, SPK'nın birden fazla düzenlemesiyle

tanımlanmıştır. 2006 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2013 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) ve 2014 yılında yürürlüğe giren Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) komitenin rol ve sorumluluklarını tarif eden hükümler içermektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e Göre Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Denetim komitesinin rol ve sorumlulukları, Kurumsal Yönetim Tebliği'nde de Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'deki şekliyle tanımlanmaktadır. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ise bu rol ve sorumluluklara ek olarak, denetim komitesi üyelerinin finansal raporlamadan sorumlu olarak belirlenmesi ve kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal raporlar, finansal tablo ve faaliyet raporlarına; işletme genel müdürü veya finansal raporlamadan sorumlu yöneticiyle birlikte denetim komitesinin beyanlarının eklenmesi kuralını getirmiştir.

Denetim Komitesinin Finansal Raporlama Alanındaki Rol ve Sorumlulukları

Finansal tabloların ve ilgili dipnotların doğruluğunun denetlenmesi denetim komitesinin en temel ve önemli sorumluluklarından birisidir. Denetim komitesi üyelerinin bu verileri incelerken finansal tabloların anlaşılmasında sorun yaşamamaları için şirketin karşı karşıya kaldığı ekonomik koşullar ve iş stratejileri konularında da bilgi sahibi olması gerekir. KPMG Denetim Komitesi Enstitüsü tarafından yayımlanan Denetim Komitelerinin Rolü başlıklı raporda

Ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimi

Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetimi

Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetimi

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetlerin belirlenerek yönetim kurulunun onayına sunulması

Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterlerin belirlenmesi

Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmenin ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşleri alınarak yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmesi

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e Göre Denetim Komitesinin Sorumlulukları

denetim komitesinin bağımsız denetime ilişkin rol ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır⁶ :

- Bağımsız denetçilerle risk değerlendirmeleri, denetim planları ve denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi ve önemli risklerin değerlendirilmesi
- Bağımsız denetçilerin sonuçları denetim komitesine bildirmesini sağlayarak çıkar çatışmalarının kontrol altına alınması
- Dış denetçilerin seçimi, performansı ve bağımsızlığının denetlenmesi
- Yönetim ile dış denetçiler arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesi
- Dış denetçiler tarafından tercih edilen muhasebe uygulamalarının etkisinin dikkate alınması

- Daha yoğun ve kapsamlı denetim ihtiyacına işaret edebilecek tehlike sinyallerinin farkına varılması

Denetim komitelerinin temel işlevi bir şirketin finansal raporlama faaliyetlerinin doğruluğunun gözetilmesi ve şirketin finansal verileri ile iç ve dış denetim süreçlerine ilişkin risk ve kontrollerin yönetilmesidir. Denetim komitesinin yaptığı inceleme ve öneriler, şirketlerin güçlü bir etik ortama kavuşmasını sağlarken aynı zamanda finansal ve operasyonel bilgi ile raporların bütünlüğü ve doğruluğunu temin eder. Denetim komitesinin finansal tabloların hazırlanmasında uygulanan önemli muhasebe politikalarını tespit etmesi ve bu politikaların doğru belirlenip belirlenmediğini tespit etmesi gerekir.

Mevcut politikaların fazla muhafazakar ya da fazla agresif olup olmadığı denetim komitesi tarafından sorgulanmalıdır. Alternatif muhasebe politikalarının daha uygun olup olmayacağı değerlendirilmelidir.

Şirketler, kendi istekleri veya kendi istekleri haricinde muhasebe standartlarındaki değişiklikler nedeniyle muhasebe politikalarını değiştirebilir. Böyle bir durumda denetim komitesi durumdan haberdar olmalıdır. Muhasebe tahminlerinde de değişiklikler olabilmektedir. Denetim komiteleri şirket yönetiminin bu tahminleri geliştirme süreçlerini sorgulamalıdır. Birçok ülkede halka açık şirketler, riskler ve bu risklerin muhtemel sonuçları için ek açıklamalar sunmak zorundadır. Raporlamanın şekli ne olursa olsun denetim komiteleri finansal raporlar yayımlanmadan önce bu durumu değerlendirmeli ve değerlendirmelerin finansal durumla uyumlu olup olmadığını sorgulamalıdır. Rapor açıklamalarındaki bilgilerin doğruluğunu değerlendirmek komitenin görevlerinden biridir.

Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Sürecinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü

Muhasebe denetiminin etkinliği, denetçinin denetlediği şirket hakkında doğru bilgi sunarak denetlenen firmalarla ilgili finansal tablo kullanıcılarının rasyonel karar verebilmelerine imkân verilmesini ifade eder. Sarbanes Oxley ile özellikle denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak kapsamlı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC'e verilmiştir.⁷ Bağımsız denetçilerin yapacakları bütün denetimler ve denetim dışı hizmetler konusunda denetim komitesinden onay alınması zorunluluğu getirilmiştir. Denetim komitesinin değişen

rolüyle bağımsız denetim sürecinin etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir. Denetim komitesinin bu süreçte bağımsız denetçiyle etkin bir ilişki kurabilmesi devamlılık ve profesyonellik gerektirir.⁸ Bunun için denetim komitesinin iyi hazırlanmış bir Çalışma Esasları doğrultusunda faaliyet göstermesi ve tarafların birbirinin işlerini belli ölçüde bilmesi gerekir.

Bazı paydaşlar denetim komitesini denetçinin gözetimi, atanması ve ücretlerinden sorumlu tutulmasının bağımsız denetim sürecinin etkinliğine önemli bir katkı sağladığı görüşündedir. Sarbanes Oxley bu yolla denetçi - müşteri ilişkisini temelden değiştirmiştir.⁹ Denetim komitesi muhasebe ve denetim konuları hakkındaki şikâyetler ve çalışanların bu şikâyetleri gizli sunabilmeleri için prosedürler oluşturur. Böylece denetim komitesi denetçi ile arasındaki iş ilişkisini geliştirerek artan sorumluluklarını daha etkin bir şekilde yerine getirebilir.¹⁰ SPK Bağımsız Denetim Tebliği'nde denetim komitesinin bağımsız denetim sürecindeki rolü şu şekilde belirtilmiştir:

"Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve bu kuruluştan alınacak hizmetler komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. Bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir. Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında

gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetim komitesine yazılı olarak bildirir. Ortaklığın bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetim komitesi tarafından belirlenir.”

Denetim komitelerinin etkinliğinin artması için komitenin mevzuatta belirtilen rolün ötesinde paydaşların ve genel olarak toplumun beklentilerine göre rollerini proaktif olarak yeniden tanımlamaları gerekir.

Denetim Komitesinin Risk Yönetimi Alanındaki Rol ve Sorumlulukları

Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), halka açık şirketlerde risklerin erken teşhisi konusunda ayrı bir komite kurulmasını zorunlu tutarken, bağımsız denetçinin gerekli görmesi hâlinde halka açık olmayan şirketlerde de bu komitenin kurulması mümkündür. Şirketler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli risklere maruz kalmaktadır. Tüm bu riskleri yönetmek denetim komitelerinin doğrudan görevi olmasa da özellikle finansal raporlama, mevzuata uyum, suiistimal, bilgi sistemleri ve gizlilik konularındaki önemli risklerin değerlendirilme sürecinin gözetimi denetim komitelerinin alanına girmektedir.

Şirketler yasalara uygun olarak risk yönetim süreçlerini ve iç kontrol sistemlerini oluşturmalı, şirket yönetim organları süreçleri gözetmeli ve denetlemelidir. Bu amaçla çeşitli muhasebe enstitü ve derneklerinin sponsorluğunda kurulan Treadway Komisyonu, iç kontrol sisteminin

kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görmüş standartları belirleyen bir model olan COSO modelini oluşturmuştur. Bu model ile birlikte kullanılan diğer bir referans niteliğinde kaynak da Uluslararası Standartlar Örgütü ISO tarafından yayımlanan Risk Yönetim Kılavuzu’dur.

Denetim Komitesinin İç Kontrol Alanındaki Rol ve Sorumlulukları

Sarbanes Oxley Kanunu’yla denetim komitesinin artan rol ve sorumlulukları iç kontrol alanındaki çalışmaları da kapsamaktadır. İş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak amacıyla 1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Treadway Komisyonu kurulmuştur. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA, Amerikan Muhasebe Birliği AAA, İç Denetim Enstitüsü IIA, Uluslararası Finans Yöneticileri FEI ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü IMA’dan oluşan Treadway Komisyonu sponsorları kısaca COSO adı verilen bir komite oluşturarak iç kontrol, etik uygulamalar ve kurumsal yönetim konularında finansal raporlamaların kalitesinin geliştirilmesi için çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda 1992 yılında iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan İç Kontrol: Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control: Integrated Framework) başlıklı rapor yayımlanmıştır. İç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanmasına ilişkin farklı ülkelerde farklı kaynaklar bulunmasına rağmen, COSO tarafından yayımlanan entegre iç kontrol çerçevesi en çok rağbet gören kaynak olmuştur. Bu çerçeveye iç kontrollerin, şirketlerin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mevcut yasa ve mevzuata uyumu, finansal bilginin güvenilirliği konularında makul güvence vermesi hedeflenmektedir. Entegre

kontrol çerçevesi, şirketlerin tüm süreçleri ve iş birimlerine yaygınlaştırılan bir iç kontrol sistemi kurulması için en çok tercih edilen modeldir.

Sarbanes Oxley Kanunu, halka açık şirketlerin finansal raporlama süreçlerinde yer alan iç kontrollerin etkinliği ile ilgili raporlama yapmalarını gerekli kılmaktadır. Buna göre şirketler ilgili kontrolleri belgelemeli, test etmeli ve değerlendirme sürecinden geçirerek bir rapor hazırlamalıdır. Bu rapor aşağıda sıralanan unsurları içermelidir:

- Şirket yönetimi, finansal raporlama süreçlerinde yer alan iç kontrollerin etkinliğinden sorumludur.
- İç kontrollerin değerlendirilmesi konusunda yönetimin kullandığı model hakkında bilgi verilmelidir.
- İç kontrollerin etkinliği ile ilgili yönetimin kanaatine yer verilmelidir.
- İç kontrol sisteminde yer alan zayıflıklar ve eksikliklerle ilgili bilgilere yer verilmelidir.

Türkiye'deki uygulamaya baktığımızda da SPK Kurumsal Yönetim Tebliği'nde yönetim kurulunun yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirmesi ve iç denetim sisteminin işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi vermesi düzenlendiği görülmektedir. Buna karşın bu bilgilendirmenin kapsamına ilişkin olarak Amerika'daki düzenleme gibi bir yönlendirme bulunmamaktadır.

Sarbanes Oxley Kanunu kapsamında denetim komitelerinin değerlendirmesi gereken ve iç kontrollerin etkinliğinin önemli olduğu kritik süreçler aşağıda sıralanmaktadır:

• **Yönetimin yetki aşımı - kontrollerin göz ardı edilmesi:** Denetim komitesi, şirket yönetiminin tasarlanmış olan iç kontrolleri göz ardı edip etmediğini veya şirket yönetiminin iç kontrolleri ne şekilde aşabileceğini sürekli olarak değerlendirmelidir.

• **Dış hizmet sağlayıcılar:** Muhasebe, bilgi teknolojileri, iç kontrol - iç denetim gibi kilit süreçlerin tamamını veya bir bölümünü dışarıdan sağlayan firmaların denetim komiteleri, şirket yönetiminin bu fonksiyonları dönemsel olarak gözden geçirdiğinden ve denetlediğinden emin olmalıdır.

• **Bilgi teknolojileri:** Denetim komiteleri, kendi üyelerinin de gittikçe karmaşılaşan bilgi sistemleri süreçleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmalarını sağlamalı veya bu konuda dışarıdan danışmanlık almalıdır. Denetim komiteleri, müşteri bilgileri, gizlilik, güvenlik, erişim gibi konularda sorgulamalar yapmalı, yeni teknoloji ve gelişmeleri takip etmelidir.

• **Şirket birleşmeleri ve satın almaları:** Denetim komiteleri satın alınması hedeflenen şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği konusunda değerlendirmeler talep etmelidir. Detaylı şirket incelemesi (due diligence) işlemlerinde iç kontrol sistemlerine ilişkin özel raporlar istenmelidir.

• **Yeniden yapılanma süreçlerinin etkileri:** Personel sayısının azaltılması, iş modelinde önemli değişiklikler, konsolidasyonlar, varlık satışları ve bilgi sistemlerinde önemli değişiklikler iç kontrol sistemlerini etkilemektedir. Denetim komiteleri bu tip değişikliklerin iç kontroller üzerindeki etkilerini değerlendirmeli ve şirket yönetimlerini bilgilendirmelidir.

Denetim Komitesinin İç Denetim Alanındaki Rol ve Sorumlulukları

Denetim komitelerinin en önemli işlevlerinden biri de iç denetimi izlemek ve desteklemektir. İç denetimin sağladığı güvence ve danışmanlık hizmetleri, yönetimin gözetimi açısından kritik öneme sahiptir. Denetim komiteleri bu nedenle, iç denetimin tarafsız güvence verdiğinden ve kurum için doğru ve güvenilir bilgiler getirdiğinden emin olmalıdır. TTK'nın 375'inci maddesinde yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulmasına yer verilmektedir. Kanunun gerekçesinde şirket hangi büyüklükte olursa olsun, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim olduğu, bir anonim şirketin denetiminin sadece -aynı anda çok sayıda müşteriyle ilgilenen- bağımsız denetim kuruluşuna bırakılamayacağı vurgulanmaktadır. TTK'nın iç denetim ile ilgili madde ve bu maddelerin gerekçeleri, iç denetimin bir gereklilik olarak ortaya çıktığının yasa koyucu tarafından da tanındığını göstermektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir biçimde uygulandığı uluslararası uygulamalarda da iç denetim, şirketlerin kurumsal yönetim düzeninin önemli kaynaklarından biri olduğu görülmektedir.

İç denetim biriminin yönetim ve denetim komitesi ile etkileşim ve iletişimi iç denetim fonksiyonu ile ilgili algıyı doğrudan ve güçlü bir biçimde etkilemektedir. İç denetim biriminin çalışmalarını, bulgularını, şirketin strateji ve hedefleri ile ilişkilendirmesi yarattığı katma değere ilişkin algıyı olumlu yönde etkileyecektir. İç denetimin raporlama yapısı, iç denetimin hedeflerine ulaşması, tarafsızlığını ve bağımsızlığını

sağlayabilmesi açısından önem taşır. Mevcut raporlama düzeni dikkate alındığında ülkemizde iç denetim sürecinin daha çok icra fonksiyonu olan yöneticilere raporlama yaptığı görülmektedir. Global ölçekte yapılan çalışmaya göre iç denetim fonksiyon liderlerinin sadece %47'sinin denetim komitesine raporladığını belirtmektedir. Şirket yönetimine yapılan raporlama iç denetçilerin tarafsızlıklarını kaybetmeleri ve bazı bulguları gündeme getirmemek konusunda baskı görmeleri gibi olumsuzlukları beraberinde getirebileceği için iç denetimin bağımsızlığı açısından sakıncalıdır.

"Denetim komiteleri, mutlaka iç denetim yöneticisiyle her denetim komitesi toplantısında birebir özel görüşmeler yapmalıdır. Bu özel görüşmeler iç denetim sürecinin bağımsızlığına doğrudan katkı sağlar."

Denetim komiteleri, mutlaka iç denetim yöneticisiyle her denetim komitesi toplantısında birebir özel görüşmeler yapmalıdır. Bu özel görüşmeler iç denetim sürecinin bağımsızlığına doğrudan katkı sağlar. Denetim komitesi ancak etkin bir iç denetim faaliyeti varsa iç denetim sürecine ve bulgularına güvenilebilir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin etkinliği sürekli olarak değerlendirilmelidir. Böylece denetim komitesinin iç denetim faaliyetlerinin kalite güvence ve değerlendirme sonuçlarından haberdar olması sağlanır. Gelişmiş ülkelerde birçok denetim birimi ayrıca dışardan bağımsız bir denetim firmasından da uluslararası iç denetim standartlarına uyumla ilgili kalite güvence denetimi yaptırmaktadır.

İç denetim sürecinin önemli gelişim alanlarının nasıl tespit edildiği ve bunlarla ilgili olarak nasıl hareket edileceğinin de denetim komiteleri tarafından değerlendirilmesi gerekir. İç denetim biriminin katma değerinin artırılması için denetim komitelerine büyük görev düşmektedir. Denetim komiteleri iç denetim birimlerinin danışmanlık projelerinde yer almasını sağlamalı ve proaktif bir yaklaşım sergileyebilmeleri için gerekli ortamı yaratmalıdır. Böylelikle iç denetçilerin organizasyon için çözüm odaklı ve stratejik bir rolünün olması sağlanabilir.

Denetim Komitesinin Bağımsız Denetçilerle İlgili Rol ve Sorumlulukları

Denetim komitesinin en önemli sorumluluklarından biri de bağımsız denetim firmasının seçimi konusunda yönetim kuruluna öneride bulunmaktır. Uluslararası uygulamalarda bağımsız denetim firmaları denetim yılının başında denetim komitesi ile bir araya gelerek performans kriterlerini belirlemekte ve kendilerinden beklenenleri tespit etmektedir. Ülkemizde de SPK düzenlemelerine uyarınca denetim komiteleri yönetim kuruluna bağımsız denetçi seçimi konusunda öneride bulunmaktadır. SPK tarafından yapılan düzenlemelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda; bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir. Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetim komitesi tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.

Türk Ticaret Kanunu Madde 399 uyarınca denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

Denetim komiteleri bağımsız denetçileri seçmeden veya değiştirmeden önce denetçiye değerlendirmelidir. Bu değerlendirmede yönetim kurulu ve iç denetim biriminin de görüşlerini almakta yarar vardır. Birden fazla şirkette denetim komitelerinde görev aldıkları için birçok bağımsız denetçiyle ilişkisi olan denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçileri karşılaştırıp performanslarını değerlendirebilmek açısından avantajlı bir konumdadır. Bu değerlendirmenin daha sağlıklı yapılabilmesi için denetim komitesinin senenin başında bağımsız denetçi ile performans beklentileri konusunda bir görüşme gerçekleştirmesi ve daha sonra bu beklentilerin ne kadar gerçekleştiğini incelemesi yararlı olacaktır.

Rotasyon zorunluluğundan kaynaklanan durumların yanı sıra dış denetçinin performansı ve güvenilirliği konusunda sorun yaşanması veya şirketin yeni faaliyet alanlara girmesi ve işlemlerin daha karmaşık hâle gelmeye başlaması sonucunda mevcut dış denetçinin yetersiz kalacağının düşünülmesi, bağımsız denetim firmasını değiştirme nedenleri arasında ön plana çıkmaktadır.

Denetim komitesi bağımsız denetim firması tarafından önerilen denetim kapsamını değerlendirmeli, gerekli gördüğü durumlarda ilave denetim çalışması talep etmelidir.

Ayrıca denetim planlarının geçmiş yıllardan farkları incelenmeli ve önemli değişiklikler sorgulanmalıdır. Bağımsız denetçiler önemlilik ve risk değerlendirmeleri de dâhil olmak üzere, birçok faktöre dayalı denetim kapsamının belirlenmesinden sorumludurlar. Denetim komitesi, denetçinin faaliyet alanını anlamalı ve uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Aynı zamanda bağımsız denetçilerden gerekli görülen bazı spesifik alanlarda çalışma yapılması da talep edilebilir.

Denetim komiteleri denetim planında yapılan değişiklikleri ve sonuçlarını anlayabilmelidir. Bağımsız denetçinin faaliyet alanındaki değişiklikler beklenmeyen veya öngörülemeyen işlemlere neden olabilir. Denetim komitesi bağımsız denetim firmasının belirlediği ücretin bazı ile ilgili gerekli incelemeyi yapmalı ve ücretlendirmenin bazını oluşturan bütçe saatlerinin denetim kapsamı için yeterli olup olmayacağını değerlendirmelidir. Bu açıdan denetim komitesinin sorumluluğu en düşük ücrete ulaşmak değildir. Ücretlerin makul olup olmadığını karşılaştırma yaparak sorgulanmalıdır. Denetim ücretleri birçok ülkede şeffaflık anlayışı içinde kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Türkiye’de ise böyle bir uygulama olmadığı için grup şirketlerinden elde edilebilecek teklif bilgileri veya önceki yıllarda alınan teklifler ücret karşılaştırmaları için kullanılabilir.

Bağımsız denetçiler raporlarını şirket yönetimine değil doğrudan denetim komitelerine sunmalıdır. Birçok ülkede denetim komitelerine bağımsız denetçilerin performanslarını gözden geçirmeleri ve değerlendirmeleri tavsiye edilmektedir. Denetim komiteleri yıl boyunca bağımsız denetim ile denetim sonuçlarını tartışmalı ve tespitler ile ilgili gelişmeleri irdelemelidir. Birçok

ülkede denetim komiteleri ile bağımsız denetçiler arasında denetim sonuçlarının paylaşılması belirli şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu şekil şartları hem yazılı hem de sözlü iletişimi içermektedir.

Denetim Komitesi Toplantıları

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ uyarınca denetim komitesi en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. TÜSİAD Yönetim Kurulları için Kurumsal Yönetim Prensipleri raporuna göre Türkiye’deki uygulamada denetim komitesi toplantıları yılda en az dört kere ve ortalama iki saat olarak yapılmaktadır. Katılımcıların toplantı sıklığının yeterli olduğu konusunda hemfikir olduğu görülmektedir.¹¹

Denetim komitesi toplantılarını etkin bir şekilde sürdürebilmek için doğru gündem maddelerinin belirlenmesi ve bu maddelerle ilgili olarak komite üyelerinin önceden hazırlık yaparak toplantıya katılmaları gerekir. Ayrıca her toplantıda tutanak tutulmasının yanı sıra denetim komitesinin düzenli olarak yönetim kuruluna rapor vermesi gerekmektedir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de denetim komitesinin kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Bağımsız denetçilerle denetim komitesi arasında kurulan samimi ve sürekli iletişim denetim sürecinin etkinliği açısından büyük önem taşır. Bu nedenle denetim komitesinin bağımsız denetçiyle özel olarak toplanması alışlagelmiş bir durumdur. İdeal olanı bunun rutin olarak her denetim komitesi toplantısında yapılmasıdır. Bu özel oturumlar denetçiyle daha açık ve samimi bir iletişim kurulmasını sağlarken komitenin

“Bağımsız denetçilerle denetim komitesi arasında kurulan samimi ve sürekli iletişim denetim sürecinin etkinliği açısından büyük önem taşır. Bu nedenle denetim komitesinin bağımsız denetçiyle özel olarak toplanması alışılabilir bir durumdur.”

denetçiden bağımsız bakış açısını öğrenmesine de imkân tanır. Denetim komiteleri, yönetim ve iç denetimle olduğu kadar dış denetçiyle de zaman geçirmeli ve çalışmaları hakkında bilgi almalıdır.

Denetim Komitesi Etkinliğine Yönelik Öneriler

İç Denetçiler Enstitüsü IIA Mart 2009’da mevcut ekonomik kriz sırasında iç denetim stratejisini tekrar odaklamak amacıyla temel konuları görüşmek üzere Fortune 100 ve 250 şirketlerinde çalışan 28 iç denetim yöneticisi, hizmet sağlayıcılar ve düzenleyici kuruluşlar PCAOB ve SEC yetkililerinin katıldığı bir yuvarlak masa toplantısı düzenlenmiştir. Toplantıda tartışılan önemli konulardan biri iç denetim yöneticilerinin kurumsal risk yönetimi konusunda denetim komitesiyle iletişiminin nasıl artırılabilir olduğu olmuştur. Kurumsal risk yönetiminin önemli bir gündem maddesi olduğu denetim komitesi toplantıları esnasında birçok iç denetim yöneticisinin komite üyelerine katma değer sağlamak amacıyla başvurduğu yöntemlere örnek olarak şunlar sıralanmıştır:

- Planlı toplantılar esnasında veya özel toplantılarda denetim komitesi üyelerine risk yönetimi konusunda eğitim vermek,
- Denetim komitesiyle yapılan kurumsal risk yönetimi görüşmelerini genişletmek ve stratejik riskleri değerlendirmek,
- Denetim komitesi sunumlarına şirketin en önemli on riskini dahil etmek ve bu risklerle denetim planı arasındaki ilişkiyi ortaya koymak,
- Düzenli yüz yüze görüşmeler dışında telefon veya e-posta yoluyla bilgi paylaşımını artırmak,
- Piyasadaki likidite riskleri, işletmelerde personel kesintisi ve dolandırıcılık gibi yaygın bir şekilde gerçekleştiğinde resesyona bile yol açabilecek hususları tespit etmek ve bildirmek.

KPMG Görüşü

Yatırımcı ve diğer paydaşlar açısından sonuçları önem taşıyan alanlarda sorumluluk sahibi olmaları nedeniyle denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı, mali konularda yeterli düzeyde uzmanlığa sahip olmaları ve etkin bir toplantı düzeninde çalışmalarını büyük önem taşımaktadır.

Türkiye’de denetim komitesi üyelerini belirlerken dikkate alınan özellikler, denetim komitesinde temsil edilen uzmanlık alanları, komitenin temel görevleri, iç denetim raporları ve önemli bulguların denetim komitesi ile paylaşımı, bağımsız denetçilerin seçimi, denetim komitesi toplantılarının sıklığı, süresi ve toplantı gündem maddelerine yönelik uygulamalarda uluslararası iyi uygulama örneklerinin dikkate alınmasında yarar görülmektedir.

Denetim komitesinin yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte yönetim kurulu adına yönetimi izleme ve gözetme görevleri de bulunmaktadır. Bu nedenle yönetim kurulu ve denetim komitesi üyeleri arasında ilişki ve iletişimin açık olması, yetki sınırları, rol ve sorumlulukları ile ilgili anlayış ve fikir birliği sağlanması gerekmektedir. Bunu sağlamak için güçlü bir iletişim ortamına ihtiyaç vardır. Şirket yönetimi, denetim komitesinin katkısını önemli kararlardan sonra değil önce istemelidir. Sürekli iletişim, denetim komitesi ile yönetim arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasına katkıda bulunacaktır.

Denetim komitesi üyelerinin gözetim görevlerini etkin olarak yerine getirebilmesi için bilgi ve uzmanlık kadar, görev, yetki ve sorumluluklarını açık bir şekilde tanımlayacak bir yönetmeliğin bulunması da gerekir. Ayrıca ihtiyaç duyulan konularda işin uzmanı kişi ve kuruluşlardan destek alınmalıdır. Başka bir ifade ile birlikte değer yaratılacak kolektif bir süreç söz konusudur.

Etkin bir denetim komitesi için diğer bir koşul da komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmasıdır. Kurumsal Yönetim Tebliği uyarınca denetim komitesi üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmektedir. Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ile hiçbir etki altında kalmadan, hiç kimseden çekinmeden ve çıkar çatışmasına girmeden karar alabilmesi ve görüş beyan edebilmeleri amaçlanmaktadır. Komitenin bağımsızlığı hem denetim risklerine hem de yönetim risklerine ilişkin krizlere karşı şirketin hazırlık durumunu sağlıklı olarak değerlendirmesini sağlayacaktır. Ayrıca, denetim komitesi üyelerinin seçilirken görevlerinin gerektirdiği bilgi ve beceriye, kurumun pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarına uygun hareket etme yeteneğine, deneyimine ve isteğine sahip olmasına özen gösterilmelidir.

Son olarak, yatırımcılar, diğer paydaşlar ve düzenleyici kuruluşların denetim komitesinden kurumsal yönetimin kalitesi açısından beklentileri bulunmaktadır. Uygulamanın kalitesi büyük ölçüde denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve niteliklerine bağlı olsa da yatırımcı ve diğer paydaşların ilgi ve taleplerini sürekli ifade etmeleri ve düzenleyici kuruluşların izleme, gözden geçirme ve yönlendiriciliği de kalitenin artırılmasına önemli ölçüde etki edecektir.

REFERANSLAR

- ¹ Z. Rezaee (2005): “Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud” **Critical Perspectives on Accounting**, 16, s.277–298.
- ² M. Muniandy (2007): “CEO Duality, Audit Committee Effectiveness and Audit Risks”, **Managerial Auditing Journal**, 22:7, s.716-728.
- ³ H. Lee ve V. Mande (2005): “The Relation Between Board and Audit Committee Characteristics with Non-audit Fees” **Quarterly Journal of Business and Economics**.
- ⁴ P. Yatim, P. Kent, ve P. Clarkson (2006): “Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms” **Managerial Auditing Journal**, 21:7, s.757-782.
- ⁵ S. Turley ve M. Zaman (2007) “Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioral Effects” **Accounting, Auditing and Accountability Journal** 20:5, s.765-788.
- ⁶ KPMG Audit Committee Institute (2009): **The Role of Audit Committee**.
- ⁷ A. Dönmez, P. BERBEROĞLU, B. ERSOY, A (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:9, Mayıs 2005, ss. 52-78.
- ⁸ J. Milligan (2006): “How Sarbanes-Oxley Has Changed the External Audit Process” **Community Banker**, 15:6, s.36-39.
- ⁹ T. Kandemir, ve H. Akbulut (2013): “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 9:20, s.37-55.
- ¹⁰ R.I. Miller ve P.H. Pashkoff (2002) “Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act” **Journal of Accountancy**, 194:4, s.33-36.
- ¹¹ TÜSİAD (2010): Yönetim Kurulları için Kurumsal Yönetim Prensipleri

Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemeleri:

Düzenleyici Kurumlar, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Beklentileri



Orhan Akova
Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

2000’li yılların başlarından itibaren dünyada yaşanan gelişmeler bağımsız denetim alanında gözetiminin önemini artırmış, başta ABD ve Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere birçok ülkede bu konuda düzenlemeler yapılarak kamu gözetiminden sorumlu kurumlar oluşturulmuştur. Avrupa Birliği müktesebatı çerçevesinde 2012 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesi ve 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulması, Türkiye’de kamu gözetimi alanında yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 1987 yılında SPK tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’tir. O tarihten itibaren SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK ve TÜRMOB gibi kamu kurumları ve meslek örgütlerinin düzenlemeleri ve faaliyetlerini içeren birçok gelişme yaşanmakla birlikte Türkiye’nin bağımsız denetim düzenlemeleri açısından 6102 sayılı TTK ve KGK’nın kuruluşu ile birlikte yeni bir dönem başlamıştır. KGK kurulmadan önce kamu kurumlarının bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri ve faaliyetleri kendi faaliyet alanları ile sınırlı kalmış, bu dönemde özellikle SPK ve BDDK’nın çalışmaları bağımsız denetimin gelişmesine önemli bir katkıda bulunmuştur. KGK kurulduktan sonra ise tüm bağımsız denetim sektörünü kapsayan bir kamu gözetimi dönemi başlamıştır.

2011 yılının sonlarındaki kuruluşunun ardından KGK hızla hukuki ve örgütsel yapılanma faaliyetlerine odaklanmış ve TTK gereği zorunlu denetimlerin ilk defa yapıldığı 2013 yılında denetim kuruluşu ve denetçi yetkilendirmelerine ağırlık vermiştir.

2014 yılında ise KGK tarafından denetim kuruluşlarında ilk inceleme faaliyeti gerçekleştirilmiştir. Bu faaliyetlerin önümüzdeki dönemde de artarak devam etmesi beklenmektedir.

KGK'nın tüm bağımsız denetim faaliyetlerini kapsayıcı bir kurum olması bağımsız denetim sektörünün ihtiyaçlarını ve sorunlarını aktarma konusunda yıllardan beri yaşadığı sıkıntıları çözme yolunda bir umut olmuştur. Denetimde kalitenin standartlaşması ihtiyacı, denetim faaliyetlerinin yılın belli dönemlerine sıkışması, sektörde yaşanan yoğun rekabet ve sektörün nitelikli insan kaynakları için cazibe merkezi olmaktan uzaklaşmaya başlaması bugün denetim sektörünün yaşadığı en temel sorunlar arasındadır.

Dünyada Kamu Gözetimi Alanındaki Gelişmeler

2000'li yılların başlarında ortaya çıkan Enron ve benzeri muhasebe skandalları nedeniyle ABD ve Avrupa ülkelerinde finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesine ilişkin köklü tedbirler alınmaya başlanmıştır. 2002 yılında ABD'de yayınlanan Sarbanes Oxley Yasası ile finansal skandallardan sonra sermaye piyasalarında kaybolan güvenin yeniden oluşturulması hedeflenmiş ve bu çerçevede kamu gözetim kurumu olarak Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetimi Kurulu PCAOB kurulmuştur. Bu süreçte AB ülkeleri de kamu gözetim kurumlarını kurmuşlardır. İngiltere'de The Financial Reporting Council'in görev alanı 2003 yılında bağımsız denetimin gözetimini de içerecek şekilde genişletilmiş, Fransa'da 2003 yılında Yasal Denetim Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) kurulmuş, Almanya'da 2005 yılında Denetçi Gözetim Komisyonu (Abschlussprüferaufsichtskommission) faaliyete geçmiştir. AB tarafından ilk

olarak 1984 yılında yayınlanmış olan Şirketler Hukuku Sekizinci Direktifi'nin 2006 yılında değiştirilmesi ile birlikte kamu gözetim kurumları oluşturulması tüm birlik üyeleri için zorunlu kılınmıştır.

"25 Nisan 2006'da kabul edilen Revize Sekizinci Direktif daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amacıyla, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir."

Sekizinci Direktif, denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermemekteydi. Bu eksikliklerin yanı sıra, 2000'li yıllarda dünyanın önde gelen şirketlerinde (Worldcom, Parmalat, Enron vb.) yaşanan devasa boyutlu finansal skandallar düzenlemenin gözden geçirilmesini gerektirmiştir. Bunun üzerine Sekizinci Direktif'te önemli değişiklikler yapılarak 2006 yılında Revize Sekizinci Direktif yayımlanmıştır. 25 Nisan 2006'da kabul edilen Revize Sekizinci Direktif, daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amacıyla, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir.

Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır. Revize Sekizinci Direktif ile AB üyesi ülkelerin kazanımları arasında şunlar yer almaktadır:

- Denetçilerin rol ve sorumlulukları netleştirilmiştir.
- Bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlayacak etik ilkeler düzenlenmiştir.
- Denetim mesleğine kamu gözetimi getirilmiştir.
- Denetimde uluslararası denetim standartları öngörülmektedir.
- Üçüncü ülkelerle daha sıkı işbirliği öngörülmektedir.¹

Bu çerçevede kamu gözetim kurumları arasında işbirliğini sağlamak amacıyla Avrupa Birliği bünyesinde 2005 yılında Avrupa Denetçilerin Gözetimi Kurumları Grubu (EGAÖB), küresel ölçekte de 2006 yılında Bağımsız Denetim Düzenleyici Kurumları Uluslararası Forumu (IFIAR) kurulmuştur. Bugün 50 ülkeden üyeleri olan IFIAR'da Türkiye'yi KGK ve SPK temsil etmektedir.

Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Tarihi

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler 1980’li yılların ikinci yarısında başlamaktadır. Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1987 yılında yayımladığı yönetmelik ve 1988 yılında yayımladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır.² 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yasalaşması denetim mesleği açısından önemli bir gelişme olmuştur. Takip eden yıllarda başka kurumların da bağımsız

denetime ilişkin muhtelif düzenlemeleri olmuştur. 2011 yılında KGK’nın kuruluşuna kadar olan dönemde farklı kurumların bazı noktalarda birbiriyle çelişen ve çatışan düzenlemeleri ve uygulamaları nedeniyle çok parçalı bir yapının ortaya çıktığını söyleyebiliriz. 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesi ve KGK’nın kuruluşundan sonra parçalı yapının ortadan kalkması yönünde yeni gelişmeler olmuştur. Önümüzdeki dönemde de eş güdümü sağlama amacına yönelik yeni düzenlemeler beklenmektedir.

Bu bölümde Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin gelişimini SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK, TÜRMOB ve KGK çerçevesinde ele alacağız. Bu kurumlar dışında başka bazı kurumların, örneğin kalkınma ajanslarının denetimine ilişkin olarak Kalkınma Bakanlığı’nın ve futbol kulüplerinin denetimine ilişkin olarak Türkiye Futbol Federasyonu’nun, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri bulunmakla birlikte, denetim sektörü ve Türkiye’nin ekonomik büyüklüğü içinde ifade ettikleri yer önemli seviyede olmadığı ve bu düzenlemeleri yapan kurumların denetimin gözetimine ilişkin fonksiyonları bulunmadığı için çalışmaya bu kurumlar dâhil edilmemiştir.

SPK

SPK’nın Türkiye’de bağımsız denetimin tarihinde özel bir yeri bulunmaktadır. Faaliyet alanı Türkiye’deki sermaye piyasaları ile sınırlı olmakla birlikte SPK, KGK’nın kuruluşuna kadar, bağımsız denetim düzenlemeleri açısından öncü kuruluş olmuştur. Türkiye’de bağımsız denetim ve bağımsız denetimin gözetiminin uluslararası standartlarda yapılmasına dönük çalışmalar ve düzenlemeler ağırlıklı olarak SPK tarafından gerçekleştirilmiştir.

Bağımsız denetime ilişkin SPK'nın yapmış olduğu ilk düzenleme 13 Aralık 1987 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'tir. SPK'nın 1996 yılında yayımladığı tebliğ ile birlikte sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 sayılı kanun uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olma şartı getirilmiştir. Bugün itibarıyla yürürlükteki bağımsız denetim düzenlemesi 12 Haziran 2006 tarihli Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'dir. Bu tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir. 2006'dan sonraki yıllarda bu tebliğin çeşitli hükümlerine değişiklikler getiren yeni tebliğler de yayımlanmıştır. 6 Aralık 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte SPK düzenlemeleri yeni kanuna uygun olacak şekilde yenilenmeye başlanmıştır. Bu çerçevede bağımsız denetime ilişkin tebliğin de yenilenmesi beklenmektedir.

Diğer taraftan 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte SPK'nın ve diğer düzenleyici kurumların bağımsız denetime ilişkin yetkilerinde belirsizlik ortaya çıkmıştır. SPK ve BDDK'nın yetkilerine ilişkin belirsizlikler 6362 sayılı Kanun'la giderilmiş ve bu kurumların da KGK tarafından yayımlanan düzenlemelere aykırı olmamak kaydıyla kendi düzenlemelerini yapabilmelerine izin verilmiştir. Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yapılan değişiklikler ile TTK ve KGK ile çelişen bazı hususlar giderilmiş olmakla birlikte tebliğin tamamen yenilenme ihtiyacı devam etmektedir.

Son yıllarda SPK, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesi sonrasında ortaya çıkan belirsizliğin 6362 sayılı Kanun'la giderilmesine kadar geçen süre haricinde, bağımsız denetim kuruluşlarında kalite kontrol incelemeleri gerçekleştirmiştir. Bu incelemelere ilişkin genel sonuçlar dönem dönem kurul tarafından kamuya açıklanmaktadır. 2008-2010 yılları arasındaki kalite kontrol incelemelerinin sonuçları ve önemli bulguları Kasım 2011'de, 2013 yılındaki kalite kontrol incelemelerinin sonuçları ve önemli bulguları ise Şubat 2014'te kamuya açıklanmıştır.

BDDK

Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16/01/1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği'dir. 4389 sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde BDDK'nın oluşturulmasıyla birlikte, "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. 4389 sayılı Bankalar Kanunu ise, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.³

Bugün bankalarda bağımsız denetim, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 1 Kasım 2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca gerçekleştirilmektedir. Söz konusu Kanuna göre BDDK tarafından yayımlanan yönetmelikler, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme ve faaliyet esaslarını düzenlemektedir. BDDK düzenlemeleri gereğince bankalarda finansal tabloların bağımsız denetimine ilave olarak bankacılık süreçleri ve bilgi sistemleri denetimleri de

bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir.

BDDK tarafından bağımsız denetimin gözetimi 1 Kasım 2006 tarihinde yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yürütülmüştür. Yönetmelik gereğince bankalarda bağımsız denetim gerçekleştirecek kuruluşlar BDDK tarafından yetkilendirilmiştir. Geçtiğimiz yıllarda BDDK tarafından bankaların bağımsız denetimlerini gerçekleştiren kuruluşlarda inceleme yapılmış ve inceleme sonuçları bu kuruluşlarla paylaşılmıştır.

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yasallaşmasıyla birlikte bağımsız denetime ilişkin yeni düzenlemeler ile mevcut düzenlemeler arasında farklılık ve çelişkiler ortaya çıkmıştır. Örneğin TTK bir denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesini 10 yılda en fazla 7 yıl ile sınırlamışken BDDK düzenlemelerinde denetim kuruluşunun bir bankayı üst üste en fazla 8 yıl denetleyebileceği belirtiliyordu. Bu ve benzeri farklılıklar nedeniyle ortaya çıkan karışıklıklar zaman içinde düzenleyici kurumlardan alınan görüşlerle ve yeni düzenlemelerle giderilmeye başlandı.

BDDK tarafından 2 Nisan 2015 tarihinde yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik ile 1 Kasım 2006 tarihli yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmeliğin amacı, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi'ne alınmak için taşımaları gereken ilave şartların belirlenmesine, bu kuruluşların listeden geçici veya sürekli olarak çıkarılmasına ve bankalarda yapılacak bağımsız denetim faaliyetine ilişkin

usul ve esasları düzenlemektir. BDDK, yeni yönetmelikle bankalarda bağımsız denetim gerçekleştirecek kuruluşları yetkilendirmeye devam etmekle birlikte, bu kuruluşlarda ön şart olarak KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı aranması düzenlenmiştir. Ayrıca eski yönetmelikte bağımsız denetime ilişkin detaylı olarak açıklanmış olan hususlarda yeni yönetmelikte KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları esas alınmıştır.

Bankaların bankacılık süreçleri ve bilgi sistemlerinin bağımsız denetimi ise 13 Ocak 2010 tarihli Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmeliği çerçevesinde yürütülmektedir. Söz konusu denetimi gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmeleri ve gözetimi BDDK tarafından yapılmaktadır. 2015 yılı itibarıyla altı bağımsız denetim kuruluşunun bankacılık süreçleri ve bilgi sistemleri denetimi yetkisi bulunmaktadır.

Bankacılık Kanunu bankalarla birlikte finansal holding, finansal kiralama, faktoring, finansman ve varlık yönetim şirketlerinin de BDDK düzenleme ve denetimine tabi olduğuna hükmediyordu. Dolayısıyla bu kapsamdaki şirketler için de BDDK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri geçerliydi. 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 13 Aralık 2012 tarihinde yayımlanmasıyla birlikte finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri bu kanuna tabi olmuş ve bu kanuna bağlı olarak yayımlanan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'te bağımsız denetimine ilişkin hususlarda KGK düzenlemelerine atıfta bulunulmuştur.

Bu çerçevede, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri daha önce BDDK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenebilmekteyken, söz konusu yönetmelikle birlikte denetim kuruluşlarının KGK tarafından yetkilendirilmiş olmaları yeterli görülmektedir.

Hazine Müsteşarlığı

Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri Hazine Müsteşarlığı düzenlemelerine tabidir. Bu şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin hususlar da Hazine Müsteşarlığı tarafından düzenlenmektedir. Bugün itibarıyla 3 Haziran 2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 18 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 28 Mart 2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 21'inci maddesine dayanılarak Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan 12 Temmuz 2008 tarihli Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik yürürlüktedir. Bu yönetmeliğin amacı, Türkiye'de kurulmuş sigorta, reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesinden sonra Hazine Müsteşarlığı'nın yetkisine ilişkin belirsizlik ortaya çıkmakla birlikte, Hazine

Müsteşarlığı'nın 1 Mart 2013 tarihinde yayımladığı genelgede 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'dan ötürü 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimine ilişkin hükümlerinin uygulama olanağı kalmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte denetim firmalarının denetim raporlarının kuruma gönderilmesi gibi yükümlülükleri devam etmektedir.

EPDK

Enerji piyasasında faaliyet gösteren kişi ve kuruluşlar EPDK düzenlemelerine tabidir. Bu kapsamdaki kişi ve kuruluşların bağımsız denetimine ilişkin hususlar da 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununa dayanılarak EPDK tarafından 3 Ekim 2003 tarihinde yayımlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik'le düzenlenmiştir. Yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesinden sonra, bu Yönetmelik yürürlükten kaldırılmış ve enerji piyasasında faaliyet gösteren

şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin hususlarda KGK tarafından yapılan düzenlemeler esas alınmaya başlamıştır.

TÜRMÖB

Ülkemizde denetim alanındaki en önemli gelişmelerden biri, 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir.⁴

3568 sayılı Kanun'un Mesleğin Konusu başlıklı 2'inci maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

olarak tanımlanmıştır.

3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu Kanunun da bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir.⁵

KGK

Türkiye'de son yıllarda bağımsız denetime alanında yaşanan en önemli gelişme KGK'nın kurulmasıdır. Kuruluş amacı KGK'nın 2013 Faaliyet Raporu'nda şu şekilde açıklanmıştır:

Dünyada muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallar ülkeleri finansal denetim alanında daha sıkı tedbirler almaya sevk etmiştir. Bu gelişmelerin en somut örneği Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı direktifi olup söz konusu direktif üye ülkelerde denetim alanında kalite güvence ve kamu gözetim sisteminin oluşturulmasını öngörmektedir.

Türkiye'de belirli alanları düzenlemek ve denetlemekle görevlendirilen kurum ve kurullara kendi alanlarında yapılacak finansal tablo denetimini düzenleme yetkisi de verilmiştir. İlgili kurum ve kurullara verilen bu yetki neticesinde ülkemizde bağımsız denetim alanında parçalı bir yapı oluşmuştur. Bu durum, dağınık yapının giderilmesi ve kamu gözetimi alanındaki eksikliğin ortadan kaldırılması için yetkin bir otoritenin kurulması ihtiyacını doğurmuştur.

Bu çerçevede, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak üzere kurumumuz kurulmuştur.⁶

Yukarıda da belirtildiği üzere Türkiye'de belirli alanları düzenlemek ve denetlemekte görevlendirilen kurum

ve kurullara (SPK, BDDK, vb.) kendi alanlarında yapılacak finansal tablo denetimini düzenleme yetkisi de verilmekle birlikte ülkemizde bağımsız denetim alanında parçalı ve dağınık bir yapı oluşmuştur. KGK'nın kuruluşu bu dağınık yapının ortadan kaldırılması yönünde önemli bir adımdır.

Kuruluşunu müteakip KGK hukuki ve organizasyonel yapılanmaya öncelik vermiştir. Bu çerçevede yayımlanan yönetmelik ve tebliğler ile gerek bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilendirilmesi gerekse kurumun yapılması düzenlenmiştir. 26 Aralık 2012 tarihinde yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği bugün itibarıyla bağımsız denetime ilişkin en temel düzenlemelerden biridir. Yönetmeliğin amacı 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

“Bağımsız denetçilere yönelik yetkilendirme faaliyetlerine ilişkin olarak geçiş dönemi hükümleri çerçevesinde 2013 yılında 5.049 kişi bağımsız denetçi olmaya hak kazanmıştır. Kasım 2015 itibarıyla yetkilendirilmiş bağımsız denetçi sayısı 12 binin üzerine çıkmıştır. Bu sayının önümüzdeki yıllarda çok daha artması beklenmektedir.”

KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. KGK 2013

yılında bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesine başlamıştır. 2013 yılında 92 denetim kuruluşuna geçici yetki verilmiştir.

Kasım 2015 itibarıyla yetkilendirilmiş denetim kuruluşu sayısı 180'e ulaşmıştır. Bağımsız denetçilere yönelik yetkilendirme faaliyetlerine ilişkin olarak geçiş dönemi hükümleri çerçevesinde 2013 yılında 5049 kişi bağımsız denetçi olmaya hak kazanmıştır. Kasım 2015 itibarıyla yetkilendirilmiş bağımsız denetçi sayısı 12 binin üzerine çıkmıştır. Bu sayının önümüzdeki yıllarda çok daha artması beklenmektedir.

KGK faaliyet konusu gereği Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayınlamaktadır. KGK'nın kuruluşundan önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yürütülen bu görev, TMSK'nın kaldırılması ile birlikte KGK tarafından üstlenilmiştir.

Yine faaliyet konusu gereği olarak Türkiye Denetim Standartları da KGK tarafından yayımlanmaktadır. Türkiye Denetim Standartları çatısı altında Kalite Kontrol Standardı (KKS), Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, Diğer Güvence Denetimleri Standartları, İlgili Hizmetler Standartları, Etik Kurallar (İlkeler), Eğitim Standartları ile bilgi sistemleri denetimine ilişkin uluslararası standartlar yer almaktadır.

KGK 2014 yılında 63 denetim kuruluşunda KKS 1 Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı çerçevesinde incelemeler gerçekleştirmiştir. Bu incelemeler sonucunda bulgular denetim kuruluşları ile paylaşılmış ve denetim kuruluşları tarafından alınacak aksiyonlar kuruma bildirilmiştir. KGK 2015 yılında kalite kontrol incelemelerine devam etmiştir.

Bu çerçevede denetim kuruluşlarının gerçekleştirdiği denetimlerin kalitesine ilişkin incelemeler yapılmaya başlanmıştır. KGK Ocak 2014'ten beri IFIAR üyesi olup Nisan 2016'da gerçekleştirilecek olan Yıllık Olağan Genel Kurula Türkiye'de ev sahipliği yapacaktır.

Düzenleyici Kurumların Denetim Kuruluşları ve Denetçilerden Beklentileri

Düzenleyici kurumlar denetim kuruluşları ve denetçilerden düzenlemelere uygun faaliyet göstermelerini beklemektedir. Özellikle yeni düzenlemelerle birlikte denetim sektörünün uyum sağlaması gereken birçok yeni konu ortaya çıkmıştır. Bu hususlara aşağıda değinmek isteriz.

Tüm düzenleyici kurumlar bağımsız denetimde kaliteye büyük önem vermektedir. Yapılan tüm düzenleme ve çalışmaların nihai amacı bağımsız denetimde kalitenin artırılması ve düzenlemelerde belirtilen seviyede olmasıdır. Denetim kuruluşları ve denetçilerin de bu bilinçle hareket etmesi beklenmektedir.

Kalite ile birlikte bağımsız denetimde en önemli hususlardan biri de bağımsızlıktır. Düzenlemeler bağımsızlığa ilişkin uyulması gereken kuralları ortaya koymuştur. Bununla birlikte, bağımsızlığa ilişkin bazı hususlarda özellikle de denetim müşterilerine verilebilecek diğer hizmetler konusunda bazı tereddütler bulunmaktadır. TTK uyarınca denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz. KGK'nın yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde "Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet

veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz." hükmü yer almaktadır. Ancak finansal tabloların denetimi dışında verilen güvence hizmetleri, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin hizmetler gibi denetim benzeri bazı hizmetler konusunda ise belirsizlik bulunmaktadır. Ayrıca denetlenen şirketin bağlı olduğu gruba verilebilecek hizmetler konusunda da belirsizlik bulunmaktadır. Gerek TTK'da gerek KGK yönetmeliğinde yer alan sınırlandırmaların uluslararası standart ve uygulamalara göre daha sınırlayıcı olduğunu belirtmek gerekir.

KGK denetim kuruluşlarından icra ettikleri denetim faaliyetine ilişkin imzalanan denetim sözleşmeleri ve raporlarının, ilave bilgilerle birlikte, imzalandıkları tarihten itibaren 10 gün içinde kuruma bildirilmesini talep etmektedir. Bu husus özellikle çok sayıda denetim müşterisi olan denetim kuruluşları açısından ciddi bir iş yükü doğurmakta, ilave kaynak yatırımı ihtiyacı doğurmaktadır.

SPK düzenlemeleri gereği denetim sözleşmelerinin imzalandıktan sonra 6 iş günü içinde kuruma bildirilmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan TÜRMOB tarafından yayımlanan Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarının Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı gereği meslek mensuplarının imzaladıkları denetim sözleşmelerini bildirmeleri gerekmektedir. KGK'nın talep ettiğinden farklı içerikte olan bu bilgilerin girilmesi de ciddi bir iş yüküne neden olmaktadır. Bu bağlamda denetim sektörü kurumlar arası işbirliğinin geliştirilmesini ve benzer içerikteki talep edilen bilgilerin tek bir platform üzerinden bildirilebileceği bir yapının oluşmasını beklemektedir.

“2015 yılı itibarıyla yaklaşık 5 bin şirket TTK uyarınca bağımsız denetime tabidir. Bu sayının önümüzdeki yıllarda 20 bine ulaşacağı beklenmektedir. Bu nedenle denetçi sayısının artması hem düzenleyici kurumlar hem de bağımsız denetim sektörü açısından büyük önem taşımaktadır.”

Denetim kalitesinin artırmak için ihtiyaç duyulan en önemli faktörlerinden biri yetişmiş nitelikli denetçilerin varlığıdır. 2015 yılı itibarıyla yaklaşık 5 bin şirket TTK uyarınca bağımsız denetime tabidir. Bu sayının önümüzdeki yıllarda 20 bine ulaşacağı beklenmektedir. Bu nedenle denetçi sayısının artması hem düzenleyici kurumlar hem de bağımsız denetim sektörü açısından büyük önem taşımaktadır. KGK, AB Sekizinci Direktifi ile uyumlu olarak nitelikli bağımsız denetçi sayısının artırılmasına büyük önem vermektedir. KGK düzenlemeleri ile birlikte bağımsız denetçi olarak yetki almak isteyen meslek mensupları KGK’nın açtığı sınavlara katılmaktadır. Daha önce sadece SPK tarafından SPK düzenlemelerine tabi kuruluşların denetimlerinde görev almak isteyenlerin ayrı bir sınava girmeleri gerekmekteydi. KGK sonrası bu sınav kaldırılmış ve KGK’nın sınav konuları arasında yer almaya başlamıştır. Meslek mensubu olmanın da uzun bir süreç gerektirdiği bir ortamda bağımsız denetim mesleğini icra etmek isteyenlerin bağımsız denetçi olmaları oldukça zorlu hale gelmektedir. Bu hususta KGK ile meslek örgütleri arasında ciddi görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Düzenleyici Kurumlardan Beklentileri

Düzenleyici kurumların beklentilerine ilave olarak denetim kuruluşlarının ve denetçilerin de düzenleyici kurumlardan beklentileri bulunmaktadır. Özellikle çok parçalı yapıdan kaynaklanan sorunlar nedeniyle sektör temsilcileri uzun yıllar sorunlarına çözüm bulmakta zorluk yaşamışlardır. KGK’nın tüm bağımsız denetim faaliyetlerini kapsayıcı bir kurum olması bağımsız denetim sektörünün ihtiyaçlarını ve sorunlarını aktarma konusunda yıllardan beri yaşadıkları sıkıntıları çözme yolunda bir umut olmuştur.

KGK ile birlikte SPK ve BDDK’nın aktif olarak bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yetki ve sorumluluklarının devam ediyor olması ve çatı meslek örgütü olarak TÜRMOB’un fonksiyonu, tüm bu kurumlar arasında işbirliğinin önemine işaret etmektedir. Denetim sektörünün genel beklentisi kurumlar arası işbirliği sayesinde doğası gereği büyük emek gerektiren mesleğin, her kurumun ilave ve birbirinden farklı taleplerini karşılamak durumunda kaldığı çok başlı yapının kalkmasıdır.

Denetimde kalitenin standartlaşması ihtiyacı, denetim faaliyetlerinin yılın belli dönemlerine sıkışması, sektörde yaşanan yoğun rekabet ve sektörün nitelikli insan kaynakları için cazibe merkezi olmaktan uzaklaşmaya başlaması bugün denetim sektörünün yaşadığı en temel sorunlar arasındadır.

“Türkiye’deki şirketlerin büyük çoğunluğunun takvim yılını hesap dönemi olarak belirlemesi nedeniyle bağımsız denetimlerin ocak ve mart ayları arasına sıkışması sağlıklı ve dengeli bir işgücü planlaması yapmayı güçleştirmektedir.”

Türkiye’de bağımsız denetim 1987 yılından bu yana çeşitli düzenlemelere tabi olmuştur. Ancak gerek düzenleyici kurumların sadece belirli alanlarda faaliyet göstermeleri gerek bu kurumların ana faaliyet alanının bağımsız denetimin gözetimi olmamasından ötürü, yeterli insan kaynağı yetişmemiş ve tüm sektörünü kapsayacak bir kalite standardı sağlanamamıştır. Bu nedenle KGK’nın kurulması Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmak için büyük bir fırsattır. Denetim sektörünün beklentisi, KGK’nın gözetimi ile birlikte tüm denetim kuruluşlarının ve denetçilerin kalite standartlarını yükseltmesidir.

Şirketlerin genel kurullarını TTK gereğince hesap dönemlerini takip eden üç ay içinde yapmaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin genel kurullarında bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını sunmaları zorunludur. Türkiye’deki şirketlerin büyük çoğunluğunun takvim yılını hesap dönemi olarak belirlemesi nedeniyle bağımsız denetimlerin ocak ve mart ayları arasına sıkışması sağlıklı ve dengeli bir işgücü planlaması yapmayı güçleştirmektedir. Bu konu, Denetim Firması başlıklı İkinci Bölüm’de yer alan Denetim Faaliyetlerinin Zamanlaması ve Planlaması başlıklı makalede daha detaylı

bir şekilde değerlendirilmektedir. Denetim sektörünün beklentisi bu sıkışıklığı aşacak düzenlemeler yapılmasıdır.

“Ne denetim mesleğinin yapısı ne de 2010 yılındaki gibi birden bire ciddi bir müşteri kaybı yaşanması, sektördeki rekabetin serbest piyasa koşullarında olması gerektiği görüşüne uygun düşmektedir.”

Bağımsız denetim sektörünün bugün yaşadığı en önemli zorluk, sektörde yaşanan yoğun rekabettir. Özellikle 2010 yılında SPK ve BDDK düzenlemeleri gereği yaşanan denetim şirketi rotasyonu nedeniyle sektör büyük bir yara almıştır. Uzun yıllar içinde büyük bir çaba ve emek ile belirli noktalara gelmiş denetim kuruluşları rotasyon nedeniyle ciddi müşteri kayıpları yaşamışlar, yılların emeği sonucu ortaya çıkan yetişmiş insan kaynağını kaybetmemek adına yıpratıcı bir rekabet sonucu düşen ücretleri kabul etmek durumunda kalmışlardır. Ne denetim mesleğinin yapısı ne de 2010 yılındaki gibi birden bire ciddi bir müşteri kaybı yaşanması, sektördeki rekabetin serbest piyasa koşullarında olması gerektiği görüşüne uygun düşmektedir. Bu noktada kamu adına bağımsız denetim gerçekleştiren kuruluşların gözetiminden sorumlu olan düzenleyici kurumların aktif müdahil olmaları ve sektörün geleceğini ve denetimin kalitesini tehlikeye atacak durumlara karşı önlemler almalarının sektör açısından hayati olduğunu düşünüyoruz. Bu bağlamda alınabilecek önlemlerden biri, asgari ücret tarifesini ve asgari saat uygulaması olacaktır. Bu sayede rekabet baskısı azalacak, bu da denetim şirketlerinin ve denetçilerin geleceği daha net şekilde görecekleri

bir çalışma vizyonu ile yüksek kalitede denetime odaklanacağı bir ortam sağlayacaktır. Bugüne kadar KGK ile sektör temsilcileri arasında bu konularda görüş alışverişinde bulunuldu. KGK'nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği, kurulun bu düzenlemeleri yapabilmesine izin vermektedir.

Nitelikli insan kaynağı denetim sektörü için hayati önemdedir. Bağımsız denetim mesleği uzun yıllar boyunca üniversitelerden yeni mezun başarılı gençler için cazibe merkezi olmuştur. Ancak dünyada ve Türkiye'de yaşanan gelişmeler sonucunda artan düzenlemelerden ötürü meslek zorlu ve yıpratıcı hale gelmiş ve bununla birlikte rotasyon gibi sektörün finansmanına darbe vuran tecrübeler sonucunda da yeni kuşaklar için cazibesini kaybetmeye başlamıştır. Denetçi olarak yetkilendirilmenin kolay bir süreç olmaması ve geçmiş yıllara göre daha meşakkatli hale gelmesi de mesleğin cazibesini azaltan diğer unsurlardır. Elbette Türkiye'de denetimin geleceği onu icra eden insanların nitelikli olmasına bağlıdır. Ancak uzun yıllar süren staj ve sınav yoğunluğu, zaten mesleklerini icra ederken yıpranan kişilerin bu meslekte kariyer edinme iştahlarını kapatmaktadır. Düzenleyici kurumlardan beklentimiz denetim mesleğini cazip hale getirecek önlemler alacak şekilde çalışmalar yapmaları, diğer kuruluşlar ve tüm paydaşlarla işbirliğine gitmeleridir. Bu çerçevede KGK, üniversiteler ve denetim sektörü arasında sektöre insan kaynağı yetiştirecek ve bunu düzenlemelerle teşvik edecek programlar üzerinde çalışmalar yapılmasının önemli faydalar sağlayacağını düşünüyoruz.

Yukarıda anlatılanlar dışında denetim sektörünün yaşadığı sorunlardan biri de zorunlu rotasyon uygulaması kapsamında denetçilerin bir şirketi en

fazla beş yıl denetleyebilmeleridir. Bir denetim kuruluşunun bir şirketi yedi yıl denetledikten sonra rotasyona tabi olduğu bir ortamda, söz konusu şirketi denetleyen ekibi oluşturan denetçilerin beş yılda o şirketin denetiminden ayrılmak durumunda kalması ve kalan iki yıl için başka bir ekibin görevlendirilmesi gereğinin denetimin kalitesine olumlu bir etkisinin olmadığını, bilakis sadece iki yıl için yapılması gereken bu değişikliğin hem denetim kuruluşu hem de denetlenen açısından faydasından çok zararı olduğunu düşünüyoruz. Dünya uygulamalarında hem denetim kuruluşu rotasyonu hem de denetçi rotasyonunun aynı anda uygulandığı bir örnek yoktur. Bu konuda KGK'nın düzenleme yapmasının ve beş yıllık denetçi rotasyonu kuralını iptal etmesinin sektöre ve denetim kalitesine olumlu etkileri olacağına inanıyoruz.

Yukarıda aktardığımız sorun ve beklentilerden bahsederken denetim sektörünün bu sorunları dile getirmekte öncülük eden kuruluştan bahsetmek doğru olacaktır. Düzenleyici kurum olmamakla birlikte Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün en geniş temsilini sağlayan Bağımsız Denetim Derneği (BDD) 25 yılı aşkın süredir Türkiye'de bağımsız denetimin gelişmiş dünya ülkeleri standartlarında yapılması için sektöre, düzenleyici kurumlara ve meslek örgütlerine büyük katkılarda bulunmuştur. BDD çatısı altında denetim kuruluşları yukarıda belirtilen sorunların çözümü konusunda başta KGK ve SPK olmak üzere düzenleyici kurumlarla işbirliği içinde çalışmaktadır.

KPMG Görüşü

Gerek dünyada yaşanan gelişmeler, gerekse Türkiye'nin bu gelişmelere uyum sağladığı ortamda yapılan düzenlemeler bağımsız denetim sektörünü ve mesleğini çok farklı bir noktaya getirmiştir. Hiçbir değişim sancısız ve kolay gerçekleşmiyor. Özellikle bağımsız denetim algısının kamuoyunun çok sınırlı bir kesiminde olduğu Türkiye gibi ülkelerde bağımsız denetimin yaygın bilinen bir sektör ve meslek olarak tanınması ancak 6102 sayılı TTK sonrasında başlayabilmiştir. Bu süreçte gerek düzenleyici kurumlar gerek denetim mesleğinin içinde yer alanlar yaptıkları çalışmalarla büyük bir emek ortaya koymaktadır. Yaşanan sorunların kurumlar ve denetim mesleğini icra edenlerin işbirliği ile çözülebileceğine inanıyoruz.

Bu işbirliğinin öncelikli olarak odaklanması gereken konular ise denetim faaliyetlerinde yaşanan mevsimselliğin işgücü planlaması açısından neden olduğu güçlükler, yıpratıcı rekabetin getirdiği ücret baskısının denetim kalitesi üzerindeki olası olumsuz etkileri, nitelikli elemanlar açısından mesleği daha cazip hâle getirme ihtiyacı ve zorunlu rotasyonun hem denetim kuruluşu hem de denetlenen şirket açısından yol açtığı zararlar olarak görülmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ M.Ü. Memiş ve M.F. Güner (2011): "Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20:2 , s.151-152.
- ² D. Kutukuz ve M.A. Öncü (2009): "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (41), s.133.
- ³ M. Bezirci ve F. Karasioğlu (2009): "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", **I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı Bildiri Kitapçığı** s.584.
- ⁴ B. Ataman Akgül (2000): **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi.
- ⁵ A. Dönmez, P.B. Berberoğlu ve A. Ersoy (2005): "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması", **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, ss.63-64.
- ⁶ KGK (2014): **2013 Faaliyet Raporu**.

Zorunluluk mu, Gereklilik mi: Kamu Kurumlarında Bağımsız Denetim



Hakkı Özgür Sivacı

Şirket Ortağı,
Denetim Bölümü

Denetim organlarının varlığının Sanayi Devrimi ile neredeyse yaşıt olması bir tesadüf müdür? Aslında denetimin doğuşu bazı yazarların çalışmalarında çok daha eskilere dayandırılmaktadır. Örneğin T.A Lee ve Robert Boyd ilk denetim çalışmalarının Antik Çin, Mısır ve Yunanistan'da kontrol faaliyetinden doğduğunu belirtmişlerdir. Bütün bu tarihsel yolculuğu içinde günümüze kadar geçirdiği evrelere bakarsak, denetimin gelişimi süresince şirketler, yatırımcılar, vergi mükellefleri, devletler ve toplumun geneli için yarattığı değer dönemselsel olarak fark gösterdiği ancak öneminin her zaman korunduğu görülmüştür. Modern zamanların bağımsız denetim anlayışının temeli olan denetim mesleğinin Sanayi Devrimi ile beraber başlaması bir tesadüf değil tabi ki.

Sanayi Devrimi ile birlikte büyümeye başlayan dünya ekonomisi; bireylerin, şirketlerin, vergi mükelleflerinin ve devletlerin yani tüm toplumun ihtiyaçlarının karşılanmasında çözüm ortaya koyan kişi ve kurumların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Toplumu oluşturan kesimlerin karşılıklı olarak birbirlerine güvenini tesis etmek, insanlığın yüzyıllarını almış ve günümüzde kamuoyu güveni dediğimiz toplumun en önemli değer yargılarından biri oluşmuştur. Kamuoyu güveni, o kadar değerli bir kristal küredir ki herkesin dikkat ve özenle hareket etmesini sağlar. Kamuoyu güveninin sac ayakları ise hükümetler, devletler ve kamu kurumlarıdır. OECD'nin yakın zamanda yapmış olduğu araştırmalardan birinde, hükümetlere olan kamuoyu güveninin tüm dünyada dramatik bir şekilde azaldığı tespit edilmiştir¹. Hükümetler, devletler ve bu kurumları yönetenlerin raporda belirtilen güven kaybını geri kazanması mümkün olmakla birlikte bu o kadar da kolay değildir. Bu makalede denetimin değeri

konusunu bağımsız denetim faaliyetinin kamu kurumlarına kamuoyu güvenini kazanmaları yönünden sağlayabileceği katkılar açısından ele alacağız.

Denetim mesleği ilk ortaya çıktığından bu yana piyasaların gelişimine paralel olarak büyük bir evrim geçirmiş, kapsamı ve odak noktası ekonomik krizler ve finansal skandallar sonrasında ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verecek şekilde yeniden şekillenmiştir. Bu süreçte belge doğrulama anlayışı ile başlayan denetim faaliyetleri, iç kontrol sistemlerinin ortaya çıkmasıyla birlikte sistem odaklı bir yaklaşıma evrilmiş, ardından bilgi çağının getirdiği yeni araçlar sayesinde yüksek riskli alanlara yoğunlaşan risk odaklı denetim anlayışı gelişmiştir. İçinde yaşadığımız dönemde ise ekonomiler, ticaretin kuralları ve genel olarak bütün dünya değişirken kamuoyunun bilgiye olan ihtiyacı her geçen gün daha da artıyor. Bu gelişim döneminde artık paydaşların beklentilerini karşılamak o kadar kolay değil. Bunun için bağımsız denetim mesleğinde kapsamlı bir dönüşüme her zamankinden daha fazla ihtiyaç var. Biz de KPMG olarak Denetimin Değeri adlı çalışmayı esasen bu dönüşümün yapıtaşlarını ve yönünü tartışmak için başlattık.

Kamu işletmelerinde bağımsız denetime ilişkin gözlem ve yorumlar

KPMG olarak gerçekleştirdiğimiz global kapsamlı bir araştırmaya göre Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Fransa, Güney Afrika, Hollanda, İngiltere, Japonya ve Kanadalı denetim sektörü temsilcilerinin ve kamusal hizmet veren firma temsilcilerinin kamuda bağımsız denetim ile ilgili gözlem ve yorumları beş ana başlık altında toplanabilir:

- Küresel ölçekte tutarlı muhasebe standartlarının eksikliği

- Kamu kurumlarının denetiminde dünyada farklı yaklaşımların olması
- Kamunun denetiminde güvenin ve bağımsızlığın sağlanmasındaki zorluklar
- Kamu denetimlerinde hükümetlere ve yurttaşlara daha fazla değer katan yollar
- Kamunun gelecekteki denetim yaklaşımlarında teknoloji uyumu

Küresel Ölçekte Tutarlı Muhasebe Standartlarının Eksikliği

En önemli sıkıntılardan biri, birçok ülkede kamu kurumlarında tahakkuk temelli muhasebe uygulaması yerine nakit temelli muhasebe uygulamasının benimsenmiş olmasıdır. Tahakkuk temelli muhasebe sistemine geçiş yapan bazı ülkelerin kamu kurumlarında finansal raporlama alanında önemli bir ilerleme kaydedildiği gözlenmektedir. Türkiye’de ise özel sektör için bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin sayısı kademeli olarak genişlemeye devam ederken, kamu kurumları için de bağımsız denetim zorunlulukları getirilmeye başlandı. Geniş çerçevede muhasebe prensiplerinin kamu kurumlarında kullanılması ülkeden ülkeye de farklılık gösterdiği için, sağlıklı bir finansal yapı değerlendirmesi farklılık gösterebilmektedir. Böyle bir ortamda kamuya ait finansal tabloların bağımsız denetiminin faydasının ne olduğu sorusu gündeme gelmektedir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC, tutarlı muhasebe standartlarının eksikliğini gidermeye yönelik olarak, hükümetlerin tahakkuk temelli muhasebe standartları uygulamasını teşvik etmek amacıyla bir çalışma başlattı ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu IPSASB başlıklı alt kurulu vasıtasıyla bu alanda standartlar yayınladı.

Bu çalışmalar sonucunda,

- Kamu kurumlarının finansal durumlarının daha detay ve tutarlı bilgilerine erişim,
- Şeffaf olma, hesap verebilir olma gibi vergi mükelleflerinin iradesini gösterme,
- Hile ve yolsuzluk ve usulsüzlük benzeri risklerin azalması,
- Gelecekteki hizmetlerin, yatırımların, ve fonlama ihtiyaçlarını planlama kabiliyetlerinin artması

gibi alanlarda gelişim sağlanması amaçlanmaktadır.

IPSASB tarafından yayınlanan standartlarda öngörülen tahakkuk temelli muhasebe uygulamalarının ülkeler tarafından uygulanmasının sağlayacağı fayda aşikâr olmakla beraber, ilgili kamu otoritelerinde bu faydanın algılanması açısından bazı endişeler de oluşabilmektedir.

Finansal raporlama konusunda dünyada ortak bir muhasebe dili kullanılmasına yönelik çalışmalar alabildiğince hızlı bir şekilde ilerlerken, kamu sektöründeki ortak muhasebe dili çalışmalarının oldukça yavaş ilerlemesi de OECD'nin yukarıda bahsi geçen raporunda belirtildiği gibi güvenin tesisini daha da zorlaştırmaktadır.

Kamu Kurumlarının Denetiminde Dünyada Farklı Yaklaşımların Olması

Kamu kurumlarına ait finansal tabloların değerlendirilmesinde ülkeden ülkeye farklı bakış açılarının olması, bu finansal tablolarının nasıl okunacağı konusundaki belirsizliği de beraberinde getirmektedir. Dünyanın her alanında sınırları aşan, kurumları birbirine yakınlaştıran, iletişimi kuvvetlendiren bir bakış açısı ön plana çıkarken kamunun finansal tablolarını, kimi yerde sadece vergi ödeyen kesime sunulmaktayken kimi yerde ise hiç

sunulmamaktadır. Bazı ülkelerde sadece denetim raporu geçer not aldı veya almadı gibi yorumla yetinilmekte bazı ülkelerde ise hiç raporlama yapılmamaktadır.

Kamunun Denetiminde Güvenin ve Bağımsızlığın Sağlanmasındaki Zorluklar

Güven ve bağımsızlık olgusu gerek kamu alanında gerek özel sektörde denetçilerin en çok dikkat etmesi gereken unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Bu sağlanamadığı takdirde finansal tablo kullanıcılarının denetim sürecine güven duymasını temin etmek mümkün olmaz. Bu kapsamda bağımsızlık, kaynakların dağıtımı konusunda ciddi bir baskı altında faaliyet gösteren kamu kurumlarının denetimine de güven unsuru açısından büyük bir katma değer sağlayacaktır.

Kamu Denetimlerinde Hükümetlere ve Yurttaşlara Daha Fazla Değer Katan Yollar

Kamuya ait kuruluşların çoğunlukla da bağımsız denetimden geçmemiş olan faaliyet raporlarına bakıldığında, okurların bilgilenme talepleri dikkate alınarak hazırlanmadıkları ve yapılanları övmeyi amaçlayan metinler hazırlandığı dikkat çekmektedir. Kamuya ait bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ise hesap verebilirlik kaygısıyla hazırlanacağı için okurlar için daha fazla değer yaratan bir içeriğe sahip olması mutlaklıdır. Bu raporların hükümetlerin kontrollerini güçlendirmenin yanı sıra bu kuruluşların finansal tablo okuyucularının karar verme süreçlerine de katkısı olacaktır.

Kamunun Gelecekteki Denetim Yaklaşımlarında Teknoloji Uyumu

Tüm dünyada hükümetler, bilgi sistemlerindeki önemli gelişmelerin avantajlarından yararlanmak için bilgi teknolojileri sistemlerine ve yeni hizmet sunum modellerine büyük yatırımlar yapmaktadır. Ancak burada iki önemli soruya yanıt bulma ihtiyacı doğmaktadır:

(i) Denetim teknikleri aynı ölçüde modernize oluyor mu? ve

(ii) Kamu denetimlerinde modern finansal teknikler ve iş sistemlerinin avantajından daha iyi faydalanmak mümkün müdür?

Kamu denetimlerinde teknolojik entegrasyon kilit bir rol oynamaktadır. Oldukça yüklü verilerin bulunduğu kamu dünyasında teknoloji kullanımının olmaması çok büyük bir eksiklik olurdu. Denetimin olmazsa olmazı olan, yoğun bilgilerle yüklü bilgi işlem sistemlerini eski usul denetim teknikleri ile inceleyip analiz etmek mümkün değildir. Böyle bir denetim olsa olsa işe yaramayan çıktılar sunan, kamu yöneticilerinin ve toplumun ihtiyaçlarına cevap vermeyen bir çalışmaya dönüşürdü. Dünyada ve ülkemizde kamu denetimleri ile ilgili olarak aşağıdaki konu başlıkları temelinde karşılaştırma yaptığımızda ilginç sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Aşağıdaki tablodan değerlendirmemizi yaptığımızda özü itibarı ile tek bir yaklaşım olmadığını, her ülkenin kendine özgü şartları çerçevesinde kamu denetimlerini yönetmeye çalıştığını görmekteyiz. Konu A'yı değerlendirdiğimizde araştırmaya konu olan ülkelerin hepsinin ortak noktası kamu denetimlerinde düzenleyici kuruluşlara olan ihtiyaç çok açık bir şekilde ortaya çıkmıştır. Ülkemizde de kamu denetimleri ile ilgili olarak her kurumun farklı görev tanımları bulunmakla beraber bağımsız denetime yönelik kuralların ve bu çalışmaların esaslarının belirlenmesi KGK tarafından yürütülmektedir. Kamu sektörünün denetimlerinde paydaşların dağılımı ise ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Burada dikkatimize gelen en önemli unsur hepsinde parlamentoların bulunması olarak değerlendirilebilir.

Ülkelerin kamu denetimlerini kamuya açık ve şeffaf şekilde paylaşmaya dikkat ettiklerini söylemek teoride mümkündür. Ancak uygulamaya bakıldığında çok etkili bir mekanizmanın bulunduğunu söyleyemiyoruz. Türkiye'de bağımsız denetimden geçmeyen ama kamu adına denetimi yapan Sayıştay'ın çalışmalarının parlamento çatısı altında düzenlendiği bir durum söz konusudur. Ancak Sayıştay denetimlerinde bağımsız denetime göre daha farklı açılardan bir çalışma yapılmaktadır.

Kamuyla paylaşılan raporları incelediğimizde ise en bonkör ülkenin Amerika olduğu dikkat çekmektedir.² Rapordaki ülkelerin kamu denetimlerindeki bilgilerini karşılaştırdığımızda yeknesak bir yaklaşımın bulunmaması toplumun güven duygusunun yeterli düzeyde olmamasının nedenlerinden biri olduğunu söylemek mümkündür. Kamu sektörü esasen toplumun ihtiyaçları çerçevesinde ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaçların yerine getirilmesi için devletler tarafından kurulan kamu kurumları hakkında toplumun bilgi alma özgürlüğünün kısıtlı olması tutarsız bir durum yaratmaktadır.

Kamuda güven artırıcı adımlar

Bilgi toplumu günümüz dünyasının temelini oluştururken kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik ve kamuoyuna karşı sorumluluk daha da önem kazanmaktadır. Elde edilen her kazancın vergilendirilmesi ne kadar kutsalsa, bireylerin ve kurumların ödedikleri vergilerin nasıl ve nerede harcandığını devlet bütçesini hazırlayanlar ve yönetenlerden öğrenme hakkı da o kadar kutsaldır. Toplumun güven duygusunu azaltacak düzenlemeler yerine güven artırıcı adımlar atmak gerekir. Bu doğrultuda atılabilecek adımlar ise aşağıdaki şekilde düşünülebilir:

Ülke	Kamu denetimleri nasıl düzenlenmektedir?	Kullanılan muhasebe sisteminin temeli nedir?	Kamu denetimlerinin paydaşları kimlerdir?	Kamu denetimleri hangi mevzuat tarafından düzenleniyor?
Türkiye	KGK, SPK, BDDK, Hazine ¹	Nakit ve/veya tahakkuk ²	TBMM KİT Komisyonu ve Kamu	TTK, SPK, Bankacılık Kanunu ve ilgili kurumların yönetmelik ve tebliğleri
Almanya	Federal Sayıştay Federal Court of Auditors ³	Nakit ⁴	Parlamento	Haushaltsgrundsatzgesetz ⁵
Amerika	The US Government Accountability Office ("GAO") ⁷	Tahakkuk	Yönetim ve Bütçe Ofisi, Hazine, Hükümet acenteleri, Kongre komiteleri, Yurttaşlar, GAO ve Federal Genel Müfettişler ile çalışan denetim firmaları	Budget and Accounting Act of 1921 ⁸ Inspector General Act of 1978, Government Management Reform of 1994 ile genişletilen CFO Act of 1990, Federal Financial Management Improvement Act of 1996
Avustralya	The Australian National Audit Office (ANAO) ⁹	Tahakkuk	Federal ve eyalet parlamentoları, Ajans denetim ve gözetim komiteleri, ajans yönetimi, finansal rapor ve tabloları ajans kullanıcıları	Public governance, performance and Accountability Act 2013 ve the Auditor General Act 1997
Fransa	Kamu Sektörü Sayıştay The Court of Public Sector Audit ("CPSA") ¹⁰	Tahakkuk ¹¹	Parlamento, hükümet, hazırlayıcılar, inceleyenler, idareciler	2006 yılından beri Fransız devleti Court of Audit tarafından zorunlu denetime tabidir
Güney Afrika	The Auditor General of South Africa ("AGSA") ¹²	Nakit ¹³	Parlamento, bölgesel yasama kurumu, ulusal ve bölgesel hazine, Muhasebe Standartları Kurumu, İcra otoriteler, Belediye meclisi, muhasebe memurları, Genel Vali, Yurttaşlar	The Public Audit Act ¹⁴
Hollanda	Sayıştay The Court of Auditors (Algemene Rekenkamer) (COA) ¹⁵	Nakit ve veya tahakkuk ¹⁶	Parlamento ve bakanlıklar	Central Government Accounting Standards (Comptabiliteitswet) ¹⁷
İngiltere	National Audit Office (NAO) ¹⁸	Tahakkuk	Parlamento, hükümet acenteleri ve bölümleri, yerel yönetim otoriteleri ve kurumları, yurttaşlar	The Government Accounting Rules ¹⁹
Japonya	Audit Commission ²⁰	Tahakkuk	Bakan yardımcılar, Bakanlık muhasebe bölümü kıdemli direktörleri, muhasebe şefleri, devlet tarafından finanse edilen kurumların bütçenin icrasından sorumlu yönetim kurulu üyeleri ve denetçileri,	The Board of Audit Act
Kanada	The Public Sector Accounting Board (PSAB) ²¹	Tahakkuk	Yönetim, Vergi mükellefleri, konsey, düzenleyici kuruluşlar	Kamu ve özel sektörde denetim Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre yapılmaktadır.

KPMG (2015): Value of Audit Perspectives for Government

Kamu denetimleri kamuya açık mı?	Kamuya açıklanan raporlar nelerdir?
Kısmen	Halka açık olanların bağımsız denetim raporları ve faaliyet raporları, halka açık olmayanların faaliyet raporları
Kısmen ⁶	Temel olarak denetim görüşü
Evet	Denetim raporları, ifadeler, yasal kararlar, ilk 10 listesi, aylık incelemeler, Comptroller General'ın sunumları, yüksek risk serileri, 21yy zorlukları. Federal Genel Müfettişlerin raporları da kamuya açıktır. Ulusal istihbarat ve güvenlik konuları hariç neredeyse tüm raporlar yayımlanmaktadır.
Evet	Faaliyet raporları
Evet	Court of Audit yıllık faaliyet raporu yayınlamaktadır. Herkese açıktır.
Evet	Faaliyet raporu, Denetim Raporu
Evet	Her bakanlık için finansal tablolar, Her bakanlık için denetim raporları, Her bakanlık için detaylı bulgular
Evet	Denetim raporları ve hesaplar, bazı sektörlerde ilave raporlar
Evet	Faaliyet raporları
Evet	Faaliyet raporları ve kamu hesapları

Yeknesak Bir Muhasebe Temeline Geçilmesi

Bu uygulamaya geçilmesi ile beraber kamu sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların muhasebe dilinin aynı olması sağlanacaktır. Bu konuda yukarıda bahsi geçen IPSASB tarafından yayımlanan muhasebe standartları uygun bir başlangıç noktası teşkil etmektedir. Böylece mevcut durumun resmini karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak ortaya koyan finansal bilgiler manzumesi oluşmuş olacaktır.

Kamu Sektörüne Yönelik Olarak Yeknesak Denetim Standartlarının Yayınlanması

İşimizi kamu yararını gözeterek yerine getirmeye çalışırken bu konudaki temel sorun denetim standartlarındaki eksikliklerdir. Sadece klasik anlamda bildiğimiz denetimler ile bu sorunun üstesinden gelmek pek mümkün görünmemektedir. Bu konuda Amerika örneği üzerinden gidilirse sadece finansal tabloların değil, toplumun ihtiyaçlarına göre oluşan diğer raporların da denetlenerek kamuya sunulması gerekir. Bu konuda çeşitli senaryolar üretmek için erken olmakla beraber, harcamaların doğru yapılıp yapılmadığından, finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerini denetlemeye kadar geniş bir alanda çalışma yapma ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak burada hukuktaki genel kural olan usul esastan önce gelir kuralı uyarınca kamu sektörü denetimine özgü olarak toplumun beklentilerini karşılayan ayrı bir denetim standartları bütünü oluşturmak gerekmektedir.

Usul olduğu için esasa ilişkin çalışmalara geçilmesiyle beklentileri karşılayacak bir çalışmalar silsilesi denetim sektöründe sunulacaktır.

- ¹ Türkiye’de halka açık olan ve halka açık olmayan kamu kurumlarını içeren yeknesak bir uygulama görülmemektedir. Ancak halka açık olan kamu kurumlarında muhasebe prensipleri ve denetim standartları konusunda KGK tarafından yayınlanan düzenlemelere uyulmaktadır. Denetim standartları Uluslararası Denetim Standartları ile aynı, muhasebe prensipleri ise UFRS ile aynı olarak dikkate alınmalıdır.
- ² Halka açık firmalarda tahakkuk halka açık olmayan ama denetim zorunluluğu bulunanlarda ise tercih olarak seçilen raporlama çerçevesine göre nakit ve/veya tahakkuk olabilmektedir.
- ³ Kamu sektöründeki denetimleri düzenleyen Federal Court of Auditors Hükümet seviyesinde Federal Court of Auditors denetim raporu hazırlamaktadır. Hükümet seviyesi üçe ayrılır: merkezi, eyalet ve yerel hükümet. Denetim raporları Parlamento Bütçe Komisyonunun alt komitelerinde dikkate alınmakta olup komitenin temsilcileri partilerin parlamentodaki temsil oranına göre belirlenmektedir.
- ⁴ Federal hükümet IPSAS uygulamayı düşünmemektedir.
- ⁵ Bu kanun federal devletin ve eyaletlerin bütçe kanunlarını düzenlemek için merkezi hükümet ve eyalet hükümetleri seviyesinde belirli prensiplerle hazırlanmasını salık vermektedir.
- ⁶ Kamuya sadece denetlenmiş finansal tablolar ve denetim görüşü açıktır. Daha detaylı raporlar ise sadece belli paydaşlara açıktır.
- ⁷ GAO Amerikan hükümetinin konsolide finansal tablolarını denetlemektedir. Federal Genel Müfettişler acente seviyesinden denetimlerden sorumludurlar. Federal Genel Müfettişler bu çalışmaları denetçiler ile işbirliği içinde gerçekleştirmektedir. 1978 tarihli Inspector General Act’a göre federal denetimlerin hepsi Government Auditing Standards’a göre yapılmalıdır. GAO’nun başkanlığını yapan Amerikan Birleşik Devletleri’nin Genel Murakıbbı (Comptroller General) tarafından bu standartlar yayımlanmaktadır. Bu standartlarda American Institute of CPA tarafından yayımlanan denetim standartlarına referans verilmektedir.
- ⁸ GAO’nun kurulmasını sağlayan kanundur.
- ⁹ ANAO kamu denetiminden sorumlu genel denetçiye destek olacak şekilde çalışmaktadır. ANAO çerçevesinde yapılan denetimler genel denetçi tarafından hazırlanan denetim standartlarına göre yürütülür. Ayrıca her eyalet denetim ofisleri vasıtasıyla eyalet parlamentolarına raporlama yapmaktadır. Bu denetimler Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu standartlarına göre yapılmaktadır.
- ¹⁰ Son iki yüz yıldan beri uygulamada olan CPSA kamu sektöründeki denetimleri düzenleyen kurumdur. Fransa da denetim ulusal ve bölgesel seviyede ikiye ayrılmış durumdadır.
- ¹¹ Özel sektör kurumları Fransız Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine ve UFRS ve IPSAS muhasebe çerçevesi olarak kullanılmaktadır.
- ¹² AGSA hesapların, mali tabloların kamu sektörünün finansal yönetimini denetimi ve raporlamasından sorumludur. Denetimler ise yerel hükümetlerin yanında iki aşamalı olmakta olup ulusal ve bölgesel hükümetler çerçevesinde yapılmaktadır.
- ¹³ Güney Afrika uyarlanmış nakit temelli muhasebe prensipleri ile hareket etmektedir. The Office of Accountant General (OAG) her yıl hükümet organlarının uyması gereken finansal raporlama hazırlama rehberini yayınlamaktadır. Kamu kuruluşları ve ticari kuruluşlar Güney Afrika Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Uygulamalarını takip etmektedir. Bu uygulamalar ise IPSAS’a dayanmaktadır.
- ¹⁴ OAG’nın hesapları, finansal tabloları ve finansal yönetimi denetleyip raporlamasını salık veren kanundur.
- ¹⁵ COA Internal Audit Department (Audit Dienst Rijk) çalışmalarını kullanmakta ve bulgularını Parlamente’ye sunmaktadır.
- ¹⁶ Merkezi hükümetin çoğunluğu nakit temelli muhasebe uygulamakta olup çoğu ulusal kamu acenteleri olan kuruluşlar ise tahakkuk temelli muhasebe uygulamaktadır.
- ¹⁷ Muhasebe ve bütçe çerçevesinde merkezi hükümet bu standartları kullanmaktadır.
- ¹⁸ Ulusal düzeyde hükümetin muhasebe prensiplerini takip eden kuruluştur. Merkezi hükümet denetimlerinde Kontrolör ve Genel Denetçi ilgili finansal tablolarının doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığına dair görüşünü beyan etmektedir. Diğerleri için ise yerel yönetimlerin denetiminde denetim firmaları denetim işini yapmaktadır.
- ¹⁹ Ulusal seviyede 2000 yılından beri yürürlükte olan kanun muhasebe ve bütçeleme konularına odaklanmaktadır. UFRS’yi referans olarak kanun kamu sektöründe de dikkate alınmaktadır.
- ²⁰ Audit Commission üç kişiden oluşmaktadır. Denetim ile ilgili önemli kararlar denetim raporlarının nihai hale getirilmesinde gibi konularda AC tarafından yapılmaktadır.
- ²¹ Kamu sektörü için muhasebe prensiplerini düzenleyen kuruluştur. Kamu kurum ve kuruluşları için muhasebe standartlarını düzenleyerek şeffaflık, hesap verilebilir ve karar verme konularında kamu kurumlarını yönetenlere yardımcı olmaktadır.

KPMG Görüşü

Kamu sektöründe denetim çalışmaları klasik "geçer not aldı ya da almadı" yaklaşımı yerine daha farklı bir bakış açısı ile yapılmalıdır. Sonuçta kaynaklarını vatandaşların ve kurumların ödediği vergilerden yaratan kamu sektörü, bu kaynakların kullanımında şeffaf olmayı, hesap verilebilir olmayı, karşılaştırılabilir olmayı tüm topluma sunmakla yükümlüdür.

Çok da uzak olmayan bir gelecekte özel sektör şirketlerinin denetimlerinde büyük değişikliklerin olacağı bir ortamda, kamu sektörünün de buna uyum sağlaması halkın beklentisidir. İçinde yaşadığımız Bilgi Çağı'nda tercihimiz katı ve kapalı olan bir yapı mıdır yoksa esnek ve herkese açık bir yapı mı?

Dünyada küreselleşmenin yarattığı en önemli faydanın bilgiye kolay ulaşım olduğunu kimse inkâr edemez. Denetim firmaları bu anlamda eldeki verileri değerlendirmek için, finansal tablolara akan bilgilerin kontrolü amacıyla bilgi işlem alanında çok büyük yatırımlar yapmaktadır. Kamu sektöründeki bilgilerin büyüklüğü düşünüldüğünde bu bilgi işlem yatırımlarının kamunun etkin bir şekilde denetlenebilmesi için ne kadar gerekli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kamu sektöründe var olan geniş veri setinin kullanım alanını dikkate aldığınızda ortaya çıkabilecek senaryoların çeşitliliği akla hayale gelmeyecek kadar çoktur. Böyle bir veri seti içinde yöneticilerin ne işe yaradığı belli olmayan bilgileri sadece sistemde var olduğu için kullanıp amaca uygun olmayan raporlar üretmeleri artık geçerli bir yaklaşım değildir. Bu bile kamu sektöründe bağımsız denetimin ne kadar önem arz ettiğini gösteren bir durumdur.

Sonuç olarak kamu denetim kaçınılmaz bir gereklilik olarak karşımıza çıksa da bu denetimin klasik mantıkla gerçekleştirilmesi yararlı olmayacaktır. Yaratıcı, faydalı, tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılayan ve güven duygusunu artırıcı bir denetim faaliyeti yürütülmesi gerekmektedir.

Geleceğe güvenle bakmak için bu konuda herkesin sorumluluğu bulunmaktadır. KPMG bu anlayışla kamuda bağımsız denetim konusunun yeterli düzeyde tartışılabilmesi için her türlü bilgiyi toplum yararına paylaşmak ve oluşturmak konusunda öncülük yapmaktadır.

REFERANSLAR

¹ OECD (2013): **Governments at a Glance**, OECD Publishing.

² KPMG (2015): **Value of Audit Perspectives for Government**

Bağımsız denetim, özünde tarihsel verilere güvence vermek yatan bugünkü işlevinin yanına başka hangi işlevleri eklemeli?

İşte bu soruya vereceğimiz yanıt, denetimin gelecekteki değerini belirleyecektir. Bu nedenle KPMG olarak elimizi taşın altına koyarak mesleğimizin işlevinin ve paydaşlarına sunduğu katma değerın gözden geçirildiği bir entelektüel platform oluşturmak üzere “Denetimin Değeri” başlıklı bir proje başlattık. Elinizdeki kitap bu proje kapsamında KPMG Türkiye mensuplarının mesleğimizin geleceğine ilişkin olarak geliştirdiği öngörülerini ortaya koymaktadır.

Mesleğimizin gelecekteki değerini belirleyen temel unsur, paydaşlarımızın denetimin sunduğu ürünlerle ilgili talep ve beklentilerine yanıt verebilme vizyonumuz olacaktır. Bu vizyonu **Denetim Hizmeti, Denetim Firması** ve **Denetimin Paydaşları** başlıklı bölümler altında tartışmaya açarak hazırladığımız makaleleri beğeninize sunuyor, denetimin gelecekteki yönüne ilişkin fikir alışverişlerine katkı sunmasını diliyoruz.

Alper Güvenç, Berker Köktener, Bülent Ak, Çiğdem Atılğan, Erdal Tıkmak, Ergün Kış, Esmâ Kabak, Fikret Selamet, Gamze Çelik, Gökhan Atılğan, Hakan Ölekli, Hakkı Özgür Sıvacı, Hasan Aktaş, Işıl Topçuoğlu, İpek Arkaya, İsmail Ünal, Mesut Suiçmez, Murat Alsan, Nesrin Tuncer, Orhan Akova, Özlem Karahan, Serkan Ercin, Sinem Cantürk, Şafak Erdur ve Şirin Soysal’a katkıları için teşekkür ederiz.

KPMG Türkiye

Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Sürekli güncel ve doğru bilgi sunumuna özen gösterilmesine karşın bu bilgiler her zaman her durumda doğru olmayabilir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative bir İsviçre kuruluşudur. KPMG bağımsız şirketler ağıının üye firmaları KPMG International Cooperative’e bağlıdır. KPMG International Cooperative müşterilerine herhangi bir hizmet sunmamaktadır. Hiç bir üye firmanın KPMG International Cooperative’i veya bir başka üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı ya da bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur.

© 2016 Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., KPMG International Cooperative üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative’in tescilli ticari markalarıdır. Türkiye’de basılmıştır.