



## **DENETİM BAŞARISIZLIĞI KAVRAMI: NEDENLERİ, SONUÇLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### ***THE CONCEPT OF AUDIT FAILURE: REASONS, RESULTS AND RECOMMEDATIONS***

**Musa KAYRAK\***

#### **Özet**

Denetim başarısızlığı, devletlere, toplumlara, vatandaşlara ve denetim kurumlarına ciddi zararlar veren küresel bir olgudur. Bağımsız denetim şirketlerinin büyük firma iflaslarını önceden haber verememesi nedeniyle popülerliğini arttıran denetim başarısızlığı kavramı, son yıllarda kamu sektöründe yürütülen denetimleri kapsayacak şekilde tartışılmaya başlanmış ve denetim mesleğinin teori ve pratiğinde önemli bir yer edinmiştir. Denetim başarısızlığının temelinde, denetçi bağımsızlığına ilişkin sorunlar, denetçi ile denetlenen arasında uygun olmayan mali ilişkiler ve denetçinin mesleki yetersizliği gibi sebepler bulunmaktadır. Denetçilerin toplum nezdinde itibarını düşüren denetim başarısızlığı vakalarının artması, denetim kurumlarını bu sorunun sebeplerini araştırmaya ve çözüm için yeni politikalar geliştirmeye itmiştir. Denetim başarısızlıklarının mümkün olan en asgari düzeye çekebilmesi için, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, denetimde hizmet kalitesinin geliştirilmesi, genel kabul görmüş uluslararası ve ulusal standartlara uygun olarak denetimlerin gerçekleştirilmesi, denetçilerin mesleki yeterliliklerinin artırılması ve denetimlerde mesleki yargı ve şüphenin doğru uygulanması gerekmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Denetim Başarısızlığı, Denetçi Bağımsızlığı, Denetim Standartları, Mesleki Şüphencilik, Çıkar Çatışması.

**JEL Sınıflaması:**M42, H83.

#### **Abstract**

Audit failure is a global phenomenon doing a serious harm to governments, societies, citizens and audit institutions. The concept of audit failure which has increased its popularity due to inability of independent audit companies to notice the bankruptcy of big firms in advance has been recently started to be discussed in a context that also covers audits in public sector and has gained crucial ground in the theory and practice of audit profession. Reasons such as issues related to independence of auditor, inappropriate financial relations between auditor and auditee and lack of the professional competence of auditor lie at the roots of audit failure. Increase in the cases of audit failure ruining the prestige of auditors in the eyes of people has led audit institutions to scrutinize the roots of the issue and evolve new policies. Strengthening independence of auditor, raising service quality of audit, carrying out of audits in accordance with generally accepted national and international standards, improving the professional competence of auditors and appropriate implementation of the professional judgment and skepticism are required in order to reduce audit failures to the minimum level possible.

**Key words:** Audit Failure, Independence of Auditor, Auditing Standards, Professional Skepticism, Conflict of Interests.

**JELClassification:**M42,H83

\* Sayıştay Uzman Denetçisi, CISA (Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi), musakayrak@sayistay.gov.tr, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

## **GİRİŞ**

Gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde düzenleyici sistemin ayrılmaz bir parçası olan denetim, farklı amaç, kapsam, metodoloji ve türlerde icra edilir. Denetim sürecinden elde edilmek istenen temel faydalar, yapılan iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş normlara uygun olup olmadığının tespit edilerek benzer hataların tekrarının engellenmesi ve caydırılması; hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması; organizasyonların daha iyi yönetilmesi ve yönetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanmasıdır (INTOSAI, 1998).

Denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi ve ayrıca iç ve dış paydaşların beklentilerinin karşılanabilmesi için; denetimlerin uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde planlanması, yürütülmesi ve raporlanması, kalite kontrol süreçlerinin etkin biçimde işletilmesi ve denetim sonuçlarının izlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, hem kamu hem de özel sektör denetimlerinde yaşanan bir takım sorunlar, denetimden beklenen faydaların elde edilmesine engel olmaktadır. Bu nedenle, denetimin olmaması ülke ekonomileri açısından risk olarak ifade edilirken; doğru olmayan denetim de ayrı bir risk olarak kabul edilmektedir (Akyel, 2012).

Denetim standartlarına aykırı olarak uygulanan denetimlerin doğurduğu ekonomik tahribat ve hukuki sorunların uluslararası boyutlara ulaşması “denetim başarısızlığı” kavramını ortaya çıkarmıştır. Yaşanan denetim başarısızlığı vakaları, denetim mesleğine ve denetim kurumlarına olan güvenin kaybolmasına neden olabilecek sonuçlar doğurmuştur (Zhang - Zhang, 2009). Bu çalışmada, denetim başarısızlığı kavramı açıklanmaya çalışılacak ve denetim başarısızlıklarına yol açan içsel ve dışsal faktörler ile denetim başarısızlıklarının sonuçları incelenecektir. Ayrıca, denetim başarısızlıklarının önlenmesi için, denetim birimlerinin ya da kurumlarının atması gereken adımlar tartışılacak ve çözüm önerileri getirilecektir.

## **I. DENETİM BAŞARISIZLIĞI**

### **I.I. Denetim Başarısızlığının Tanımı**

Başarısızlık, farklı disiplinler tarafından sıklıkla kullanılan bir terimdir. Özellikle “piyasa başarısızlığı” ve “devlet başarısızlığı” kavramları, başarısızlık teriminin literatürdeki en yaygın kullanım biçimleri arasındadır. Denetim başarısızlığı kavramı ise 20nci yüzyılın son çeyreğinde ortaya atılmış ve tanımlanması noktasında farklı yaklaşımlar ortaya konulmuştur.

Denetim başarısızlığı, denetlenen kurumun mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olmamasına karşın, denetçinin aksi yönde karar vermesidir (Pearson, 1987). Diğer bir ifadeyle, denetçinin, denetlenen kurumun mali tablolarında önemli hata ve düzensizlikler olmasına karşın, bunları fark etmemesi ya da bu hataları doğru değerlendirememesidir (GAO, 2004). Dolayısıyla, yapılan denetimin farklı nedenlerle doğru denetim görüşü ile sonuçlanmaması durumu olarak da ifade edilebilir. Yanlış denetim görüşleri ve raporları ise vatandaşlar, Parlamento, denetlenen kurumlar ve diğer paydaşları yarıltacaktır.

Kamudaki denetimleri kapsayacak şekilde tanımlamak gerekirse denetim başarısızlığı, denetlenen kurumun iş ve işlemlerinin, yürürlükteki yasal düzenlemelere, standartlara ve denetlenen kurum tarafından benimsenmiş normlara uygunluğu konusunda doğru ve yeterli tespitlerin yapılamamasıdır. Çok daha genel bir ifadeyle denetim başarısızlığı, denetimin kendisinden beklenen amaçlara bilerek ya da bilmeyerek

ulaşamamasıdır. Farklı tanımlamalara karşın, denetçinin denetimini uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak icra etmemesinin denetim başarısızlığına yol açtığı düşünülmektedir.

Bazı durumlarda denetim başarısızlığını net olarak tanımlamak mümkün olmayabilir. Yasal düzenlemelerin yeterince kapsamlı olmadığı, mevzuat hükümlerinin yoruma açık olduğu ya da denetçi yargısının önemli rol oynadığı konularda, denetçinin ulaştığı denetim görüşünün yanlış olduğunu ve dolayısıyla denetim başarısızlığının olduğunu iddia etmek zordur (IAASB, 2013). Ayrıca, denetim başarısızlığı kavramı sonuç ile birebir ilişkilendirilmekte ve denetçinin uluslararası standartlara uygun olmayan çalışmaları gözden kaçırılmaktadır. Bu bağlamda, denetim başarısızlığı kavramını daha geniş bir şekilde, standartlar ölçüsünde denetim kalitesinin sağlanamaması olarak da açıklamak mümkündür (IFAC, 2012). Özellikle, kar amacı gütmeyen ve toplumsal faydanın ön planda olduğu kamu hizmetlerini ifa eden kamu idarelerinde icra edilen uygunluk ve performans denetimlerinde denetim başarısızlığını geniş yorumlayarak denetim kalitesi ile ilişkilendirmek daha uygun olacaktır.

## **I.II. Denetim Başarısızlığı ve Denetim Riski**

Denetim başarısızlığı ile denetim riski kavramı, sonuçları itibariyle benzerlikler içerdiğinden, ikisinin arasındaki benzerlik ve farklılıkların tam olarak anlaşılması önem arz etmektedir. Denetim riski, kurumun mali tablolarında önemli hata olmasına karşın, denetçinin yanlış bir denetim görüşü verme riski (INTOSAI, 2009) veya diğer bir deyişle denetçinin eksik ya da hatalı sonuçlara ulaşması riski olarak ifade edilebilir. Denetim riski, önemli hata ile tespit riskini içermektedir. Yani, denetçinin izlemiş olduğu standartlar çerçevesinde uyguladığı denetim prosedürlerine rağmen önemli bir hatayı ortaya çıkaramaması durumudur (INTOSAI, 2009).

Denetim riski, denetimin doğasında yer alan ve çeşitli denetim prosedürleri uygulanarak kabul edilebilir bir düzeye indirilmeye çalışılan bir olgudur. Buna karşın, denetim başarısızlığı, denetçinin metodoloji ve standartların gereklerini yerine getirmemesi ya da getirememesi nedeniyle yanlış denetim görüşü oluşturması ile ortaya çıkar. Örneğin, çok önemli bir hesap alanının incelenmesi işinin bu konuda bilgisi olmayan bir denetçi yardımcısına bırakılması, mesleki yetersizlik ve deneyimsizlik nedeniyle önemli hataların atlanmasına yol açabilecektir. Eğer denetçi, gerekli mesleki özeni göstererek denetimi ifa ederse, ortaya çıkacak yanlış denetim görüşü ve bunun doğuracağı diğer sonuçlar bir denetim başarısızlığı değil; denetim riskinin gerçekleşmesidir. Denetim başarısızlığını önlemenin yöntemi, denetimi standartlar ve metodoloji çerçevesinde gerçekleştirmek iken; denetim riskini kabul edilebilir düzeye çekmek ancak yeterli ve uygun kanıtın toplanması ile mümkündür (INTOSAI, 2009). Özetle, standartlara uygunluk, denetim riski ile denetim başarısızlığı kavramlarının birbirinden ayıran temel ölçüttür (Zhao - Chen vd. 2006).

## **I.III. Denetim Başarısızlığının Nedenleri**

Denetim başarısızlığı, genellikle iki ayrı şekilde ortaya çıkar: Teknik denetim başarısızlığı ve bağımsızlık sorununa bağlı denetim başarısızlığı. Teknik denetim başarısızlığı, denetçinin yeterli mesleki özeni ve çabayı göstermemesi nedeniyle doğru denetim sonuçlarına ulaşamaması olarak tanımlanır. Bağımsızlık sorununa bağlı denetim başarısızlığı ise, denetçinin bilinçli olarak yanlış denetim görüşü vermesi ile ortaya çıkmaktadır (Yu, 2011). Denetçinin, bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanıldığı bir kurumu denetlerken yeterli mesleki bilgi ve deneyiminin olmaması nedeniyle bu alanı ilgilendiren denetim prosedürlerini uygulamaması ve sonucunda ise bilişim yolu ile işlenebilecek muhasebe hilelerini fark etmemesi teknik bir denetim başarısızlığıdır. Öte yandan, rekabetin üst düzeyde olduğu bağımsız denetim piyasasında, mevcut müşterilerini kaybetmemek isteyen özel denetim şirketleri, tartışmalı

durumları müşteri lehine yorumlayarak bağımsızlık sorununa bağlı denetim başarısızlıkları yaşamaktadır (Pearson, 1987).

Perry'nin çalışmasında (Perry, 1984'ten aktaran; Pearson, 1987) denetim başarısızlığı için beş temel sebep ortaya konulmuştur:

- Denetlenen kurumun baskısı ile kapsam sınırlaması,
- Kurum yöneticileri ile görüşme sırasında elde edilen bilgilerin diğer kanıt toplama yöntemleri ile teyit edilmemesi,
- Bilinçli olarak kritik iş ve işlemlerin göz ardı edilmesi,
- Mesleki yetersizlik ve
- Tarafsızlık sorunu ve mesleki şüphe eksikliği.

Benzer yaklaşımdaki diğer çalışmalarda, denetim başarısızlığının denetçiden kaynaklanan nedenleri şu şekilde sıralanmıştır (Zhang - Zhang, 2009; Tackett - Wolf vd. 2004):

- Denetçinin, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarını yorgunluk ve gözden kaçırma gibi nedenlerle bilinçsizce yanlış yorumlaması ve uygulaması,
- Denetçinin, denetlenen kurumda çıkar çatışmasına yol açacak şekilde bazı kişisel ilişkilerinin bulunması,
- Denetçinin, maddi bir çıkar karşılığı veya tehdit/baskı nedeniyle bilerek ve isteyerek denetlenen kurumu daha iyi gösterme çabası ve
- Denetçinin, denetlenen kurumda bazı maddi çıkarlara sahip olması.

Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan en büyük 10 denetim başarısızlığı üzerine yapılan bir araştırmada denetim başarısızlığının nedenleri; rüşvet, denetçinin bağımsızlık sorunu ile mesleki şüphe ve özen eksikliği olarak sıralanmıştır (Zhao - Chen vd. 2006). Diğer bir çalışmaya göre, denetim süreçlerinde teknolojinin artan rolü, özel denetim şirketleri arasındaki amansız rekabet ve denetlenen kurumun oldukça karmaşık yönetim sistemine ve mali işlemlere sahip olması denetim başarısızlığına yol açmaktadır (Shaw, 1995). Ayrıca, denetlenen kurumda mali tabloları hile yolu ile değiştirmek amaçlı oldukça karmaşık ve organize bir durumun varlığı denetim başarısızlığına etki eden faktörler arasında sayılmaktadır (Zhang - Zhang, 2009).

Kamu sektöründe yürütülen performans denetimlerinde kamuoyu, parlamento ve diğer paydaşların beklentilerine cevap verecek şekilde konu seçimi önem arz eder. Doğru konuların zamanında seçilememesi hem denetim beklenti boşluğuna hem de denetim başarısızlığına yol açacaktır (Gupta, 2012). Öte yandan, doğru, net, anlaşılabilir, tarafsız ve amaca uygun denetim sorularının geliştirilememesi, çevre denetimlerinde başarısızlığın en önemli faktörüdür (INTOSAI WGEA, 2012).

Kamu ve özel sektörde yaşanan denetim başarısızlıklarının sebeplerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Denetçi bağımsızlığına ilişkin sorunlar,
- Denetimlerin, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına aykırı olarak planlanması, uygulanması ya da raporlanması,
- Denetçiler ile denetlenen kurum arasındaki yolsuz ilişkiler,
- Çıkar çatışmaları,

- Denetimde kalite kontrol süreçlerinin işlememesi,
- Denetim beklenti boşluğu,
- Mesleki yetersizlik,
- Deneyimsizlik ve
- Gerekli mesleki özen ve şüpheciliğin gösterilememesi.

#### I.IV. Denetim Başarısızlığının Sonuçları

Özel sektördeki bağımsız denetimlerde yaşanan sorunlar ve bunların neticesinde ortaya çıkan iktisadi olaylar, denetim başarısızlığı kavramını gündeme getirmiştir. İflas eden veya ciddi değer kaybeden büyük ölçekli firmalarda yürütülen bağımsız denetimlerde, bu iflas ve zararlara dair uyarıcı raporlar üretilmemiş ve diğer taraftan denetim şirketleri ile firmalar arasında özel sektör yolsuzluğu vakaları ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, hisse senetleri sahipleri büyük ekonomik kayıplar yaşamıştır. Bu nedenle, denetim mesleğindeki sorunları düzeltmek amacıyla yeni yasal düzenlemeler yapılmış ve bağımsız denetimin gözetimi için düzenleyici ve denetleyici kurumlar kurulmuştur.

Dünyada denetim ve danışmanlık hizmetlerinin yaygınlaşmaya başladığı 1970'lerde Arthur Andersen, Arthur Young & Company, Coopers & Lybrand, Ernst & Whinney, Haskins & Sells Deloitte, KPMG, Price Waterhouse, Touche Ross'un oluşturduğu 'Büyük 8', 2000'li yıllarda yerini Ernst & Young, Deloitte & Touch, Price Waterhouse Coopers ve KPMG'den oluşan 'Büyük 4'e bırakmıştır (Çağlayan, 2008). Bu denetim şirketlerinin yol açtığı en büyük denetim başarısızlığı olayları şu şekildedir:

**Tablo 1.** Önemli Denetim Başarısızlıkları ve Sorumlu Denetim Kuruluşları (Zhao - Chen vd. 2006).

Denetlenen Şirket	Denetim Kuruluşu
Enron	Arthur Andersen (AA)
WorldCom	AA
Waste Management	AA
Sunbeam	AA
Xerox	KPMG
Rite Aid	KPMG
AOL Time Warner	Ernst & Young (E&Y)
Cendant	E&Y
IBM	Price Waterhouse Coopers (PwC)
Lucent Technologies	PWC

Enron-Arthur Andersen skandalı, en önemli denetim başarısızlığı olarak kabul edilmektedir. Söz konusu olay, 2000 yılında 90 Dolar olan Enron Şirketinin hisselerinin 2001 yılı sonunda 1 Doların altına düşmesi ve beraberinde yatırımcıların 11 milyar Dolar kaybetmesi ile sonuçlanmıştır (Kıriloğlu - Akaytay, 2010). Bu skandal sonucu, değeri 9 milyar Dolar olan Arthur Andersen faaliyetlerine son verirken; on binlerce kişi işsiz kalmış ancak daha da önemlisi, özellikle Amerika Birleşik Devletleri vatandaşlarının mali sisteme ve denetim mesleğine olan inancı ciddi anlamda sarsılmıştır (Edelman - Nicholson, 2011).

2010 yılında Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB), Ernst & Young ve Deloitte tarafından yapılan denetimlere ilişkin yaptığı incelemede yüksek oranlarda denetim başarısızlığı tespit edilmiştir.

**Tablo 2.** 2010 Yılı Ernst & Young ve Deloitte'nin Denetim Başarısızlıkları (Whitehouse, 2012)

Denetim Kuruluşu	İncelenen Denetim	Denetim Başarısızlığı	Oran
Ernst & Young	63	13	% 20
Deloitte	58	26	% 45

Francis'in yaptığı araştırmanın sonuçlarına göre, ABD'de 1960-1995 döneminde, bağımsız denetim şirketlerinin yaptığı denetimlere karşı yılda ortalama 28 dava açılmıştır. Söz konusu davaların ortalama % 50'si davacılar lehine ve dolayısıyla bağımsız denetim şirketleri aleyhine sonuçlanmıştır (Francis, 2004'ten aktaran; Kandemir, 2010). 2006 Yılında yapılan diğer bir çalışmanın sonuçları ise denetçi bağımsızlığının ve denetim başarısızlığı ile ilgili şu bulguları ortaya koymuştur (Krishnamurthy - Zhou vd. 2006):

- Firmaların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, firmalara olumlu etki yapar.
- Denetçi bağımsızlığına ilişkin sorunlar denetimin kalite ve başarısını olumsuz etkilerken, firmanın hisselerinin değer kaybetmesine neden olur.
- Denetim firmalarının denetim dışı hizmetler(danışmanlık gibi) sağlaması durumunda denetçi bağımsızlığı olumsuz etkilenir ve firmanın hisseleri değer kaybeder.

Denetim başarısızlığı olaylarına ilişkin istatistik ve değerlendirmeler, büyük oranda, özel sektörde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleriyle ilgilidir. Kamu sektöründe ise kamu yararı ön planda olduğu için nesnel ölçüm ve istatistiki değerlendirmeler yapmak çok daha zordur. Denetim başarısızlığı olaylarının sonuçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Denetim mesleğinin itibar kaybı,
- Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin işlerini kaybetmesi,
- İflas eden firmalar nedeniyle birçok kişinin işini kaybetmesi,
- İflas eden firmaların hisselerine sahip kişilerin maddi zarara uğraması,
- Denetim kurumları ve denetçiler hakkında davaların açılması,
- Denetim mesleğini geliştirmek ve denetim kuruluşlarının gözetimini sıkılaştırmak amacıyla kurullar oluşturulması,

- Ülke ekonomilerinin zarar görmesi ve piyasanın doğal işleyişinin bozulması,
- Kamuoyunun ve diğer paydaşların denetimden beklentilerinin denetim süreçlerinde dikkate alınmaması ve
- Denetim mesleğine ilişkin yeni yasal düzenlemeler uygulamaya konulması.

## II. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Denetim başarısızlığı olaylarının gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe önlenmesi için alınması gereken tedbirler şunlardır:

### II.I. Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Sorunların Giderilmesi

#### a. Denetçi bağımsızlığı kavramı ve denetim başarısızlığı

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) bağımsızlık kavramını iki boyutlu ele alır. Birincisi, denetçinin denetim görüşüne karar verirken, tarafsızlığını, dürüstlüğünü, mesleki yargısını ve şüpheciliğini etkileyecek herhangi bir durumun olmamasıdır. İkincisi ise, üçüncü tarafların (denetçi ve denetlenen dışında), denetçinin tarafsızlığı, dürüstlüğü ve mesleki yargısına olan inancını kaybettirecek herhangi bir durum, davranış ya da ilişkiden kaçınmaktır (Fearnley - Beattie vd. 2005). İç denetim için bağımsızlık, denetçinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirebilme kabiliyetini olumsuz etkileyen her türlü etken ve şarttan uzak olması olarak yorumlanır (TİDE, 2013).

Denetçi bağımsızlığı, hem kamuda hem de özel sektörde icra edilen denetimlerin başarısı için vazgeçilmez bir ön koşuldur. Çünkü kamuoyunda bir denetimin değeri vatandaşların o denetçinin bağımsızlığı konusundaki algısı ile paralellik taşır. Denetçiler, vatandaşların çıkarlarını korumaya yönelik kamusal görevleri nedeniyle bekçi köpeği olarak adlandırılırlar (Zhang - Zhang, 2009). Ancak, denetçinin, bağımsızlıktan kaynaklanan sebeplerle tespitlerinden vazgeçmesi durumunda denetim işlevselliğini kaybetmekte ve dolayısıyla ‘bekçi köpeği’<sup>2</sup> yerini ‘süs köpeği’ne<sup>3</sup> bırakmaktadır (Kandemir - Kandemir, 2012).

Fearnley ve arkadaşlarının (2005) yaptığı araştırmanın bulguları denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyen faktörleri şu şekilde sıralamaktadır: Çıkar çatışması, denetlenen firmaya denetim dışı hizmetlerin sunulması (danışmanlık gibi), denetim ücretleri, müşteri kaybetme riski, tehdit, zorlama ve firmanın eski yöneticilerinin denetim şirketinde görev alması. Pearson’a (1987) göre, özel sektörde rekabet çok güçlüdür ve müşterilerini kaybetmek istemeyen bağımsız denetim şirketlerinin müşterinin lehine yorumlarda bulunması veya uzun süren denetim ilişkileri içinde denetçinin bağımsız karar verme pozisyonunu kaybetmesi söz konusu olabilecektir.

Denetçi bağımsızlığına bağlı denetim başarısızlıkları önlemek amacıyla Amerika Birleşik Devletlerinde 2002 yılında Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası çıkarılmış ve denetçi bağımsızlığı

<sup>2</sup>Watchdog

<sup>3</sup>Lap dog

güçlendirilmiştir. SOX Yasasının benzeri hükümleri birçok gelişmiş ülkede uygulamaya konulan düzenlemelerde yer almaktadır. Yasanın ilgili hükümleri şu şekildedir:

- Denetim şirketlerinin veya denetçilerin denetim dışı hizmetler vermesinin yasaklanması,
- Denetim şirketinin, denetim faaliyetini şirketin denetim komitesi gözetiminde yürütmesi,
- Denetim şirketlerinin aynı firmaya verdiği denetim hizmeti süresinin sınırlandırılması (zorunlu denetçi rotasyonu),
- Denetlenen firmada kanunda belirtilen görevleri yapan bir kişinin denetim şirketinde çalışmaya başlaması nedeniyle çıkar çatışması olması halinde denetim yasağının getirilmesi.

### **b. Özel sektörde denetçi bağımsızlığı ve rotasyon**

Denetçi rotasyonunun zorunlu hale getirilmesi, denetçi bağımsızlığını güçlendirecek önemli bir tedbirdir. Firmaların, denetçilerin mesleki yargılarını ve denetim sonuçlarını beğenmemeleri durumunda, denetim şirketini aralarındaki sözleşmeyi sonlandırmakla tehdit etmesinin önüne geçilirken; denetçi, hem kamuya karşı olan sorumluluğunu yerine getirme hem de müşteri firmaları sürekli mutlu etme yükünden kurtulmuş olacaktır. Diğer yandan, zorunlu denetçi rotasyonunun, belirlenen süre kısmının piyasa koşullarına olumsuz etki etmeyecek ve ilave idari maliyetler doğurmayacak şekilde uygulanması önemlidir. Ancak her ne şekilde uygulanırsa uygulansın firmalarla denetçi-müşteri ilişkisini uzun yıllar devam ettiren denetim şirketlerinin rotasyona direnç göstermesi kaçınılmazdır (Tackett - Wolf vd. 2004). Öte yandan Geiger ve Raghunandan (2002) tarafından raporlama kaynaklı denetim başarısızlıkları üzerine yapılan ampirik çalışma ise, denetçi rotasyonunun denetim başarısızlıklarını azalttığı tezini desteklemeyen, denetimin ilk yıllarında denetim başarısızlıklarının daha sıklıkla ortaya çıktığını göstermektedir.

### **c. Yüksek denetimde bağımsızlık**

Kamu sektöründe Yüksek Denetim Kurumları (YDK) kamu kaynaklarına ilişkin dış denetim işlevini yerine getirir ve denetim sonuçlarını Parlamentolara raporlar. 2001 Yılında INTOSAI tarafından Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı üzerine kapsamlı bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma yaklaşık 113 ülke YDK'sını kapsamaktadır. Araştırma sonuçlarına göre, 73 ülke YDK'sı mali bağımsızlığa ilişkin sorunlar; 63 ülke YDK'sı idari bağımsızlığa ilişkin sorunlar; 33 ülke YDK'sı ise denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin sorunlar yaşamaktadır (Akhidime - Izedonmi, 2012). Ayrıca, ülkelerin bütçe şeffaflığını değerlendiren Açık Bütçe Endeksinin(OBI) 2006 yılı raporlarında YDK'ların bağımsızlığına ilişkin şu sorunlar tespit edilmiştir (Van Zyl - Ramkumar vd. 2009):

- 59 Ülkeden 29'unda YDK'lar denetim görevlerini tam olarak yerine getirebilecek bütçeye sahip değildir. Bunun sonucunda ise denetimler, nitelik ve nicelik olarak istenen düzeye erişememekte ve denetim sonuçlarının raporlanmasında gecikmeler yaşanmaktadır.
- 59 Ülkeden 16'sında YDK Başkanları, Yürütme organı tarafından Parlamenteoya danışılmaksızın görevden alınabilmektedir. Bu durum, Lima ve Meksika Deklarasyonları ile çelişmekte ve YDK'nın görevini istenilen şekilde yerine getirmesine engel olmaktadır.
- 59 Ülkeden 13'ünde YDK'lar çok ciddi yasal ve politik kısıtlamalar ile karşı karşıyadır.



Kamuda dış denetim fonksiyonunu yerine getiren Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığına ilişkin şartlar iki temel standartta belirlenmiştir: Lima Deklarasyonu, yasal, kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa ilişkin şartları belirlerken (INTOSAI, 1977); Meksika Deklarasyonu ise Lima Deklarasyonundan yola çıkarak YDK'ların bağımsızlığına ilişkin 8 prensip ortaya koymuş ve iyi uygulama örneklerine yer vermiştir (INTOSAI, 2007). Söz konusu şart ve prensiplere uyum, denetim başarısızlıklarının en önemli dışsal faktörü olan bağımsızlık sorununu ve sonuçlarını en aza indirgeyecektir.

#### **d. Denetçi bağımsızlığı ve çıkar çatışması**

Çıkar çatışması, denetçi bağımsızlığına gölge düşürecek ve denetim başarısızlığına yol açabilecek bir faktördür. Bu sorunu ayrıntılı bir şekilde ele alan ISSAI 30 ile aşağıdaki hususların altı çizilmiştir (INTOSAI, 1998):

- Denetlenen kuruluşa denetim dışında danışmanlık sağlaması halinde denetçinin, kuruluşun uhdesinde kalması gereken yetki ve sorumlulukları içermeyecek şekilde bu hizmeti vermesi,
- Denetçinin tarafsızlığı ve dürüstlüğü kaybettirecek herhangi bir durum, davranış ya da ilişkiden kaçınılması,
- Denetçinin bağımsızlığını ve dürüst duruşunu etkileyebilecek ya da etkiliyor algısı oluşturabilecek hediyelerin veya ikramların kabul edilmemesi,
- Denetçinin resmi makamları ve bilgileri kişisel iş ve amaçları için kullanmaması ve
- Denetçinin kendisine veya başkalarına şahsi çıkar sağlamaması.

### **II.II. Denetimlerin Genel Kabul Görmüş Uluslararası ve Ulusal Standartlara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi**

Denetim standartları, uluslararası düzeyde iç denetim, dış denetim ya da bağımsız denetim ile ilgili uluslararası organizasyonlar tarafından kabul edilen ve farklı detaylarda düzenlenmiş kural setini ve ulusal düzeyde gözetim kurumlarının yayımladığı ve bağlayıcılığı olan mevzuat hükümlerini kapsayan geniş bir yelpazeyi ifade eder. Denetimin denetlenen kurumlar, gözetim kurumları, mahkemeler ile denetim kurumunda çalışan denetçi ve yöneticiler nezdindeki geçerliliği, denetimlerin genel kabul görmüş standartlara göre yapılıp yapılmaması ile doğrudan ilgilidir. Denetim başarısızlıklarındaki en önemli içsel faktör olarak sayılabilecek olan standartlara aykırılık, denetimleri önemli hata ve hilelerin ortaya çıkarılması noktasında yetersiz kalmaya mahkûm kılmaktadır.

### **II.III. Denetimde Hizmet Kalitesinin Artırılması**

Başarılı bir denetim, denetim hizmetinin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir ve yeterli, uygun ve objektif denetim kanıtlarına dayanılarak oluşturulmuş bir denetim görüşünü içeren denetimi ifade eder. Bu denetim görüşünü oluşturan denetim ekibinin ise şu şartları yerine getirmesi gerekir (IAASB, 2013):

- Mesleki etik kurallarına uyum,

- Denetim standartlarının gereklerini yerine getirme,
- Yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olma ve bunları kullanma,
- Yeterli bir zaman diliminde denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması,
- Zamanında ve denetim sonuçların yansıtacak değerde denetim raporlarının üretilmesi,
- Tüm paydaşlar ile doğru bir iletişim ve raporların ilgililere iletilmesi ve
- Kalite kontrol prosedürlerinin işlerliği.

Denetim kurumları, denetimlerinin kalite düzeylerini belirlemek amacıyla denetimler sırasında ve denetimler sonrasında kalite kontrol faaliyetleri yürütür. Bu sayede, denetimlerin yukarıda sayılan koşullar çerçevesinde, yasalarla uyumlu bir şekilde ve mesleğin gereklerine uygun bir denetleyen-denetlenen ilişkisi içerisinde planlandığı, uygulandığı ve raporlandığı konusunda güvence sağlanır (Zhang - Zhang, 2009).

#### **II.IV. Denetimde Mesleki Yargı ve Şüphenin Doğru Uygulanması**

Mesleki yargı, denetçinin, muhasebe ve denetim standartları ile mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yürüteceği denetimlerde vereceği karar ve oluşturacağı denetim görüşlerinde; eğitim, bilgi birikimi ve tecrübelerini kullanmasını ifade eder (INTOSAI, 2009). Mesleki yargının uygulamasında, makul dikkat ve özenin gösterilmesi; kamu menfaatine ilişkin sorumluluğun göz önünde tutulması ve dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerinin muhafaza edilmesi zorunludur. Denetçiler, mesleki yargıyı, uygun bir metodolojinin seçilmesi; doğru bir planlamanın yapılması; kanıtların toplanmasına yönelik denetim prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ve raporlanması aşamalarında kullanır. Mesleki yargı, kanıtların eleştirel değerlendirilmesini gerektirdiği için mesleki şüphecilik ile yakından ilişkilidir (Yörüker, 2005).

Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla, hile veya hatalardan kaynaklanabilecek muhtemel yanlışlıklara karşı uyanık olmayı (INTOSAI, 2009) ve aynı yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenerek, kurum yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişkinin olup olmadığının tespit edilmesini kapsar. Mesleki şüpheciliğin temelinde yatan karakter özellikleri şu şekilde sıralanabilir (FRC, 2010):

- Meraklılık,
- Sorgulayıcı bir yaklaşım,
- Kestirmeden sonuçlara ulaşmama ve son kararın tüm etken dikkate alınarak verilmesi,
- Yöneticilerin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme,
- Özgüven ve
- Hareket özgürlüğü.

Britanya Mali Raporlama Kurulu'nun (FRC) verilerine göre Equitable Life Assurance Society, London International Group, Independent Insurance, TransTec, Wickes ve ERF Holdings denetimlerinde mesleki şüpheciliğin yeterince kullanılmadığı tespit edilmiştir. Özellikle yöneticilerin açıklamalarına aşırı güven, çelişen açıklama, bilgi ve verilerin araştırılmaması ile üçüncü taraflardan yeterli teyitlerin alınmaması gibi sorunlarla karşılaşmıştır. Aynı şekilde, Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler

ve Borsalar Komisyonu'nun (SEC) mali tablolarında hile olayları üzerine denetçiler aleyhine açtığı soruşturmaların %60'ında mesleki şüphecilik yeterli düzeyde gösterilmediği belirlenmiştir (FRC, 2010).

Denetçinin mesleki şüphecilik ve yargısından denetim süreçlerinde faydalanmasının denetim başarısızlıklarının azaltmadaki katkıları şunlardır:

- Yeterli, tarafsız ve uygun kanıtlar üzerinden denetim görüşünün oluşturulması,
- Üst yönetimle görüşerek alınan bilgiler üzerine denetim görüşünün inşa edilmemesi,
- Fazla genelleme yapılmasının önlenmesi,
- Doğru denetim prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması,
- Risk değerlendirmelerinin doğru yapılması,
- İç kontrollere gereğinden fazla güven duyulmasının engellenmesi ve
- Hata arama ve/veya bulma odaklı anlayışın terk edilerek denetlenen kurum ile sağlıklı denetleyen-denetlenen ilişkilerinin kurulması.

## II.V. Sürekli Mesleki Eğitim

Denetim, muhasebe ve denetim standartlarının güncellenmesi ve değiştirilmesi, bilişim teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler ve bunlara paralel olarak yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesi, yönetim anlayışlarında değişim yaşanması ve yeni yasal düzenlemelerin yapılması gibi sebeplerle sürekli eğitimin gerekli olduğu bir meslektir. Denetçilerin, mesleki yeterliliklerinin sağlanması için bireysel veya kurumsal düzeyde eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi hayati önem arz etmektedir. Örneğin, ISSAI 100'e göre denetçilerin mesleki yeterlilikleri, sürekli mesleki gelişim çerçevesinde sağlanmalıdır. Bir denetim ekibindeki her bir denetçinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması ise denetimlerin başarı ile tamamlanması için önem arz eder (INTOSAI, 2013). Benzer şekilde, Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetçilerin, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki eğitimler vasıtasıyla geliştirmesi ve güçlendirmesi gerekir (TIDE, 2013).

Denetçilerin, Sertifikalı İç Denetçi (CIA), Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) ve Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) gibi uluslararası geçerliliği olan ya da ulusal düzeydeki benzer nitelikteki denetçilik sertifikaları almak suretiyle mesleki yeterliliklerini ortaya koymaları önem arz eder. Bu tür sertifikaların sürekli mesleki eğitimi zorunlu tutması ise denetçilerin kendi kendilerini geliştirmesi için itici bir güç olacaktır.

## SONUÇ

Denetim raporlarının bankacılık skandalları ve şirket iflaslarına dair ön uyarılar verme açısından yetersiz kalması, denetim mesleğinde ve akademik dünyada denetim başarısızlığı sorunsalını popüler hale getirmiştir. Her ne kadar bağımsız denetim şirketleri üzerinden tartışılan bir konu olsa da, kamu denetiminin teori ve pratiği üzerine yapılan değerlendirmelere önemli katkılar sağlamaktadır. Yolsuzluk ve sahtecilik olaylarının önlenmesi ve tespit edilmesi, mali tablolardaki önemli hataların ortaya konulması, kamu hizmetlerinin mevzuata uygun olarak yerine getirilmesi ve kamu hizmetlerinin verimlilik, etkinlik

ve tutumluluk açısından değerlendirilmesi gibi konularda denetim kurumlarının ne kadar başarılı oldukları denetim başarısızlığı kavramı üzerinden tartışılabilir.

Denetim başarısızlığının başlıca nedenleri, denetçi bağımsızlığına ilişkin sorunlar, standartlara aykırı denetim, yolsuzluk, çıkar çatışmaları, kalite kontrol süreçlerinin işlememesi, denetim beklenti boşluğu, mesleki yetersizliktir. Ulusal ve uluslararası ekonomiye olumsuz etki yapan ve denetim mesleğinin itibar erozyonuna, firma iflaslarına, işsizliğe ve yatırımcıların mali kayıplar yaşamasına yol açan denetim başarısızlıklarının önlenmesi için düzenleyici kurullar ve denetim birimleri tarafından çeşitli tedbirler geliştirilmiştir. Bu çerçevede, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, denetim hizmetlerini standartlara uygun ve istenen kalitede çıktılar üretmesini sağlanması, denetçi rotasyonu, çıkar çatışmalarının engellenmesi, mesleki şüpheciliğin geliştirilmesi ve sürekli mesleki eğitim önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akhidime, A. & Izedonmi, F. (2012). Challenges of supreme audit institutions: perspective of Auditor-General of Nigeria. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12(15), 183-189.
- Akyel, R. (2012). Kamu harcamalarında Sayıştay denetimi. *Görüş Dergisi*, 73, 10-14.
- Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay - GAO (2004). *Mandatory audit firm rotation study*. 9 Nisan 2014'te indirildi: <http://www.gao.gov/new.items/d04217.pdf>.
- Britanya Mali Raporlama Kurulu - FRC (2010). *Auditor scepticism: raising the bar*. 14 Haziran 2014'te indirildi: <http://www.frc.org.uk/getattachment/2a1e0146-a92c-4b7e-bf33-305b3b10fcd2/Discussion-Paper-Auditor-Scepticism-Raising-the-Bar.aspx>.
- Çağlayan, C. (2008). Asık surat gitti salsa yapan vergi uzmanları geldi. *Referans Gazetesi*, 05.01.2008.
- Edelman, D. & Nicholson, A. (2011). Arthur Anderson auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?. *Journal of Finance and Accountancy*, 8, 1-9.
- Fearnley, S., Beattie, V. & Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality. *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Geiger, M. & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Gupta, M. (2012). *New challenges for performance audit*. 22 Mayıs 2014'te indirildi: [http://saiindia.gov.in/english/home/quick\\_links/AG\\_Confrence/2012AGC/Theme\\_Papers/Them\\_3.pdf](http://saiindia.gov.in/english/home/quick_links/AG_Confrence/2012AGC/Theme_Papers/Them_3.pdf).
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğu*. 11 Mayıs 2014'te indirildi: <http://library.cu.edu.tr/tezler/8014.pdf>.

- Kandemir, C. & Kandemir, Ş. (2012). Enron Olayı'nı doğru okumak - II: Kıssadan hisseler. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 12(38), 83-106.
- Kırloğlu, H. & Akaytay, A. (2010). *Increasing importance of independent audit of financial statements in developing countries*. İkinci Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Sempozyumu. 21 Mayıs 2014'te indirildi: [http://eprints.ibu.edu.ba/143/1/ISSD2010\\_Economy\\_Management\\_p20-p25.pdf](http://eprints.ibu.edu.ba/143/1/ISSD2010_Economy_Management_p20-p25.pdf).
- Krishnamurthy, S., Zhou, J. & Zhou, N. (2006). Auditor reputation, auditor independence, and the stock-market impact of Andersen's indictment on its client firms. *Contemporary Accounting Research*, 23(2), 465-490.
- Pearson, M. (1987). Auditor independence deficiencies & alleged audit failures. *Journal of Business Ethics*, 6, 281-287.
- Perry, L. (1984). The SECs enforcement activities. *The CPA Journal*, 54(4), 9-14.
- Shaw, J. (1995). Audit failure and regulatory overload. *Accountancy*, 115(1219), 82-83.
- Tackett, J. Wolf, F. & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 340-350.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü – TİDE (2013). *Uluslararası iç denetim standartları*. 18 Haziran 2014'te indirildi: <http://www.tide.org.tr/uploads/NitelikStandarlari.pdf>.
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu – IAASB (2013). *A framework for audit quality*. 30 Mayıs 2014'te indirildi: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>.
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu – IFAC (2012). *Audit quality-report back and issues and IAASB task force proposals*. 30 Mayıs 2014'te indirildi: [https://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20120911-IAASBCAG-Agenda\\_Item\\_B-AQ-v3.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20120911-IAASBCAG-Agenda_Item_B-AQ-v3.pdf)
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği – INTOSAI (1977). *ISSAI 1*. Viyana: INTOSAI.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği – INTOSAI (1998). *ISSAI 30*. Viyana: INTOSAI.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği – INTOSAI (2007). *ISSAI 11*. Viyana: INTOSAI.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği – INTOSAI (2009). *ISSAI 1003*. Viyana: INTOSAI.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği – INTOSAI (2013). *ISSAI 100*. Viyana: INTOSAI.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği Çevre Denetimi Çalışma Grubu - INTOSAI WGEA (2012). Environmental auditing: Current and future challenges. *International Journal of Government Auditing*, 39(3), 21-22.
- Van Zyl, A., Ramkumar, V. & Renzio, P. (2009). *Responding to the challenges of supreme audit institutions: Can legislatures and civil society help?*. 7 Haziran 2014'te indirildi: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Responding-to-the-Challenges-of-Supreme-Audit-Institutions-Can-Legislatures-and-Civil-Society-Help.pdf>.
- Whitehouse, T. (2012). Audit failures epidemic at all big 4 firms. *Compliance Week*, 9(97), 10.
- Yörüker, S. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay kamu denetim standartları*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

- Yu, H. C. (2011). Legal systems and auditor independence. *Review of Accounting Studies*, 16(2), 377-41.
- Zhang, G. J. & Zhang, L. (2009). An analysis on dealing with audit failure. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(7), 62-65.
- Zhao, S., Chen, L. & Hua, L. (2006). Study of American audit failure. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2(6), 64-70.