



A Qualitative Assessment on Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority and Auditor's Audit within the Context of Surveillance Concept

Ahmet Gökgöz^a

^a Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Keywords

Surveillance (oversight),
Public Oversight
Accounting and Auditing
Standards Authority,
Panoptikon,
Independent Audit,
Independent Auditor.

Jel Classification

M40, M41, M49.

Received

20.08.2019

Revised

10.09.2019

Accepted

15.09.2019

Abstract

Aim of the Study: It is aimed to examine the function and practises of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority within the context of surveillance concept by explaining the effects of the surveillance concept on accounting and auditing profession. Therefore; evaluating the outputs of the annual analysis of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority held on independent auditing institutions and independent auditors by the context of surveillance duty is mentioned within the aim of the study.

Methodology of the Study: After explaining the concept of surveillance, substantial information relating the function and practises of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority are stated by examining the effects of the surveillance concept on accounting and auditing profession. Hence; the outputs of the analysis on independent auditing institutions and auditors held by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in 2017 are evaluated.

Findings of the Study: According to the results of the 2017 Annual Analysis Report held by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority; the major matter mostly noticed within the audit is suggested to be the detection of substantial risks besides the lack of auditing procedures applied against the mentioned risks.

Importance of the Study: Any study is not detected about the results of the file analysis held by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority within the literature. So that; this study is presented as a qualitative evaluation by analyzing file analysis of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in 2017 in the context of affecting independent auditing's quality by pointing out the findings on matters mostly noticed in the independent auditing. Only 2017 annual report is analyzed in the study since 2018 report of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority is not published yet.



Gözetim Kavramı Bağlamında Kamu Gözetimi Kurumu ve Denetçinin Denetimi Üzerine Nitel Bir Değerlendirme

Ahmet Gökgez^a

^a Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

Gözetim, Kamu Gözetimi Kurumu, Panoptikon, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi.

Jel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Gönderilme

20.08.2019

Düzeltilme

10.09.2019

Kabul

15.09.2019

Özet

Çalışmanın Amacı: Gözetim kavramının muhasebe ve denetim mesleğine yansımalarını açıklayarak, gözetim kavramı bağlamında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) işlevi ve çalışmalarının irdelenmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda KGK'nın "gözetim" görevi çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde yaptığı yıllık incelemelerin sonuçlarının değerlendirilmesi de çalışmanın amaçları arasındadır.

Çalışmanın Metodolojisi: Gözetim kavramı açıklandıktan sonra, gözetim kavramının muhasebe ve denetim mesleğine yansımaları irdelenip KGK'nın işlevi ve çalışmaları hakkında bilgiler sunulmuştur. Bu kapsamda KGK'nın bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler üzerinde 2017 yılında yaptığı incelemelerin sonuçları değerlendirilmiştir.

Çalışmanın Bulguları: KGK 2017 İnceleme Raporu sonuçlarına göre, 2017 yılında yapılan dosya denetimlerinde en yaygın karşılaşılan sorunun; önemli yanlışlık risklerinin tespiti ve bu risklere yönelik uygulanan denetim prosedürlerinin eksikliği ile ilgili olduğu görülmüştür.

Çalışmanın Önemi: Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nun yaptığı dosya denetimlerinin sonuçlarına yönelik literatürde bir çalışmaya rastlanmamıştır. KGK'nın 2017 yılı dosya denetimi sonuçları değerlendirilerek, bağımsız denetimin niteliğinin artırılması bağlamından, bağımsız denetimde yaygın olarak görülen yanlışlıklara ilişkin bulgulara dikkat çekilmiş ve nitel bir değerlendirme olarak literatüre kazandırılmıştır. KGK tarafından 2018 yılı inceleme raporları yayınlanmadığı için 2017 yılı inceleme raporu değerlendirilmeye alınmıştır.

1.Giriş

Kapitalizm ile birlikte üretim ve ticaretin önemli bir kısmı devlet elinden özel teşebbüslere devredilmiş, devlet sadece piyasada bir oyuncu olarak rol alır olmuştur. Sanayi devrimi ile birlikte artan üretim hamleleri sonucunda özel teşebbüsün kurduğu işletmelerin sayıları hızla artmıştır.

Dünya nüfusunun artması, ticaretin yaygınlaşması ve bunlara bağlı olarak üretimin gerekliliği beraberinde işgücü ihtiyacını da getirmiştir. Sanayi devrimi ile birlikte fabrikalarda makineleşme oranı artarken aynı oranda fabrikalarda istihdam edilen nitelikli işgücü sayısı da artmıştır.

Gelişen ekonomik sistemin paralelinde üretim, yönetim, pazarlama, insan kaynakları gibi alanlarda da dönemin ihtiyaçları çerçevesinde gelişim ve değişimler meydana gelmiş, yeni sistem, model, kavram ve teoriler ortaya atılmıştır. Sanayi devrimi ile hızlanan üretim hamleleri, üretimin en önemli unsuru olan “emek” kavramını önemli hale getirmiştir. Birçok insana istihdam sağlayan fabrikaların ortaya çıkması ile emek konusunu merkeze alan çalışmalar yoğunluk kazanmıştır. Emek kalitesinin artırılması, emeğin ücretlendirilmesi, emeğin verimliliği ve etkinliği, emeğin denetimi ve gözetimi gibi konular üzerinde durulan başlıca konular arasında yer almıştır.

Özellikle 18. Yüzyılda, bünyesinde birçok insana istihdam sağlayan devasa işletmelerin sayısı arttıkça, çalışanların verimliliği açısından “çalışanların gözetimi” kavramı tartışılmaya başlanmıştır. Teknolojik cihazlar ile çalışanların gözetiminin mümkün olmadığı 18. Yüzyılda farklı yöntemler ön plana çıkmıştır. Bunlardan en önemlisi mimari olarak çalışanları gözetim altında tutmayı amaçlayan ve her yeri gözetleyen anlamına gelen Panoptikon yapı biçimidir. Panoptikon mimari yapısı, ilk olarak, İngiltere’den 1786’da Beyaz Rusya’ya çalışmaya giden Samuel Bentham tarafından tasarlanmıştır. Bentham’ın yönetici olarak çalıştığı malikânedeki çalışanları gözetlemek için tasarladığı, ortasında bir gözetleme kulesi olan etrafında malikânedeki üretim birimlerinin yer aldığı daire biçimindeki bir mimari yapıdır. Beyaz Rusya’yı ziyareti sırasında Samuel Bentham’ın tasarladığı bu yapıdan etkilenen kardeşi Jeremy Bentham, bir Panoptikon Hapishanesi tasarlamış ve tasarısının ayrıntısını anlattığı mektupları Beyaz Rusya’dan İngiltere’deki babasına göndermiştir. Daire biçimindeki hapishanenin ortasında bir gözetleme kulesi bulunacak ve gözetleme kulesinin

etrafında mahkûmların içi görülebilen koğuşları yer alacaktır. Gözetleme kulesindeki bekçi tarafından koğuşlar her zaman gözetlenebilecek, ancak koğuşlardan gözetleme kulesinin içinde ne olduğu görünmeyecektir. Her zaman gözetlendiğini düşünen mahkûm her hangi bir suç eğiliminde olmayacaktır. Jeremy Bentham, sadece hapisane değil okul, işletme, islahevi gibi yerlerin de panoptikon şeklinde yapılmasını önermektedir. Jeremy Bentham'ın mektuplarında ayrıntısını verdiği hapisane planı, İngiliz gazetelerinde yayınlanmış, Bentham tarafından İngiliz hükümeti hapishanenin yapılması için ikna edilmeye çalışılmış, ancak uzun çabalara rağmen ne İngiltere'deki Panoptikon Hapishanesi, ne de Beyaz Rusya'da Panoptikon şeklindeki malikâne bir tasarıdan öteye geçememiştir. 18 yüzyılda gündem oluşturan ve gözetim kavramı çalışmalarında bir metafor olarak anılan Panoptikon Hapishanesi bütün çabalara rağmen yapılamamıştır (Çoban ve Özaslan, 2016).

Sonraki dönemlerde Foucault, modern toplumda gözetim kavramını açıklamak için, Bentham'ın Panoptikon hapishanesi metaforunu kullanmıştır. Foucault'a göre görünürlük bir tuzaktır. Panoptikon'da mahkum, görülmekte ama görememektedir. Bir bilginin nesnesidir ancak, bir iletişimin öznesi olamamaktadır (Elitaş ve Altınay, 2013:2-3).

Tarihin her döneminde gözetim kavramı önemli olmuştur. Gözetleme işi dönemin şartları elverdiği ölçüde icra edilmiştir. Tarihin eski dönemlerinde, bir beylik şehrin girişindeki kaleye muhafızlarını koyarak güvenliğini sağlamak için gözetleme yapmış, günümüz modern devleti ise radar, kamera gibi teknolojik cihazlar ile güvenliğini sağlamak için gözetleme yapmıştır.

Devlet yapılarının mutlak devlet anlayışından modern devlet anlayışına doğru evrilmesiyle birlikte; eğitim, sağlık, altyapı, güvenlik gibi görevler devlete yüklenmiştir. Günümüzde, devletler, tabiiyetindeki vatandaşlarının eğitim, sağlık, altyapı, güvenlik gibi hizmetleri vermekle mükelleftir. Omuzlarına vatandaşlarının güvenliğini sağlama görevi yüklenen modern devletin, vatandaşlarının güvenliğini sağlamak ve haklarını korumak için "gözetim" yapmaları doğal bir gereklilik haline gelmiştir.

Son iki yüz yılda gözetim kavramının önemli hale gelmesi ve yaygınlaşmasının yanında, gözetim kavramına tepkiler de ortaya çıkmıştır. Örneğin; 1949 yılında yayınlanan George Orwell'in 1984 romanı, insanların gelecekte evlerinin içine kadar bir kamera ile

gözetleneceğini anlatan bir distopyadır. Aynı zamanda 1984 romanı, insanın özgürlüğünü kısıtladığı gerekçesi ile gözetim kavramına verilen tepkinin bir edebi eserde tezahürüdür.

Günümüzde hem birçok insana istihdam sağlayan işletmeler açısından hem de bireylerin güvenliğini sağlayan devlet açısından, gözetim, kaçınılması mümkün olmayan bir eylemdir. Hatta bir nevi ihtiyaçtır. Eski dönemlerde gözetimin yapılabilmesi için mimari kullanılırken, günümüzde teknoloji kullanılmaktadır. Mimari gözetimin yerini elektronik gözetim almıştır. Başka bir deyişle “teknolojik panoptikon” dönemi başlamıştır (Çoban ve Özarslan, 2016:111-112).

Enformasyon teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, insanlar, sürekli olarak gözetim altındadır. Örneğin; kredi kartları ile yapılan alış-verişler, internet üzerinden gerçekleştirilen işlemler, caddelerdeki güvenlik kameraları, telefonlardaki GPS’ler ile insanlar sürekli olarak birileri tarafından gözetim altında tutulmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; gözetim kavramının muhasebe ve denetime yansımalarını açıklayarak, gözetim kavramı bağlamında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) işlevi ve çalışmalarını irdelemektir. Bu bağlamda KGK’nun “gözetim” görevi çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde yaptığı yıllık incelemelerin sonuçlarının değerlendirilmesi çalışmanın kapsamı dâhilindedir. Çalışmanın amacı doğrultusunda, öncelikle “gözetim” kavramının muhasebe ve denetim mesleğine yansımaları tartışılacaktır.

2. Gözetim Kavramının Muhasebe ve Denetime Yansımaları

Çağımızın önemli yönetim bilimcileri arasında gösterilen Alvin Toffler (2012) “Üçüncü Dalga” isimli kitabında tarihi bütüncül bir yaklaşımla ilk zamanlardan günümüze kadar inceleyerek üç döneme ayırmış ve bunları tarihi değişimi göstermesi açısından birer “dalga” olarak isimlendirmiştir. Bunlardan birinci dalga tarım toplumu, ikinci dalga sanayi toplumu ve üçüncü dalga bilgi toplumunu ifade etmektedir.

Birinci dalganın yani tarım toplumunun yaşandığı dönemde, tarımın bir ögesi olan toprağı elinde bulunduran ve en verimli kullanan insanların gücü elinde bulundurduğu görülmüştür. Akabinde sanayi devriminin başlamasıyla etkisini gösteren ikinci dalgada ise artık güç unsuru tarımdan ziyade sanayi olmuştur. İçinde bulunduğumuz süreçte ise en önemli olan unsur tarım ve sanayiye de bünyesinde barındıran “bilgi”dir.

Tarihsel süreçte önem arz eden her bir unsur (tarım, sanayi ve bilgi) yaşanan dönemdeki diğer gelişmeleri de etkisi altına almıştır. Tarım toplumunda meydana gelen bilimsel, ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmeler tarım eksenini etrafında, sanayi toplumunda ise sanayi eksenini etrafında gerçekleşmiştir. Günümüzde ise en önemli unsur "bilgi"dir ve gelişmeler de bilgi eksenini etrafında meydana gelmektedir. Tüm bu dalgalardan muhasebe de nasibini almıştır. İçinde bulunduğumuz döneme baktığımızda muhasebenin temel görevinin bilgi vermek ve muhasebenin de bir bilgi sistemi olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla muhasebenin yaptığı bütün işlemler (kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz ve yorum) işletmenin çevresindekilere (işletme sahibi veya ortakları, yönetici, personel, devlet, kredi kuruluşları, yatırımcılar vs) bilgi vermek amacına yöneliktir. Bu durum üçüncü dalga'nın başka bir ifade ile bilgi toplumunun karakteristik özelliklerinin muhasebeye yansımaları olarak ifade edilebilir.

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel görevi, işletme ilgililerine, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında ihtiyaç duydukları ve karar verme sürecinde etkili olan finansal bilgileri vermektir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe söz konusu "bilgi verme" görevini finansal tablolar aracılığıyla ifa etmektedir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (TMS 1, md.9).

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması işletme yönetiminin sorumluluğundadır ve finansal tablolarda sunulan bilgiler işletme yönetiminin iddialarını gösterir. Finansal raporların hazırlanma ve sunulması veya raporlara dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarının yapılması aşamasında hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerecek işlemlerden dolayı gerçeğe uygun olmayan bir rapor ortaya çıkabilmektedir. Gerçeğe uygun şekilde sunulmayan rapora dayanarak karar alan finansal tablo kullanıcılarının büyük zararlar görmeleri söz konusu olabilmektedir.

Finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içeren finansal bilgilerin sunulmasını önlemek amacıyla bir denetim mekanizması oluşturulması şarttır. Denetim

mekanizmasının birinci basamağını işletmenin iç kontrol sistemi, ikinci basamağını ise bağımsız (dış) denetim oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, işletme faaliyetleri süresince hata veya hile kaynaklı yanlışlıkları ve suistimalleri önlemeye çalışan bir sistemdir. Bağımsız denetim ise finansal tablolar hazırlandıktan sonra finansal tablolarda sunulan bilgilerin belirli finansal raporlama çerçevelerine uygun olarak gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst sunulup sunulmadığını araştırıp elde ettiği sonucu bir rapora bağlayan çalışmalar bütünüdür.

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst olarak sunulması, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmaması açısından “denetim” çalışmaları önem arz etmektedir. Finansal tabloların bağımsız denetimi; bir işletme veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir.

İşletmenin finansal tablolarının sunumunda, yönetimden kaynaklanan hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar olabileceği gibi denetçiden kaynaklanan hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar da olabilmektedir. Denetimden kaynaklanan sorunlar denetim riski ile açıklanabileceği gibi denetimi gerçekleştiren denetçilerin etik olmayan davranışlar içine girebilme ihtimali de göz ardı edilmemelidir. Bu bağlamda “denetçiye kim denetçilik yapacak” sorusu karşımıza çıkmakta ve denetçinin denetimi üzerine yapılan çalışmalar, özellikle muhasebe ve denetim skandallarının yaşandığı 2000’li yıllardan itibaren yoğunluk kazanmaya başlamıştır.

Uygulamada, denetçinin denetimi ile ilgili olarak iki önemli düzenleme karşımıza çıkmaktadır. Birincisi; meslektaş denetimi (peer review), ikincisi ise gözetim faaliyetleridir. Meslektaş denetimi (peer review); denetim firmasının yaptığı denetim çalışmalarının, meslektaşı olan başka bir denetim firması tarafından gözden geçirilmesi faaliyetlerini içermektedir. 1978 yılından beri Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından uygulanması sağlanan Peer Review (Meslektaş Denetimi) yönteminin etkin yürütülememesi ve ortaya çıkan suistimallerden dolayı, 2002’de ABD’de Sarbanes Oxley Yasası’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte uygulamasına son verilmiştir. Bu uygulamanın

yerini kamu otoritesinin himayesinde gözetim faaliyetleri yaklaşımı almıştır (Bozkurt Yazar ve Yalçın, 2019: 261).

Meslektaş denetiminin yerini alan gözetim faaliyetleri yaklaşımı; oluşturulan bağımsız bir idari otorite tarafından bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, gözetimi, kalite kontrol denetimi gibi faaliyetleri içermektedir. Söz konusu yaklaşım bağlamında gözetim görevini ifa etmesi için ABD’de 2002 yılında Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB), Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission – SEC) gözetimi altında Washington merkez ofisinde faaliyetlerine başlamıştır.

Türkiye’de finansal raporların düzenlenmesi sorumluluğu taşıyan işletme yönetimleri ile finansal rapordaki bilgilerin doğruluğunu denetleyen denetçilerin “gözetimi” görevini ifa etmesi amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, ABD’deki PCAOB’nin izdüşümü bir kurumdur.

Özetle; işletmelerin muhasebe departmanları finansal tablolar aracılığıyla finansal bilgileri üretmekte, denetçiler muhasebe departmanı tarafından üretilip ve yönetim tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu denetlemekte ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) da finansal tabloları sunan yönetim ile denetleyen denetçiyi gözetlemektedir.

Gözetim kavramının muhasebe ve denetim mesleğine yansımalarının bir tezahürü olarak ortaya çıkan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) hakkında ayrıntılı bilgiler sunmak yerinde olacaktır.

3. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu gözetimi; bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesi olarak ifade edilmektedir (KGK, 2019).

Uluslararası gelişmelerin paralelinde Türkiye’de kamu gözetimi görevinin ifa edilmesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi gerekliliği üzerine 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun resmi web sitesinde yer alan tanıtım broşüründe, KGK'nun temel amacının (KGK, 2019): *“Yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak”* olduğu belirtilmiştir. Yine Kurum'un tanıtım broşüründe görevleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir (KGK, 2019a):

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Kurum'un merkezi Ankara'da yer almakta olup altı daire başkanlığı ile hizmet sunmaktadır. 2018 yılı faaliyet raporu bilgilerine göre, Kurum'da 213 personel hizmet vermektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) oluşturma ve yayınlama görevi, Kamu Gözetimi Kurumu'ndan önce; sırasıyla TÜRMOB çatısı altında görev yapan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve sonrasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yerine getirilmekteydi. 2011 yılında Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) kurulmasıyla TMS/TDS oluşturma ve yayınlama görevini KGK devralmıştır. Önceki kurullardan farklı KGK'na bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirme ve gözetim görevi de verilmiştir. Çalışmanın amacı doğrultusunda KGK'nin “gözetim” görevi üzerine odaklanılacaktır.

Kurum'un bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma görevini Gözetim Daire Başkanlığı yerine getirmektedir. 2018 faaliyet raporunda, Gözetim Daire Başkanlığı'nın yaptığı gözetim faaliyetleri şu başlıklarda sayılarak açıklanmıştır (KGK, 2019b: 67-70):

- 1) Sözleşme bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetleri
 - Sözleşmelerin zamanında bildirilip bildirilmediğinin kontrolü
 - Sözleşmelerde oluşturulan denetim ekiplerinin kontrolü
 - Denetimlerin üstlenilmesinde rotasyon sürelerinin uyulup uyulmadığının kontrolü

- Kendi adına denetim üstlenen denetçinin kendisi ile bunlar tarafından düzenlenen sözleşmelerin denetim ekiplerinde görevlendirilenlerin herhangi bir denetim kuruluşunda ortak, yönetici, denetçi vb. unvanlarla görev alıp almadığının kontrolü
- Denetim müşterine defter tutma hizmetinin verilip verilmediğinin kontrolü
- 2) Gelir bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetleri
- 3) Mesleki sorumluluk sigortası bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetleri
- 4) Şeffaflık raporları bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetleri
- 5) Denetim raporu bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetleri
- 6) Bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünün yerine getirilip getirilmediği hakkında yürütülen gözetim faaliyetleri

4. Denetçinin Denetimi Üzerine Nitel Bir Değerlendirme

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 no.lu KHK'nın kendisine verdiği yetkiye dayanarak bağımsız denetim firmalarını yetkilendirmekte ve bağımsız denetim firmalarının gözetimini yapmaktadır. Bu bağlamda her yıl yetkilendirdiği bağımsız denetim firmaları üzerinde, "denetçinin denetimi" olarak ifade edilen prosedürler kapsamında, gözetim görevini ifa etmektedir. Denetim kuruluşları ve denetçilerle ilgili yaptığı incelemelerin sonuçlarını da Kurum'un resmi web sitesinde ilan etmektedir. Kurum en son 2017 yılında yaptığı incelemelerin sonuçlarını 22.10.2018 tarihinde kamuya açıklamıştır. Söz konusu yıllık inceleme raporunda, yaptığı çalışmalarını: *"Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçiler nezdinde kalite kontrol sistemi ve seçilmiş dosya incelemeleri gerçekleştirmektedir"* şeklinde ifade etmiştir. Ayrıca, yapılan incelemelerin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapıldığı belirtilmiştir (KGK, 2018: 2-3).

Bu çalışmanın amaçlarından birisi olan "denetçinin denetimi üzerine nitel bir değerlendirme" kısmını, KGK'nın 22.10.2018 tarihinde yayınladığı 2017 Yıllık İnceleme Raporu'nun sonuçlarının değerlendirilmesi ve analizi oluşturmaktadır. 2017 yıllık inceleme raporunda tespit edilen bulguların değerlendirilmesine geçmeden önce KGK'nın yaptığı incelemelere ilişkin nicel veriler Tablo 1'deki şekliyle derlenmiştir.

Tablo 1: KGK 2017 Yıllık İnceleme Raporuna İlişkin Nicel Veriler

| | | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---------------------------------------|--------------------|--------|--------|--------|--------|
| İncelenen Denetim Kuruluşu | Sicile Kayıtlı | 145 | 196 | 235 | 249 |
| | İncelenen | 63 | 52 | 26 | 61 |
| | İnceleme Oranı | 0,4345 | 0,2653 | 0,1106 | 0,2450 |
| İncelenen Denetçi Sayısı | Sözleşme İmzalayan | 72 | 143 | 200 | 269 |
| | İncelenen | - | - | 6 | 8 |
| | İncelenme Oranı | 0,0 | 0,0 | 0,0300 | 0,0297 |
| Yapılan İncelemenin Niteliği | Dosya İncelemesi | - | - | 29 | 58 |
| | Diğer | - | - | 3 | 11 |
| İncelenen Denetim Dosyasının Niteliği | KAYİK | - | - | 29 | 48 |
| | KAYİK Dışı | - | - | - | 10 |

Kaynak: KGK 2017 Yıllık İnceleme Raporu'ndan derleme, www.kgk.gov.tr

Tablo 1'de görüldüğü üzere sicile kayıtlı bağımsız denetim kuruluşu sayısı önemli miktarda artmasına rağmen yapılan inceleme sayısı aynı doğrultuda artmamıştır. Denetim kuruluşlarına ilişkin 2014 yılında inceleme oranı 0,4345 iken 2017 yılında bu oran 0,2450'ye gerilemiştir. Yine yıllar itibariyle bireysel bağımsız denetçilerin imzaladığı sözleşme sayısı ciddi miktarda artmasına rağmen, incelenen denetçi oranı düşük miktarlarda (örneğin; 2017 yılında 0,0297) kalmıştır. Bireysel denetçilerin, bağımsız denetim kuruluşlarına göre kurumsal yapı ve denetim kültürlerinin yeterliliği konusunda belirsizlikler de dikkate alındığında, daha fazla incelenmeye muhtaç olduğu söylenebilir.

2017 yılında incelenen 58 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan en önemli 10 bulgu Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2: KGK 2017 Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Önemli Bulgular

| Bulgu Oranı | Bulgu |
|-------------|--|
| % 72 | Finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak yeterli çalışmanın yapılmadığı tespit edilmiştir. |
| % 64 | Finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine veya iç kontrolün anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 60 | Finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 50 | İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak uygulanan denetim prosedürlerinin ve çalışma kâğıtlarının yeterli nitelikte olmadığı tespit edilmiştir. |
| % 48 | İşletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılan sorgulamalar, değerlendirmeler ve diğer çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 43 | Çalışma kâğıtlarının belgelendirilmesine ilişkin eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 40 | Bağımsız denetim ekibinden her yıl alınması gereken bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamaya ilişkin kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıkları ve davranacakları hususunda yazılı taahhüt alınmadığı tespit edilmiştir. |
| % 38 | Genel olarak önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi, önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyaslama noktalarının kullanılması konularında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 33 | İlgili mevzuata uygunluğa yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 22 | Finansal tablo açıklamalarının yeterliliği, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |

Kaynak: KGK 2017 Yıllık İnceleme Raporu’ndan derleme, www.kgk.gov.tr

Tablo 2’de sunulan bilgiler çerçevesinde, 2017 yılında yapılan 58 adet dosya denetiminde yaygın olarak görülen başlıca sorunların; önemli yanlışlık risklerinin tespiti ve bu risklere yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması, ilişkili tarafların belirlenmesine yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması, işletmenin sürekliliği ile ilgili değerlendirmelerin yapılması, çalışma kâğıtlarının belgelendirilmesi gibi konular üzerinde olduğu görülmektedir.

KGK'nın 2017 Yıllık İnceleme Raporu'na göre tespit edilen bulguların yoğunlaştığı muhasebe alanları ise Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3: KGK 2017 Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Muhasebe Alanına İlişkin Bulgular

| Bulgu Oranı | Bulgu |
|-------------|---|
| % 55 | Stoklara yönelik denetim çalışmalarında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 48 | Duran varlıkların amortisman hesaplamalarıyla ilgili yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 24 | Maddi duran varlıkların geçerli finansal raporlama sistemine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 10 | Hasılat ve tahsilat döngüsüne ilişkin risklerin değerlendirmesine ilişkin çalışmalarda ve satışların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak kayıtlara doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |
| % 5 | Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ve sonraki ölçümleri ile sınıflandırmasına ilişkin yürütülen denetim çalışmalarında eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. |

Kaynak: KGK 2017 Yıllık İnceleme Raporu'ndan derleme, www.kgk.gov.tr

Tablo 3'de sunulan veriler çerçevesinde, muhasebe alanına ilişkin yaygın olarak görülen sorunların; stok, maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin uygulanan denetim prosedürleri, duran varlıkların amortisman hesaplamaları ve hasılatın muhasebeleştirilmesi gibi konular üzerinde olduğu görülmektedir.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, ürettiği finansal bilgileri, finansal tablolar aracılığıyla ilgili taraflara sunmaktadır. Muhasebe tarafından üretilen finansal bilgilerin gerçeğe uygun ve tarafsız olarak sunulabilmesi için denetlenmesi ihtiyacı denetim mesleğini doğurmuştur. Finansal bilgilerin üretilmesi ve sunulması sorumluluğunu taşıyan yönetimin, hata veya hile kaynaklı, gerçeğe uygun olmayan finansal bilgiler sunabilme ihtimali her zaman mevcuttur. Bundan dolayı yönetimin iddialarını gösteren finansal tabloların bağımsız bir kişi veya kuruluş tarafından denetlenmesi, finansal bilgi kullanıcıları açısından makul bir güvence oluşturacaktır. Ancak tarihsel süreç içerisinde görülmüştür ki finansal bilgilerin bağımsız bir kişi veya kuruluş tarafından denetlenmesi de yetmemektedir. Zira 2000'li yıllarda yaşanan şirket skandallarında, söz konusu şirketlerin tamamının denetlenen şirketler olması, denetim alanında bir zafiyetin olduğunu ortaya çıkarmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerinin

denetlenmesi meselesi bir adım öteye taşınarak; “şirketleri denetleyenleri kim denetleyecek?” sorusu tartışılır olmuştur. Çünkü söz konusu dönemde şirket skandallarının en önemli müsebbiplerinden birisi denetim firmaları olduğu söylenebilir. Denetim firmaları, hata veya hile kaynaklı birçok yanlışlığa imza atmış ve bunun sonucunda “denetçinin denetimi” konusu yoğun bir şekilde tartışılmaya başlamıştır.

ABD’de 2000’li yılların başına kadar uygulanan meslektaş denetimi (peer review) uygulamasından vazgeçilerek, denetim firmalarının bir otorite tarafından denetlenip gözetilmesi gerektiği yaklaşımı kabul görmüş ve bu bağlamda ülkeler yasal düzenlemeler yapmıştır.

Uluslararası gelişmeler paralelinde, Türkiye’de de muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, bağımsız denetim firmalarının denetimi ve gözetimi faaliyetlerini yerine getirmesi amacıyla 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK’dan önce muhasebe ve denetim standartlarının yayınlanması ve uygulanması görevini, sırasıyla, TÜRMOB çatısı altındaki Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yürütmüştür. KGK’nın kurulmasıyla söz konusu yetkilerin yanında bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve gözetimi görevi de KGK’ya verilmiştir. KGK, gözetim görevinin ifası için her yıl bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler ile ilgili incelemelerde bulunmuş ve incelemelerin sonuçlarını web sitesinde, kamu ile paylaşmıştır.

KGK, 2017 yılında yaptığı incelemelerde 58 tane dosya denetimi yapmış, yaptığı dosya denetimlerinde yaygın olarak görülen sorunların başında; önemli yanlışlık risklerinin tespiti ve buna yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması, ilişkili tarafların belirlenmesini yönelik prosedürlerin uygulanması ve işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesine yönelik prosedürlerin uygulanması olduğunu raporunda açıklamıştır. Yine muhasebe alanına ilişkin yaygın görülen sorunların başında; stok, maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe uygulamaları, duran varlık amortismanlarının hesaplanması ve hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu belirtilmiştir.

KGK’nın 2017 Yıllık İnceleme Raporu’nda, bağımsız denetim kuruluşu ve bireysel bağımsız denetçilerin sayısında yıllar itibariyle önemli miktarda artış olmasına rağmen, yapılan dosya

denetim sayısının aynı oranda artmadığı görülmüştür. Söz konusu raporda dikkat çeken diğer bir mesele; bireysel bağımsız denetçilerin sözleşme sayılarının önemli miktarda artmış olmasına rağmen, 2017 yılında yaklaşık % 3'ünün dosya denetimine tabi tutulmuş olmasıdır. Bireysel olarak bağımsız denetim yapan denetçilerin, kurumsal bir denetim yapısına ve kültürüne sahip olmamasından dolayı, bağımsız denetim kuruluşlarına göre daha fazla denetim ve gözetime muhtaç olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak; üretilen finansal bilgilerin ve bağımsız denetimin niteliğinin artırılması bağlamında, KGK tarafından yapılan denetimlerin sayısının artırılması gerektiği söylenebilir.

Kaynakça

Bozkurt Yazar, Birgül; Zülkif Yalçın (2019), “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları”, İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 1: 260-277.

Çoban, Barış; Zeynep Özarslan (2016), “Panoptikon: Gözün İktidarı”, Su Yayınları, 2. Basım, İstanbul.

Elitaş, Cemal; Ayşenur Altınay (2013), “Panoptikon Metaforu Açısından Denetim-Gözetim Sorunsalı”, MÖDAV 10. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 25-26 Ekim 2013: 1-11.

KGK (2018), “2017 Yıllık İnceleme Raporu”, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.06.2019).

KGK (2019a), “Tanıtım Broşürü” [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public Oversight Authority TR.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public%20Oversight%20Authority%20TR.pdf), (Erişim Tarihi: 04.08.2019)

KGK (2019b), “2018 Faaliyet Raporu” [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK Faaliyet Raporu 2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK%20Faaliyet%20Raporu%202018.pdf), (Erişim Tarihi: 06.08.2019)

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS 1 2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS%201%202018.pdf), (Erişim Tarihi: 10.07.2019)

Toffler, Alvin (2012), "Üçüncü Dalga", (Çev. Selim Yeniçeri), Koridor Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.