

TÜRKİYE’DE KAMU YARARINI İLGİLENDİREN KURULUŞLAR NEZDİNDE BAĞIMSIZ DENETİM YAPAN DENETİM KURULUŞLARININ ŞEFFAFLIK RAPORLARI ÜZERİNDE BİR İNCELEME

Öğr. Gör. Burcu GÜROL*

Uzm. Tayfun TÜYSÜZOĞLU**

Makale Gönderim Tarihi : 04.11.2015 / Kabul Tarihi : 11.12.2015

ÖZ

Bu çalışmada, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) nezdinde bağımsız denetim faaliyeti yürütmüş bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladıkları, 2014 yılı şeffaflık raporları niteliksel olarak incelenmiştir. Bu kapsamda şeffaflık raporları ile bağımsız denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemi, uzmanlaştığı sektörler, ana faaliyet alanları, tecrübesi ve yürüttüğü denetimlerin kalitesi gibi özellikleri hakkında sunduğu bilgilerin ne kadar açık ve yeterli olduğu değerlendirilmiştir. Sonuç bölümünde bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında açıklayacağı bilgilere ilişkin en iyi uygulamalar not edilmiş ve söz konusu raporların amacına en iyi şekilde hizmet eder hale getirilebilmeleri için önerilerde bulunulmuştur. Bu çalışma ile önümüzdeki yıllarda hazırlanacak şeffaflık raporlarının, kullanıcıların ihtiyaçlarına en yüksek seviyede hizmet eder hale getirilmesi amacıyla, mevcut şeffaflık raporları incelenerek çıkarımlarda bulunulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Kuruluşu, Şeffaflık Raporu, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar, KAYİK

JEL Sınıflandırması: M42

A REVIEW AND EVALUATION ON TRANSPARENCY REPORTS OF TURKISH AUDIT FIRMS

ABSTRACT

In this study, transparency reports of audit firms that performed an audit of a public interest entity in 2014 have been analyzed qualitatively. Clarity and sufficiency of information provided by audit firms regarding the aspects of the audit firm like quality control system, specialized sectors, main operation areas, experience and quality of audits in the transparency reports have been discussed in detail. In the final section, minimum legal disclosures requirements for disclosures and best practices have been noted for audit firms, and recommendations provided to improve the quality of transparency reports. This study aims to comment on current transparency reports in order to increase the sufficiency and quality of information provided and to meet the user needs.

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, bgurol@baskent.edu.tr

** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, tayfun.tuysuzoglu@kgk.gov.tr

1. GİRİŞ

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili savların önceden tahmin edilmiş ölçütlere uygunluk seviyesini saptamak ve neticeleri ilgililere duyurmak maksadıyla taraf olmadan kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek makul güvence sağlayan sistematik bir sürecin ifadesidir.

Denetim faaliyetleri birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli bir yer tutmaktadır. İşletmelerde yapılan finansal tablo denetimi, hem işletme hem de ekonomi ve kamu düzeni açısından faydalar sağlamaktadır.

İşletme yönetimi açısından finansal tablo denetimi işletmeye şu yararları sağlamaktadır:

- Yanlışları öğrenme ve eğitim aracı olmak,
- Yönetimde görev alanların kendilerini aklama konusunda destek olmak,
- Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlamak.

Ekonomi ve kamu düzeni açısından finansal tablo denetimi işletme ile menfaat grupları arasındaki bilginin güvenilirliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Bu ifade de yer alan menfaat grupları ifadesi ile anlatılmak istenen, işletmenin sunduğu finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumunda olan kişilerdir.

Menfaat sahiplerinin, çıkarlarının korunup korunmadığı konusunda şüphelerinden arınabilmeleri için, işletme hakkında sürekli doğru ve dürüst bilgiler sunulması gerekmektedir. Menfaat sahiplerinin ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin çok büyük bir kısmı finansal tablolar aracılığıyla finansal raporlama kapsamında kamuoyuna sunulmaktadır (Arı, 2015).

Menfaat grupları, işletmelerin sundukları finansal

tabloların gerçek durumları yansıttığını düşünüyorlarsa işletme ile aralarında bir güven bağı var demektir. Eğer bu güven tesis edilemezse menfaat grupları işletmelere, işletmelerin ihtiyaç duyduğu fonu aktarmazlar ve işletmeler faaliyetleri ve gelişmeleri için gerekli fonları elde etmede sorunlarla karşılaşır.

Finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engeller. Menfaat sahiplerinin kendilerine sunulan finansal tabloları denetleme imkânları bulunmadığından bu denetimlerin bağımsız ve tarafsız kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Finansal tabloların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsayacak, ancak bağımsız denetim mesleğinden de önemli ölçüde bağımsız olacak; denetimin kalitesini yükseltecek, kamuoyuna güvence sağlayacak ve kamu yararını gözetecek bir sisteme ihtiyaç duyulmuş, ABD başta olmak üzere birçok ülkede olduğu gibi denetimin gözetiminden sorumlu kurumlar oluşturulmuştur. Ülkemizde de bağımsız denetime ilişkin düzenleyici ve denetleyici otorite çokluğu, muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmesi gibi hususlar dolayısıyla, bağımsız denetim sisteminde bir reform yapılarak bağımsız denetimle ilgili kamu otoritesi tek çatı altında toplanarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) kurulmuş ve bağımsız denetimin düzenlenmesiyle ilgili yetki ve sorumluluklar KGGK'ya devredilmiştir (Polat & Demirkan, 2014).

Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmış olmaları nedeniyle şeffaflık raporu düzenleme zorunluluğu olan denetim kuruluşlarının 2014 yılı şeffaflık raporları incelenmiştir. İnceleme sonucunda, raporların ne düzeyde kullanıcı ihtiyaçlarını karşılar nitelikte olduğu ortaya konulmuştur. Bu sonuçlardan hareketle, söz konusu raporların kullanıcı ihtiyaçlarını tam olarak karşılar hale getirilebilmelerine yönelik önerilerde bulunulmuştur.

2. ŞEFFAFLIK

Şeffaflık, ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır.

İçinde bulunduğumuz yüzyılın başlarında yaşanan Enron, WorldCom ve diğer muhasebe skandalları, muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında şeffaflık çağrılarının artmasına neden olmuştur (Arya, Glover, & Sunder, 2003).

Şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin sonuçları anlaşılabilir, ilişkili, şeffaf, güvenilir, tam bir şekilde ve zamanında açıklanarak birlikte yatırımcılara şirketin gerçeğe uygun ve dürüst bir görünümü yansıtılmaktadır. Bu bağlamda iyi bir şeffaflık mekanizması, şirkette hâkim ortakların ve yöneticilerin kendilerine menfaat sağlamalarını önleyerek, azınlık ortakların ve alacaklıların haklarını korumak için uygulanır. Böylece bilgi asimetrisinin azalması, sermaye maliyetinin düşmesi ve şirket değerinin yükselmesi beklenmektedir. Ayrıca sağlıklı şeffaflık uygulamaları şirket hakkındaki bilgileri artırarak yatırımcı farkındalığını ve firmaya olan güveni artıracaktır (Pirgaip, 2008).

Bağımsız denetim açısından şeffaflık ise bağımsız

denetim kuruluşlarının yapmış oldukları faaliyetlere ilişkin, ticari sır niteliğinde ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere şirket ile ilgili bir takım finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır (Tokgöz, Kurumsal Yönetim Uyum Raporu, 2005).

Denetim kuruluşlarının daha şeffaf bir yapıda faaliyetlerini yürütmesi ve hesap verebilirliğinin sağlanması amacıyla, Avrupa Birliğinin 2006/43/EC sayılı direktifi ile uyumlu olarak, bağımsız denetim yönetmeliği, bağımsız denetim kuruluşlarından yıllık şeffaflık raporu hazırlamasını ve internet sitesinden ilan etmesini zorunlu tutmuştur. Financial Reporting Council (FRC) tarafından 2008 yılında yayımlanan Denetim Kalite Çerçevesi’nde, hazırlanacak şeffaflık raporlarının, denetimlerde kaliteye ulaşmak için attığı adımlar ile farklılaşan denetim şirketleri için, büyük bir fırsat sunacağı ifade edilmiştir.

3. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ HAZIRLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORLARININ HUKUKİ DAYANAĞI

KGK bir takvim yılında KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) denetimi yapmış denetim kuruluşlarının, ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşlarının ise özel hesap dönemi kapanışını müteakip, dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kamu Gözetim Kurumu’na bildirmesini ve kendi internet sitesinde yayınlamasını zorunlu tutmuştur (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetim kuruluşlarının yönetim organı başkanı tarafından imzalanması gerektiği vurgulanan şeffaflık raporunda denetim kuruluşu hakkında bulunması gereken asgari bilgiler şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- ç) İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- d) Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- e) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- f) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- g) Denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- ğ) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- h) Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetlerinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- ı) Sorumlu denetçileri ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgi,
- i) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- j) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

İngiltere'de bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenleyen kuruluş olan FRC, 2014 yılında KAYİK'ler nezdinde bağımsız denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladığı şeffaflık raporlarını inceleyerek, in-

celeme sonuçlarını Mart 2015 tarihinde yayınlamıştır (Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities: Review of Mandatory Reports, 2015).

Bu çalışmada, İngiltere'de yapılan söz konusu çalışma referans alınarak Türkiye'de KGK'nın, şeffaflık raporlarını internet sayfası üzerinden kamuoyu ile paylaştığı 80 bağımsız denetim kuruluşunun şeffaflık raporları incelenmiştir. 2014 yılında bağımsız denetim kuruluşlarından birinin KAYİK denetleme yetkisi, inin bağımsız denetim yetkisi bulunmadığından, ikisinin denetleme hizmeti verdiği KAYİK müşterileri olmadığından, birinin ise internet sayfasında yaşanan sorun nedeni ile şeffaflık raporuna ulaşamamıştır. Bu sebeple şeffaflık raporu incelenen bağımsız denetim kuruluşu sayısı 75'tir.

İncelenen 75 şeffaflık raporunda Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesi gereği, bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporlarında açıklamaları gereken asgari bilgiler tek tek incelenmiştir. Bu bilgilere raporda yer verilip verilmediği, yer verilmiş ise bu bilginin ne şekilde verildiği, kullanıcı ihtiyaçlarını karşılar nitelikte olup olmadıkları incelenerek araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

5. BULGULAR

Bulgular bölümünde, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde sıralanan asgari bilgiler başlık olarak verilerek bunlarla ilgili ulaşılan sonuçlar aktarılmıştır.

5.1. Hukuki Yapı ve Ortaklar Hakkında Bilgi

KGK bünyesinde 2013 yılı şeffaflık raporları incelenerek hazırlanan "Türkiye'de ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Şeffaflık Raporlarına İlişkin Bilgiler" başlıklı raporda, Hukuki Yapı ve Ortaklar Hakkında Bilgi bölümünde, şirketin ortaklık yapısı ve ortaklarına, ilişkili şirketlerine, ofis sayılarına ve yurtdışında şubesi/temsalciliği varsa

bunlara dair bilgilere yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ifadeden hareketle 2014 yılı şeffaflık raporlarını incelediğimizde şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 1. Hukuki Yapı ve Ortaklar Hakkında Bilgi Bölümünde Yer alan Bilgiler

Şeffaflık raporunda ortaklık yapısı hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	74
Şeffaflık raporunda ilişkili şirketleri hakkında bilgi sunan bağımsız denetim raporu sayısı	68
Şeffaflık raporunda ofis sayısı hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	41
Şeffaflık raporunda yurtdışı şubeleri hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	37

Tablo 1'e bakıldığında ulaşılan 75 şeffaflık raporundan 74'ünde bağımsız denetim şirketinin hukuki yapısı ve ortakları hakkında bilgiye verdiği görülmektedir. Bu kısımda bilgi veren şirketler, hukuki yapılarını ve ortaklık yapılarını tam olarak açıklamakla birlikte ortaklıkları hakkında bilgiyi sadece ortağın adını belirterek tamamlamışlardır. Sadece 3 şirket ortakların kısa özgeçmişlerine de şeffaflık raporlarında yer vermiştir.

Şeffaflık raporunda ilişkili olduğu şirketleri hakkında bilgi sunan ya da ilişkili şirketi bulunma-

dığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı 68'dir. 41 bağımsız denetim kuruluşu ofis sayısı ya da ilişkili olduğu şirketin ofis sayısını belirlerken, 37 kuruluş yurtdışı şube sayılarına da şeffaflık raporunda yer vermiştir.

5.2. Kilit Yöneticiler ve Sorumlu Denetçiler Hakkında Bilgi

İncelenen şeffaflık raporlarında kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında yer verilen bilgiler şu şekildedir:

Tablo 2. Kilit Yöneticiler ve Sorumlu Denetçiler Hakkında Bilgi

Şeffaflık raporunda kilit yönetici ve sorumlu denetçi bilgisi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	74
Şeffaflık raporunda kilit yönetici ve sorumlu denetçi özgeçmiş bilgisi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	3

Tablo 2'ye bakıldığında 74 şeffaflık raporunda bağımsız denetim kuruluşunun kilit yönetici ve sorumlu denetçiler belirtilmiş bulunmakla beraber 3 şeffaflık raporunda bu kişilerin kısa özgeçmişlerine de yer verdiği görülmüştür. Söz konusu özgeçmişlerde ortakların mesleki tecrübeleri de paylaşılmıştır.

5.3. İçinde Bulunulan Denetim Ağının Hukuki ve Yapısal Özellikleri

İncelenen şeffaflık raporlarından, 71 kuruluşun raporunda söz konusu bilgilere yer verdiği, 4 kuruluşun bu bilgiye yer vermediği görülmüştür. KGK bünyesinde 2013 yılı şeffaflık raporları incelenerek hazırlanan “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Şeffaflık Raporlarına İlişkin Bilgiler” başlıklı raporda bu bölümde denetim ağı anlaşması yapılan şirketlere karşı sahip olunan hakların ve yükümlülüklerin detaylı açıklanmasının kamuoyunu aydınlatma adına yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda uluslararası denetim ağına dâhil bağımsız denetim kuruluşlarından hiçbiri, söz konusu bağ nedeni ile sahip oldukları haklara ya da sorumlu oldukları yükümlülüklerle dair bilgiye yer vermemişlerdir. “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Şeffaflık Raporlarına

İlişkin Bilgiler” başlıklı raporda bu bölümle ilgili olarak açıklanacak bilgiler şu şekilde sıralanmıştır:

- Dâhil olunan denetim ağının ismi,
- Bağlı bulunulan merkezi yapının ismi ve hukuki yapısı,
- Gelir, ofis sayısı, bulunduğu ülkeler ve çalışan sayısı belirtilerek söz konusu ağın büyüklüğü,
- Merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurullara atanma usulleri,
- Merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların görevleri,
- Merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların toplanma sıklığı,
- Kâr paylaşımını kapsayan düzenlemeler de dâhil olmak üzere üye firmaların denetim ağı ile yapmış olduğu antlaşmaların temel özellikleri.

Bu maddeler kapsamında şeffaflık raporlarının ilgili bölümleri incelendiğinde şu sonuçlarla karşılaşılmaktadır:

Tablo 3. Bağımsız denetim kuruluşunun içinde bulunduğu denetim ağı hakkında raporlarda yer alan bilgiler

Şeffaflık raporunda içinde bulunulan denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	48
Şeffaflık raporunda bağlı bulunduğu merkezi yapının ismi ve hukuki yapısı hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	48
Şeffaflık raporunda ağın geliri hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	0
Şeffaflık raporunda ağın bulunduğu ülkeler hakkında bilgi sunan denetim kuruluşu sayısı	0
Şeffaflık raporunda ağın ofis sayısı ve çalışan sayısı hakkında bilgi sunan denetim kuruluşu sayısı	12
Şeffaflık raporunda ağın merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurullara atanma usulleri hakkında bilgi sunan denetim kuruluşu sayısı	0
Şeffaflık raporunda merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların görevleri hakkında bilgi sunan denetim kuruluşu sayısı	0
Şeffaflık raporunda merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların toplanma sıklığı hakkında bilgi sunan denetim kuruluşu sayısı	0
Şeffaflık raporunda ağın kâr paylaşımını da kapsayan düzenlemeler de dâhil olmak üzere üye firmaların denetim ağı ile yapmış oldukları anlaşmaların temel özellikleri hakkında bilgi sunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	0

İncelenen şeffaflık raporlarında 48 bağımsız denetim kuruluşu yurtdışında merkezi bulunan bir denetim ağı ile ilişkisi bulunduğu bilgisine yer vermiştir. Bu bilgilerin yer aldığı tüm raporlarda bağlı bulunulan ağın adı, hukuki yapısı belirtilirken, 12 bağımsız denetim kuruluşu ağın ofis sayısı ve çalışan sayısı hakkında bilgi sunmuştur. Ağın faaliyette bulunduğu ülkeler hiçbir raporda sıralanmamıştır. Ağın merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurullarının atanma usulleri, görevleri, toplanma sıklıkları hiçbir raporda belirtilmemiştir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının bu ağlara katılmak üzere yaptıkları sözleşmelerden kaynaklı

hak ve yükümlülüklerinin neler olduğu konusunda hiçbir şeffaflık raporunda bilgi bulunmamaktadır.

5.4. İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmeler İle Bu İlişkilerin Mahiyetleri

İncelenen 75 şeffaflık raporunda 64 bağımsız denetim kuruluşunun ilişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler ile bu ilişkilerin mahiyetleri üzerine açıklama yaptığı, 11 kuruluşun ise bu alana ilişkin açıklama yapmadığı görülmüştür. Söz konusu 64 kuruluştan 29'u ise bu alana ilişkin yaptığı açıklamada ilişkili denetim kuruluşlarını ve/veya diğer işletmelerini listelemiştir.

Tablo 4. Şeffaflık raporlarında ilişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler hakkında sunulan bilgiler

Şeffaflık Raporu İncelenen Kuruluş Sayısı	75
Bu Alana İlişkin Hiçbir Açıklamada Bulunmayan veya Yaptığı Açıklama Bu Alanla İlgili Olmayan Kuruluş Sayısı	11
İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmelere ve Bu İlişkilerin Mahiyetine İlişkin Açıklamada Bulunan Kuruluş Sayısı	64
İlişkili Denetim Kuruluşu veya Diğer İşletmesi Bulunmadığını Açıklayan Kuruluş Sayısı	35
Mevcut İlişkili Denetim Kuruluşlarını ve/veya Diğer İşletmelerini Açıklayan Kuruluş Sayısı	29
Mevcut İlişkili Denetim Kuruluşlarını ve/veya Diğer İşletmelerini Açıklayan Kuruluş Sayısı	29
Yalnızca İlişkili Denetim Kuruluşları Bulunduğu Bilgisini Açıklayan Kuruluş Sayısı	5
Yalnızca İlişkili Diğer İşletmeleri Bulunduğu Bilgisini Açıklayan Kuruluş Sayısı	18
İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmeleri Bulunduğu Bilgisini Açıklayan Kuruluş Sayısı	6
İlişkilerin Mahiyetini Açıklayan Kuruluş Sayısı	16

Bu kuruluşlardan 5'inin yalnızca ilişkili denetim kuruluşlarının, 18'inin yalnızca ilişkili diğer işletmesinin ve 6'sının ise hem ilişkili denetim kuruluşlarının hem de ilişkili diğer işletmelerinin bulunduğu görülmüştür. İlişkili diğer işletmelerini listeleyen söz konusu 24 kuruluş ise ortaklarının pay sahibi olduğu veya aynı denetim ağı içerisinde faaliyet gösteren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında kurulan işletmeleri açıklamıştır. Ayrıca, bu kapsamda açıklama yapan işletmelerden bazıları danışmanlık, kurumsal yönetim gibi muhasebe ile ilgili faaliyetlerde bulunan ilişkili diğer işletmelerini listelerken örneğin bir denetim kuruluşunun denetim ve muhasebe ala-

nyla ilgisi bulunmayan bir sektör olan turizm sektöründe faaliyet gösteren ilişkili diğer işletmesinin bulunduğunu açıklamıştır. İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeleri hakkında açıklamada bulunan 29 kuruluştan 13'ü bu ilişkilerin mahiyeti hakkında hiçbir açıklamada bulunmamıştır. Açıklamada bulunan kuruluşların ise genel olarak ilişkilerin mahiyeti hakkında yeterli bilgi vermediği görülmektedir.

5.5. Organizasyon Yapısı

İncelenen şeffaflık raporlarında, 64 denetim şirketi organizasyon yapısına ilişkin bilgi verdiği görülmüştür. 2 denetim şirketinin bu konuda bilgi vermediği görülmüştür.

Tablo 5. Şeffaflık raporlarında organizasyon yapısı hakkında sunulan bilgiler

Organizasyon yapısı hakkında bilgi içeren şeffaflık raporu sayısı	68
Organizasyon yapısının, yapıda görevli kişiler belirtilerek aktarıldığı şeffaflık raporu sayısı	37

Tablo 5’de sunulduğu gibi 64 raporda verilen bilgiler incelendiğinde, 37 denetim şirketinin organizasyon yapılarını, bir şema halinde ve bu şema üzerinde görevli kişilerin isim ve unvanlarını belirterek raporladıkları sunmuştur. Bu denetim şirketlerinin raporlarında, birimlerde çalışan kişiler ve birbirleri ile olan ilişkileri görülebilmektedir. “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Şeffaflık Raporlarına İlişkin Bilgiler” başlıklı raporda bu bölümde bu bilgilere ek olarak, idari bilimlerin tanıtımı, yönetim kurulu

ve diğer kurullara üye atama esas ve ilkelerinin belirtilmesi gerektiği vurgulanmış olmasına karşın bu iki konu hakkında hiçbir raporda açıklama yer almamaktadır.

5.6. Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi

Şeffaflık raporlarında, kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi ile ilgili yapılan incelemeler sonucunda şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Tablo 6. Bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladıkları şeffaflık raporlarının kalite güvence sistemi ile ilgili denetim verileri

Şeffaflık raporunda kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	69
Daha önce kalite güvence sisteminin SPK denetiminden geçtiğini belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	26
Daha önce Kalite Güvence Sisteminin BDDK denetiminden geçtiğini belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	3
2014 Yılında KGK tarafından kalite güvence sistemi üzerinde inceleme yapıldığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	53
2014 Yılında kalite güvence sisteminin hem KGK hem SPK tarafından incelendiğini belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	7

İncelenen şeffaflık raporlarından 69’unda kalite güvence sistemi incelemeleri hakkında bilginin yer aldığı görülmüştür. 29 bağımsız denetim kuruluşu daha önce Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 3 bağımsız denetim kuruluşu ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından kalite güvence sistemlerinin incelendiğini belirtmişlerdir. 2014 yılında kalite güvence sistemlerinin KGK tarafından denetlendiğini belirten kuruluş sayısı 53, yine aynı yıl hem KGK hem de SPK tarafından denetlendiklerini belirten kuruluş sayısı 7’dir.

Bağımsız denetim kuruluşlarından hiç biri KGK, SPK ya da BDDK tarafından yapılan incelemelerde tespit edilen eksiklikler ve bunlara ilişkin oluşturdukları eylem planları hakkında bilgi vermemiştir.

5.7. Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK’lerin listesi

Şeffaflık raporu incelenen 75 bağımsız denetim kuruluşundan 74’ü denetim hizmeti verdiği KAYİK’lerle ilgili açıklama yapmışlardır.

netim hizmeti vereceği işletmeyi açıklamıştır. Yapılan incelemede şeffaflık raporu hazırlayan bağımsız denetim kuruluşları tarafından 1032 işletmeye bağımsız denetim hizmeti verildiği görülmüştür. 3 bağımsız denetim kuruluşu bağımsız denetim hizmeti sunduğu tüm işletmeleri listelemiştir.

Ayrıca, bir bağımsız denetim kuruluşu hizmet sunduğu kuruluşları sektörlerine göre gruplama yöntemini seçerken daha az sayıda müşterisi bulunan diğer denetim kuruluşları böyle bir gruplamaya gitmemiştir. Ayrıca bazı bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetim hizmeti verdikleri KAYİK’lerin “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”nın hangi maddesi kapsamına (Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu gibi) girdiği bilgisine yer vermiştir. Bu sektör ve işletmenin tabi olduğu denetleyici ve düzenleyici kurumun bilgisi şeffaflık raporunun kullanıcılarına bağımsız denetim kuruluşunun tecrübe sahibi olduğu alanlar hakkında bilgi sağlamıştır. Bu konuda en çok bilginin sunulduğu şeffaflık raporunda, her bir KAYİK denetiminde görev alan denetim ekibinin

Tablo 7. Şeffaflık raporlarında denetim hizmeti verilen KAYİK’lerle ilgili bilgi paylaşan bağımsız denetim kuruluşları

Şeffaflık raporunda denetim hizmeti verilen KAYİK’lerle ilgili bilgi bulunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	74
Şeffaflık raporunda 2014 yılında KAYİK denetimi yapmadığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	2

72 bağımsız denetim kuruluşu hizmet verdiği KAYİK’lerin listesini paylaşırken, 2 bağımsız denetim kuruluşu 2014 yılında hiçbir KAYİK’e bağımsız denetim hizmeti vermediğini açıklamıştır. Bu kuruluşlardan biri 2015 yılında bağımsız de-

listesi sunulmuştur. Bu uygulama ile bağımsız denetim kuruluşunun tecrübesi hakkında bilgi sunmanın ötesinde sorumlu denetçi ve diğer denetçilerin tecrübeleri hakkında bilgi sunulduğu görülmektedir.

5.8. Sürekli Eğitim Politikası

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 25'inci maddesinde sürekli eğitim başlığı altında şu bilgilere yer verilmiştir:

- (1) Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki ve etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulurlar.
- (2) Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve KGK tarafından belirlenen şekilde yürütülür.
- (3) Sicile tescilinden itibaren denetçilerin her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaları gerekir.
- (4) Denetim kuruluşları, denetçilerin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli tedbirleri alır.
- (5) Sürekli eğitime ilişkin hususlar, gerektiğinde ilgili kurumların görüşleri de alınarak KGK tarafından düzenlenir.
- (6) KGK, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılması amacıyla sürekli eğitime ilave olarak yönetmelik çerçevesinde denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim seviyelerinin yükseltilmesi hususunda gerekli tedbirleri alır.

Yukarıdaki maddelerden hareketle incelenen şeffaflık raporlarının “denetçilerin sürekli eğitime yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama” bölümünde 70 bağımsız denetim kuruluşunun şeffaflık raporunda yer verilmiştir. 5 bağımsız denetim kuruluşunun şeffaflık raporunda bu konu hakkında bilgi bulunmamaktadır.

Az sayıda denetim şirketi eğitime katılan çalışanlarının adlarını şeffaflık raporlarında paylaşmışlardır.

Tablo 8. Şeffaflık raporlarında sürekli eğitim politikaları ile ilgili olarak bağımsız denetim kuruluşlarınca paylaşılan bilgiler

Şeffaflık raporunda eğitim politikası hakkında bilgi veren bağımsız denetim kuruluş sayısı	70
Şeffaflık raporunda 2014 yılında çalışanlara verilen eğitimlerin neler olduğunu belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	53
Şeffaflık raporunda 2014 yılında çalışanlara verilen eğitimleri katılımcıları ile belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	5

5.9. Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama

Bağımsız denetim kuruluşlarının tamamı bağımsızlık uygulamaları ile ilgili bilgi sunmuştur. Sunulan bilgilerin kalitesi oldukça farklılık göstermektedir. En fazla sayıda KAYİK' e denetim hizmeti veren dört bağımsız denetim kuruluşundan ikisi bağımsızlık prosedürleri hakkında oldukça ayrıntılı bilgiler sunmuştur.

5.10. Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetlerinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler

Bağımsız denetim kuruluşlarının finansal bilgilerinin sunulmasındaki temel amaç bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyetlerinin diğer faaliyetlerine göre ağırlığının anlaşılmasını sağlamaktır. Yapılan incelemede kuruluşların çoğunluğunun finansal bilgilerini finansal

Tablo 9. Şeffaflık raporlarında bağımsızlık uygulamaları ile ilgili paylaşılan bilgiler

Şeffaflık raporunda, bağımsızlıkla ilgili uygulamaları hakkında bilgi veren kuruluş sayısı	70
Şeffaflık raporunda, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden kuruluş sayısı	70

Diğer bağımsız denetim kuruluşları ise bağımsızlık prosedürleri hakkında yalnızca genel bilgiler vermekle yetinmişlerdir. Oldukça genel ifadelerle sunulan bu bilgilerden bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsızlık uygulamaları hakkında bir anlayış elde edilmesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının 70'i her yıl alınan ve her bir denetimden önce alınan bağımsızlık beyanları ile bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu teyit etmiştir.

tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler grupları altında sınıflandırmayarak farklı adlar ve gruplandırmalar altında sunduğu görülmüştür. Kuruluşların bu alana ilişkin sunduğu bilgiler farklılık gösterdiğinden karşılaştırılabilir olmaktan oldukça uzaktır. Yapılan incelemede 67 kuruluşun finansal bilgilerine ilişkin açıklamalarında denetim faaliyetlerinin ağırlığının anlaşılması için yeterli bilginin sunulduğu görülmüştür.

Tablo 10. Şeffaflık raporlarında bağımsız denetim kuruluşlarının gelirleri hakkında açıklanan bilgiler

Şeffaflık raporunda finansal tablo denetimi gelirleri başlığını kullanan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	64
Şeffaflık raporunda diğer denetim gelirleri başlığını kullanan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	29
Denetim dışı hizmet gelirleri başlığını kullanan kuruluş sayısı	42

Tablo 10’da her bir başlık altında anlaşılır açıklama yapan bağımsız denetim kuruluşlarının sayıları verilmiştir. Şeffaflık raporlarında yapılan açıklamalardan bağımsız denetim kuruluşları arasında en çok “diğer denetimler” başlığı altında sunulan gelirlerin açıklanmasında tutarsızlık bulunduğu görülmektedir. Bu tutarsızlığın nedeni Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanı taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarının YMM faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri hangi başlık altında sunacağına ilişkin bir düzenlemenin bulunmamasıdır. Buna göre YMM unvanı taşıyan 45 kuruluştan YMM gelirleri hakkında bir açıklama 26’sı YMM gelirlerini sunmuştur fakat bu kuruluşların söz konusu gelirlerini açıkladığı başlıklar birbirinden farklılık göstermektedir. Ülkemizde bağımsız denetim kuruluşları tarafından bağımsız denetim hizmetleri yanında YMM hizmetleri de sunulduğundan bu faaliyetlere ilişkin gelirlerin kuruluşlar tarafından ayrı bir şekilde açıklanması önem arz etmektedir. Bu nedenle bu tür gelirler diğer denetimler başlığı altında sunulurken daha fazla açıklama yapılması anlaşılabilirliği arttıracaktır. Ayrıca söz konusu YMM’lik faaliyetlerine ilişkin gelirlerin açıklanmasına ilişkin bir düzenleme yapılması yararlı olacaktır.

Bu alana ilişkin iyi uygulama örnekleri diğer denetim kuruluşlarına yol gösterici niteliktedir. Kuruluşlardan biri gelirlerini iki yıl karşılaştırmalı olarak sunmuştur. Ayrıca 9 denetim kuruluşu SPK, EPDK ve BDDK mevzuatına tabi işletmelere sunduğu denetim hizmetlerinden elde ettiği gelirleri ayrı ayrı gösterme yoluna gitmiştir. Bu uygulama ile bu denetim kuruluşları söz konusu mevzuata tabi işletmelerin denetimlerindeki tecrübelerini de göstererek diğer denetim kuruluşlarından ayrılmışlardır.

Diğer taraftan Avrupa Birliğinin 2014 yılında

yayımladığı KAYİK’lerin bağımsız denetimine ilişkin özel hükümlerin belirlendiği 537/2014 sayılı düzenlemesi ile bağımsız denetim kuruluşlarının finansal bilgileri ile ilgili olarak yapacağı açıklamalara ilişkin değişiklik yapmıştır. Bu değişikliğe göre bağımsız denetim kuruluşlarının finansal bilgilerini aşağıdaki şekilde gruplandırarak sunması öngörülmüştür:

- KAYİK denetimlerinden elde edilen gelirler (ana ortaklığı KAYİK olan işletmelerden elde edilen gelirler dahil)
- Diğer işletmelerin bağımsız denetiminden elde edilen gelirler,
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmelere sunulan izin verilmiş denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirler,
- Diğer işletmelere sunulan denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirler.

Bu değişiklikle öncelikle KAYİK ve KAYİK olmayan kuruluşlara sunulan bağımsız denetim hizmetlerinden elde edilen gelirler ayrımı yapılmıştır. Denetim hizmeti sunulan (KAYİK ve KAYİK olmayan) işletmelere verilen denetim dışı diğer hizmetlerden elde edilen gelirler tek bir kalemde toplanmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporlarını hazırlarken bu değişikliği dikkate alarak mevcut uygulamaya ilave olarak ayrıca açıklama yapmayı tercih edebilirler.

5.11. Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgi

İncelenen 75 şeffaflık raporundan 73’ünde sorumlu denetçilerin ücretlendirilmeleri konusunda bilgi olduğu görülmüştür. 2 şeffaflık raporunda bu konuda bilgiye rastlanılmamıştır.

Tablo 11. Şeffaflık raporlarında sorumlu denetçilerin ücretlendirilmeleri hakkında verilen bilgiler

Şeffaflık raporunda sorumlu denetçinin ücretlendirilmesine ilişkin bilgi veren bağımsız denetim kuruluşu sayısı	73
Şeffaflık raporunda sorumlu denetçiye performans dayalı ücret ödendiğini belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	20
Şeffaflık raporunda sorumlu denetçiye ücret ödemesi yapıldığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	12
Şeffaflık raporunda sorumlu denetçiye kâr payı ödemesi yapıldığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	13
Şeffaflık raporunda sorumlu denetçiye ücret ve ek olarak kâr payı ödemesi yapıldığını belirten bağımsız denetim kuruluşu sayısı	28

FRC tarafından hazırlanan raporda da ele alındığı gibi ücretlendirme politikasının anlaşılabilir olması için bu politikanın bileşenleri ve bunların ağırlıkları hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir. İçerisinde bu konuda bilgi yer alan raporların hiçbirinde ücretlendirme politikasının bileşenleri ve ağırlıkları hakkında bilgiye rastlanılmamıştır.

5.12. Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı

Bağımsız denetim kuruluşlarının tamamı şeffaflık raporunda kalite kontrol sistemlerinin ayrıntılı bir şekilde tanıtımına yer vermiştir. Bu tanıtımlarda kalite kontrol sisteminin her bir unsuruna ilişkin ayrıntılı bilgiler yer almıştır.

Tablo 12. Şeffaflık raporlarında yer alan kalite kontrol sistemine uyum beyanı

Şeffaflık raporunda kalite güvence sisteminin etkin çalıştığına dair beyanı bulunan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	4
Şeffaflık raporunda kalite güvence sisteminin etkin çalıştığına dair beyanı bulunmayan bağımsız denetim kuruluşu sayısı	71

Tablo 12’ de görüleceği gibi yalnızca 4 bağımsız denetim kuruluşu kalite kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığına dair yönetimin beyanına yer vermiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYİK denetimi faaliyetinde bulunmuş bağımsız denetim kuruluşlarının 2014 yılı şeffaflık raporları incelenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Şeffaflık raporlarına şirketlerin hukuki yapıları ve ortaklık yapıları hakkında bilgiler bulunmakla beraber birçok bağımsız denetim firmasının ofis adres ve sayılarına, yurt dışı temsilcilik varsa bunlarla ilgili bilgilere şeffaflık raporunda yer vermediği görülmüştür. Çok sayıda şeffaflık raporunun kilit yöneticiler ve sorumlu ortaklar hakkında bilgi bölümünde bu pozisyonlardaki kişilerin ayrıca belirtilmedikleri görülmüştür. Bu bilgilerin şeffaflık raporlarında ayrıntıları ile paylaşılması şeffaflık raporu kullanıcılarının şirket hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlayacaktır. Bu nedenle önümüzdeki yıllarda hazırlanacak şeffaflık raporlarında bağımsız denetim kuruluşlarının kilit yöneticilerin ve sorumlu ortakların mesleki tecrübelerini de içeren özgeçmişlerini, tüm ofis ve temsilciliklerinin bilgilerinin yer alması gerekmektedir.

Şeffaflık raporlarının içinde bulunulan denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri bölümünde raporlarda gelir, ofis sayısı, bulunduğu ülkeler ve çalışan sayısı belirtilerek söz konusu ağın büyüklüğü, merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurullara atanma usulleri, merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların görevleri, merkezi yönetim kurulu ve bağlı kurulların toplanma sıklığı, kâr paylaşımını kapsayan düzenlemeler de dâhil olmak üzere üye firmaların denetim ağı ile yapmış olduğu anlaşmaların temel özellikleri hakkında bilgi verilmediği görülmüştür. Şeffaflık raporu kullanıcıları için bu bölümünün daha aydınlatıcı olması için tüm bu bilgilerin raporda bulunması gerekmektedir.

Şeffaflık raporlarının ilişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler ile bu ilişkilerin mahiyetleri ile ilgili bölümlerinde bağımsız denetim kuru-

luşlarının, ilişkili oldukları kuruluşların isimlerini belirttikleri ancak bu ilişkiden dolayı sahip oldukları hakları ve sorumlu oldukları yükümlülükleri belirtmedikleri görülmüştür. İlişkilerin mahiyeti hakkında açıklamada bulunurken, öncelikle ilişkili denetim kuruluşlarının ve diğer işletmelerin müşteri kabul süreçlerinde kuruluşun denetim müşterileri için bağımsızlıkla ilgili gerekli prosedürleri oluşturup oluşturmadığını belirtmesi önem arz etmektedir. Kuruluşlar bu konuda uygulamaya koyduğu prosedürler hakkında açıklamada bulunmalıdırlar.

Raporların organizasyon yapısı ile ilgili bölümlerinde, bağımsız denetim kuruluşlarının idari birimlerin tanıtımı, yönetim kurulu ve diğer kurullara üye atama esas ve ilkeleri, yönetim kurulu ve diğer kurulların görevleri hususlarında bilgi vermedikleri görülmüştür. Bu bölümde organizasyon şemasında ilgili birimlerin yöneticilerinin kim olduklarının, birimlerinin birbirleri ile ilişkilerinin açık olarak belirtmeleri önem arz etmektedir.

İncelenen şeffaflık raporlarının kalite güvence sistemi incelemeleri ile ilgili bölümlerinde incelemelerin yapıldığı tarihleri çoğunlukla açıklanmamıştır. Bunun yanı sıra tüm kuruluşlar, yürütülen incelemelerin sonuçları hakkında bağımsız denetim kuruluşlarının detay bilgi paylaşmadıkları görülmüştür. Financial Reporting Council (FRC) tarafından yapılan değerlendirmede açıklandığı gibi şeffaflık raporlarında kalite güvence sistemi incelemelerinin sonuçları hakkında resmin tamamının görülmesini sağlayacak nitelikte bilgi verilmesi faydalı olacaktır. Bu tür bilgiler sunulurken inceleme raporlarının yalnızca olumlu kısımlarından alıntı yapılmaması gerekmektedir. İncelemeyi gerçekleştiren kuruluş tarafından sadece olumlu kısımlardan alıntı yapılması raporun içeriğini olduğundan farklı gösterebilir. Böyle bir durum kuruluş açısından pazarlama amacına hizmet edebilir fakat şeffaflık raporunun amaçları açısından bu durum uygun bir yaklaşım olmaz.

Denetim hizmeti verilen KAYİK'lerin listelendiği bölümde tüm bağımsız denetim kuruluşları denetim hizmeti verdikleri firmaları şeffaflık raporlarında belirtmişlerdir. FRC tarafından yapılan çalışmada açıklandığı gibi bağımsız denetim hizmeti sunulan KAYİK dışındaki işletmelere yer verilirken listedeki işletmelerin hangilerinin KAYİK olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Bir bağımsız denetim kuruluşu, diğer bağımsız denetim kuruluşlarından farklı olarak, denetim ekiplerinde görev alan denetçilerin listesini ve denetim hizmetinin geçmişte hangi yıllarda sunulduğu bilgisini şeffaflık raporunda paylaşmıştır. Bu bilginin şeffaflık raporlarında sunulması, kuruluşların rotasyon hükümlerine uyumunun izlenmesi konusunda bilgi elde edilmesine olanak sağladığından iyi uygulama örneği olarak öne çıkmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği tarafından yayımlanan 537/2014 sayılı düzenleme (537/2014 Sayılı Düzenleme, 2014) ile kilit sorumlu denetçilerin ve çalışanların rotasyonuna ilişkin politikaların açıklanması zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşları sonraki yıllarda şeffaflık raporlarında rotasyon politikalarını ve uygulamalarını açıklamaları gerekecektir.

Sürekli eğitim politikası ile ilgili bölümlerde eğitim politikaları hakkında bilgiyi az sayıda kuruluşun verdiği görülmüştür. Raporlarda genel politikalarından bahsedilirken bazı bağımsız denetim kuruluşları yıl içerisinde çalışanların aldıkları eğitimleri katılımcıları ile belirtmişlerdir. Bu bölümde eğitim politikalarının açıklanması denetçilerin yıl içerisinde ortalama kaç saat ve hangi konular ağırlıklı olmak üzere eğitim aldıklarının belirtilmesi rapor kullanıcılarına bu konuda daha fazla bilgi sağlayacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarının bağımsızlık ilkesine uyum bölümlerinde

yapmış olduğu açıklamaların kalitesinin düşük seviyeli olduğu görülmüştür. Bu sebeple bağımsız denetim kuruluşları bağımsızlıkla ilgili prosedürlerini detaylı bir şekilde açıklamaları ve bu uyumun nasıl gözden geçirildiğini açıklamalarına dâhil etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, kuruluşların bağımsızlık prosedürleri kapsamında tespit edilen aykırılıkların ele alan prosedürlerini de açıklamaları gerekmektedir.

Şeffaflık raporlarının gelirlerin dağılımı ile ilgili bölümünde bir grup bağımsız denetim kuruluşunun, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde öngörülen başlıkları dikkate almayarak farklı adlar ve gruplandırmalar altında finansal bilgilerini sundukları görülmüştür. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarının sunduğu bilgiler karşılaştırılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Bu bölümde yapılacak açıklamaların yönetmeliğin önerdiği şekilde yapılması gerekmektedir.

Sorumlu denetçilerin ücretlendirilmesi ile ilgili bölümde yüzeysel bilgiler verildiği görülmektedir. FRC tarafından hazırlanan raporda da belirtildiği gibi ücretlendirme politikasının anlaşılabilir olması için bu politikanın bileşenleri ve bunların ağırlıkları hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir. Bununla beraber, sorumlu denetçilerin ücretlendirme politikasının denetim dışı faaliyetlerden elde edilen gelirleri dikkate almadığı hakkında bir beyanın bulunması şeffaflık raporunun amaçları açısından önem arz etmektedir.

Şeffaflık raporlarının kalite kontrol sistemine ilişkin bölümleri incelendiğinde az sayıda bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin etkin çalıştığına dair yönetim beyanına yer verdiği görülmüştür. Önümüzdeki yıllarda hazırlanacak raporlarda bağımsız denetim kuruluşlarının bu beyanın açık olarak ifade etmeleri önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

(2014). *537/2014 Sayılı Düzenleme*. Avrupa Birliği.

Arı, M. (2015). Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenilirliği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* .

Arya, A., Glover, J. C., & Sunder, S. (2003). Are Unmanaged Earnings Always Better For Shareholders? *Accounting Horizons* , 111-116.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, Aralık 26). Ankara, Türkiye: Resmi Gazete.

Kamu Gözetim Kurumu. (2015). *Kamu Gözetim Kurumu Broşür*. Ağustos 20, 2015 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf adresinden alındı

Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 133-148.

Pirgaip, B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türk Sermaye Piyasasının Şeffaflık Seviyesine Etkisi ve Amprik Bir Çalışma*. Ankara.

Polat, Y., & Demirkan, A. (2014). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları*. Ankara: KGK.

Tokgöz, İ. B. (tarih yok). Kurumsal Yönetim Uyum Raporu. Ankara: SPK.

Tokgöz, İ. B. (2005, Nisan 2). Kurumsal Yönetim Uyum Raporu. Ankara: SPK.

(2015). *Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities: Review of Mandatory Reports*. Financial Reporting Council.

Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* , 251-263.

