

## ŞEFFAFLIK RAPORLARINA İLİŞKİN İYİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE ÜLKE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI\*

Dr. Burcu GÜROL\*\*

Tayfun TÜYSÜZOĞLU\*\*\*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Mart 2017; 19 (1); 189-206

### ÖZ

189

Şeffaflık raporları, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'ler) denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanması ve yayımlanması zorunlu olan raporlardır. Raporları düzenleyen bağımsız denetim kuruluşları kurumsal yönetim prensiplerini, kalite kontrol sistemi unsurlarını ve daha pek çok konuya ilişkin bilgiyi bu raporlarla kullanıcılara aktarmaktadır. Bu çalışmada; şeffaflık raporlarıyla ilgili güncel düzenlemeler ışığında Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Türkiye'de faaliyet gösteren dört büyük denetim kuruluşunun (Deloitte, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers) şeffaflık raporları incelenerek kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılama konusunda faydalı olacak uygulama örnekleri sunulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık raporları, bağımsız denetim, kamu yararını ilgilendiren işletme

**JEL Sınıflandırması:** M42

### BEST PRACTICES IN TRANSPARENCY REPORTING AND A COMPARATIVE STUDY ON COUNTRY DIFFERENCES

#### ABSTRACT

Independent audit firms which audit public interest entities are required to prepare transparency reports. Independent audit firms, which prepare the reports, convey the principles of corporate governance, the quality control system elements of their firms to the users in more detail in these reports. This study examines the current regulations on transparency reports and reviews the transparency reports of four major audit firms (Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PricewaterhouseCoopers) in the US, Australia, UK, Canada and Turkey to provide examples of practices that will be useful in meeting the needs of users.

\* Makale gönderim tarihi: 16.01.2017; kabul tarihi: 01.03.2017

\*\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, [bgurol@baskent.edu.tr](mailto:bgurol@baskent.edu.tr)

\*\*\* Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum, [tayfun.tuysuzoglu@kgk.gov.tr](mailto:tayfun.tuysuzoglu@kgk.gov.tr)

**Keywords:** Transparency reports, audit, public interest entities

**JEL Classification:** M42

2017/1  
190

## 1. GİRİŞ

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organizations of Securities Commissions-IOSCO), şeffaflık raporunu; denetim kuruluşlarının yürüttükleri denetimlerin kalitesinin sağlanması için oluşturdukları kalite kontrol sisteminin unsurları ve kurumsal yönetimleri hakkında yatırımcılara ve diğer paydaşlara yönelik yayımladıkları rapor olarak tanımlamaktadır (IOSCO, 2015).

Denetim kuruluşları, şeffaflık raporları aracılığıyla kendileri ve yürüttükleri denetimlerin kalitesi hakkında piyasadaki kullanıcılara bilgi verirler. Bu raporları düzenleme yükümlülüğü, denetim kuruluşlarının denetimin kalitesine odaklanmasını sağlar. Şeffaflık raporları, ayrıca, bir denetim kuruluşu seçmekle görevlendirilmiş kişilere veya yönetim organlarına, ihtiyaç duydukları bilgileri elde etme imkânı verir.

Bağımsız denetim kuruluşlarınca şeffaflık raporlarının hazırlanması 2000’li yıllarda başlayan bir uygulama olup gelişmeye devam etmektedir. Düzenleyici ve denetleyici otoritelerin, denetim kuruluşlarından şeffaflık raporu yayımlamasını talep etmesinin altında yatan ana neden denetim kuruluşlarının kurumsal yönetimi ve kalite kontrol sistemi hakkında daha fazla şeffaflığın sağlanması suretiyle, yürütülen denetimlerin kalitesinin ortaya çıkarılmasıdır.

Denetim kuruluşlarının kurumsal yönetiminin, denetimin kalitesi üzerine ciddi bir etkisi olduğu düşünülmektedir. Bu doğrultuda, denetim kuruluşlarının kurumsal yönetimine ilişkin şeffaflığın sağlanması suretiyle, yürütülen denetimlerin kalitesinin ortaya konulması açısından, denetim kuruluşlarının hangi yönlerden rakiplerinden farklılık arz ettiği hakkında bilgi sunulmuş olmaktadır.

IOSCO, şeffaflık raporu hazırlama zorunluluğunun, denetim kuruluşlarının yaptığı denetimlerin kalitesini arttırmasına yönelik teşvik edici bir rol oynamasını beklemektedir. Ayrıca, şeffaflık raporlamasının, denetim kuruluşunun içe dönük yaptığı incelemeleri ve kuruluş içindeki disiplin ortamını güçlendirebileceği,

denetimlerin kalitesine verilen önemi artırabileceği ve bu durumun da yatırımcılara ve diğer paydaşlara pozitif bir geri dönüş sağlayacağı düşünülmektedir (IOSCO, 2015).

Bu çalışmada şeffaflık raporlarının hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler ve meslek örgütlerinin tavsiyeleri incelenmiştir. Ayrıca, çok sayıda ülkede faaliyetlerini sürdüren ve “dört büyük” olarak bilinen bağımsız denetim kuruluşlarının farklı ülkelerde kullanıcılarına sundukları şeffaflık raporları incelenerek, ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak şeffaflık raporları için örnek teşkil edebilecek açıklamalar sıralanmıştır.

## 2. ŞEFFAFLIK RAPORLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

### 2.1. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

#### 2.1.1. 2006/43 no’lu Direktif

Dünya uygulamalarına bakıldığında şeffaflık raporu hazırlama yükümlülüğünün ilk kez Avrupa Birliği’nin (AB) 2006/43 No’lu Direktifiyle getirildiği görülmektedir. 8 No’lu Direktif olarak da bilinen bu direktifle KAYİK’ler nezdinde finansal tabloların denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarına şeffaflık raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (AB Parlamentosu, 2006).

8 No’lu Direktifin, “Şeffaflık Raporu” başlıklı 40’ıncı maddesi doğrultusunda AB’de KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşları şeffaflık raporları hazırlayarak aşağıda yer alan hususları açıklamaktadır (AB Parlamentosu, 2006):

- a) Denetim kuruluşunun hukuki yapısı ve ortakları,
- b) Denetim kuruluşunun bir denetim ağına üye olması durumunda, söz konusu ağ ile ağın hukuki ve yapısal özellikleri,
- c) Denetim kuruluşunun kurumsal yönetim yapısı,
- d) Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi ve söz konusu sistemin etkin işlediği hakkında yönetim veya idari organ beyanı,
- e) Kalite güvence incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- f) Denetim kuruluşu tarafından şeffaflık raporunun kapsadığı dönemde yapılan KAYİK denetimlerinin listesi,
- g) Bağımsızlıkla ilgili uygulamaların ve bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirildiğine ilişkin teyit,

- h) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik olarak izlenen politikalar,
- i) Denetim kuruluşunun büyüklüğünü ve önemini gösteren finansal bilgi,
- j) Kuruluş ortaklarının gelirinin belirlenmesine ilişkin esaslar.

Söz konusu madde şeffaflık raporlarının içeriğinin hazırlanmasında denetim kuruluşlarına çok geniş takdir hakkı bırakmaktadır. Örneğin, denetim kuruluşu sistem ve prosedürlerinin ayrıntılı tanımlamasını yapabilir ya da alternatif olarak basit yasal zorunluluklara - belirli politikaların veya prosedürlerin mevcut olduğunun teyit edilmesi gibi- ilişkin ayrıntılı olmayan bir uygunluk beyanıyla yaptığı açıklamaları sınırlandırabilir (Deumes ve diğerleri, 2012).

2008 yılında yaşanan ekonomik krizden sonra AB, 2010 yılında “Denetim Politikası: Krizden Çıkarılacak Dersler” başlıklı raporu ile finansal piyasalar reform paketi çalışmalarını başlatmıştır. Bu çalışmalar kapsamında, genel olarak finansal istikrarın artırılmasına katkı sağlamak amacıyla bağımsız denetimin kapsamı ve rolü ile bağımsız denetim fonksiyonunun nasıl iyileştirilebileceği hususları tartışmaya açılmıştır (Avrupa Komisyonu, 2010).

Bu tartışmalar söz konusu dönemde yürürlükte olan 2006/43/EC sayılı direktifin kurallarının iyileştirilmesi gerektiğine işaret etmiştir. Bu işareten hareketle Avrupa Komisyonu, AB içinde yapılan bütün denetimler için geçerli olan 8 No’lu Denetim Direktifini -2014/56 No’lu AB Direktifini yayımlamak suretiyle- revize etmiş (Revize 8 No’lu Direktif) ve KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşları için geçerli olan 537/2014 sayılı AB Tüzüğünü yayımlamıştır. Söz konusu düzenleme ile şeffaflık raporlarına ilişkin yeni hükümler getirilmiştir.

### **2.1.2. 537/2014 Sayılı Tüzük**

Tüzüğün giriş bölümünde, KAYİK’lerin yıllık ve konsolide finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetimlerin “güvence seviyesinin artırılmasının sağlanması” bakış açısıyla yürütülmesinin beklendiği ve bu hususta bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına güven duyulduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına duyulan güven ile denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarının artırılması için şeffaflık raporlarında açıklanan bilgilerin artırılmasının önem arz ettiği belirtilmiştir. Bu amaçla, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının finansal bilgilerini daha ayrıntılı bir şekilde açıklaması zorunlu

tutulmaya başlanmıştır. Toplam gelirin; KAYİK denetimlerinden, diğer denetimlerden ve diğer hizmetlerden elde edilen gelirler olarak farklı kalemler altında sınıflandırılarak açıklanması hükme bağlanmıştır. Ayrıca, finansal bilginin denetim kuruluşunun bağlı olduğu denetim ağı düzeyinde açıklanması gerektiği ve tüm açıklamalara ilave olarak düzenleyici ve denetleyici otoritenin faaliyetlerini yerine getirmesi için denetim gelirlerine ilişkin gerekli göreceği her türlü bilgiyi açıklaması gerektiği ifade edilmiştir (AB Parlamentosu, 2014a).

Tüzüğün 13'üncü maddesi KAYİK denetimi yapan denetçi ve denetim kuruluşlarının yıllık şeffaflık raporu hazırlamasını ve internet sitesinde yayımlamasını zorunlu tutmaktadır (AB Parlamentosu, 2014a).

Söz konusu Tüzükle, daha önce yürürlükte olan 8 No'lu Direktifin kaldırılan 40'ıncı maddesinde yer alan hususlar ile aşağıdaki hususların açıklanması zorunlu tutulmuştur (AB Parlamentosu, 2014a):

- Bağımsız denetçi bir ağa dâhil ise ağ içerisinde tek başına faaliyet gösteren her bir denetçinin bilgileri veya ağ dâhilinde faaliyet gösteren her bir denetim kuruluşunun bilgilerinin ve bunların faaliyet gösterdiği ülkelerin, kayıtlı ofislerinin, yönetim merkezinin ve işyeri bilgilerinin açıklanması,
- Ağın üyesi olan denetim kuruluşlarının ve tek başına faaliyet gösteren denetçilerin yıllık ve konsolide finansal tabloların denetimlerinden elde ettiği toplam hasılatın açıklanması,
- Kilit denetim ortaklarının ve çalışanların rotasyonuna ilişkin denetçinin veya denetim kuruluşunun izlediği politikanın açıklanması,
- Denetim kuruluşu veya denetçinin aşağıdaki dört ayrı kategoriye bölünmüş olarak toplam hasılatı hakkında açıklama,
  - (i) KAYİK ve ana ortaklığı KAYİK olan bağlı ortaklık ve iştirak denetimlerinden elde edilen toplam hasılat,
  - (ii) Diğer işletmelerin yıllık ve konsolide finansal tablolarının zorunlu bağımsız denetiminden elde edilen toplam hasılat,
  - (iii) Zorunlu bağımsız denetime tabi şirketlere sunulmasına izin verilen denetim dışı hizmetlerden elde edilen toplam hasılat,

- (iv) Diğer işletmelere sunulan denetim dışı hizmetlerden elde edilen toplam hasılat.

Söz konusu AB düzenlemesinin uygulanması, 2016 yılı Haziran ayından sonra hazırlanacak şeffaflık raporları için zorunlu tutulmuştur. Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini düzenleyen ve denetleyen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), henüz AB’nin bu düzenlemesinde yer alan hususlarla ilgili bir mevzuat yayımlamamıştır.

2017/1  
194

## 2.2. AB Düzenlemeleri Dışında Farklı Ülkelerdeki Düzenlemeler

Şeffaflık raporlarına ilişkin olarak AB düzenlemeleri dışındaki düzenlemelerin en önemlileri İngiltere’de yapılmıştır. İngiltere’de en büyük altı denetim kuruluşu tarafından bağımsız denetim mesleğini ve denetim kuruluşlarını etkileyen kamu yararını ilgilendiren konuları müzakere etmek üzere, Mesleki İtibar Grubu (Professional Reputation Group- PRG) oluşturulmuştur. Bu grup, İngiltere’de finansal raporlama, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanlarında yetkili otorite olan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) tarafından şeffaflık raporuna ilişkin olarak yürürlüğe konulan düzenlemelere ilave bazı faktörler hakkında da raporlama yapılması gerektiğini duyurmuştur. Bu faktörler; dış soruşturmalar, kamu gözetimi otoritesi tarafından yapılan incelemeler, çalışanlara yapılan yatırım, yatırımcılarla ilişkiler ve çalışan anketlerinin sonuçları olarak sayılmıştır. PRG, ayrıca üyelerinin aleyhlerinde açılan yaptırım dosyaları hakkında şeffaflık raporlarında daha ayrıntılı bilgi sunmaları gerektiğini vurgulamıştır (FRC, 2015).

Bunun dışında, 2015 yılı Kasım ayında, IOSCO tarafından “Halka Açık Şirketleri Denetleyen Kuruluşların Şeffaflığı” çalışmasının nihai raporu yayımlanmıştır (IOSCO, 2015). Bu raporda, şeffaflık raporlarının hazırlanmasına ilişkin yol gösterici bir rehber sunulmuştur. Raporda sunulan rehberle, yüksek kaliteli denetimler yapılması ve denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarına yönelik iyi uygulama örneklerinin arttırılması amaçlanmıştır. Ayrıca, şeffaflık raporlarında yer alacak bilgiler hakkında önerilerde bulunulmuş, denetim kalite göstergeleri ele alınmış ve bunlara ilişkin bazı örnekler sunulmuştur.

IOSCO, ayrıca, şeffaflık raporlarında “Denetimlerin Kalitesinin Arttırılmasına Yönelik Ölçütler” başlığı altında bağımsız denetim kuruluşunun denetim

standartlarına uygunluğu nasıl sağladığı, değerlendirdiği ve izlediğine ilişkin bir açıklama ile mesleki şüphecilik tutumu ile üst yönetimin tutumu hakkında bir açıklama sunulmasını önermiştir (IOSCO, 2015). İlave olarak, iş yükü, teknik beceriler ve denetim tecrübesi dikkate alınarak sorumlu denetçilerin ve çalışanların denetim ekiplerine nasıl atandığına ilişkin ayrıntılı bir açıklama sunulması tavsiye edilmiştir. Risk yönetimi, sorumlu denetçilerin denetimlerin kalitesi için hesap verebilirliği ve denetimlerin kalitesi ışığında sorumlu denetçilerin performansının değerlendirilmesi (ve sorumlu denetçinin bu performans değerlendirmesi esas alınarak belirlenen geliri) gibi konularda ayrıntılı bilgi sunulmasının gerektiği vurgulanmıştır (IOSCO, 2015).

### **3. DÖRT BÜYÜK DENETİM KURULUŞUNUN FARKLI ÜLKELERDE HAZIRLADIĞI ŞEFFAFLIK RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi**

Deumes vd, 2012 yılında yaptıkları çalışmada denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarını, oluşturduğu modelle ölçümlemiştir. Söz konusu çalışmada “dört büyük” olarak adlandırılan bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında yaptıkları açıklamalara ilişkin skorların diğer denetim kuruluşlarına göre daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır (Deumes vd, 2012). Bu sonuçtan hareketle, bu çalışmamızda, hazırladığı şeffaflık raporlarının daha yüksek skor aldığı tespit edilen dört büyük denetim kuruluşunun farklı ülkelerde sunduğu toplam 20 şeffaflık raporu incelenerek iyi uygulama örnekleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışma kapsamında dört büyük denetim kuruluşunun Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Türkiye’de 2015 yılı faaliyet dönemine ilişkin olarak yayımlanan şeffaflık raporları incelenmiştir. Bu seçim, söz konusu kuruluşların üç farklı kıtada yer alan ülkelerdeki uygulamalarının incelenmesine olanak vermiştir. İncelemeler sonucunda, şeffaflık raporlarının kullanıcı ihtiyaçlarını karşılar olma niteliklerini artıracakları düşünülen 25 iyi uygulama örneği belirlenmiştir. Bu uygulamalar Tablo 1’de, 9 grup halinde verilmiştir.

**Tablo 1. Şeffaflık Raporlarının İncelenmesi Sonucunda Belirlenen İyi Uygulama Örnekleri**

<b>MUHTEMEL RİSKLERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR</b>
Risk Tanımları
Risk Azaltıcı Uygulamalar
<b>ÇEVRE DUYARLILIĞINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Enerji Tüketim Seviyeleri
Çalışanların Yıllık Uçuş Mesafeleri
Atık Yönetimi
<b>ROTASYON POLİTİKASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Sorumlu Denetçilerin Rotasyon Süreleri
<b>KÂR PAYLAŞIMI POLİTİKALARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Yönetim Kurulu Başkanının Aldığı Kâr Payı Tutarı
Sorumlu Denetçilere Ödenen Kâr Payı Tutarları
<b>DENETİM AĞINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Global Olarak Toplam Çalışan Sayısı
Faaliyette Bulunulan Ülkeler
Global Gelir
<b>MÜŞTERİ GERİ BİLDİRİMLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Müşterilere Uygulanan Anketlerin Sonuçları
<b>ÇALIŞANLARLA İLGİLİ UYGULAMALARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Sorumlu Denetçilerin Ortalama Çalışma Süresi
Çalışan Devir Hızı
Kadın Çalışan Oranı
Sorumlu Denetçilerin Seçilme Kriterleri
Çalışanlara Uygulanan Anketlerin Sonuçları
Yıl İçerisinde Alınan Eğitimlerin Süreleri
<b>KURUMSAL YÖNETİMLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR</b>
Ortaklık Yapısı
Yönetim Kurulunun ve Diğer Komitelerin Toplantılarına Katılım Sayıları
Yönetim Kurulu ve Diğer Komitelerin Üyelerinin Bağımsız Denetim Kuruluşunda Çalışma Süreleri
Diğer Komitelerin Üyelerinin Fotoğraflı Özgeçmişleri
Diğer Komitelerin ve Üyelerinin Listeleri
<b>KALİTE GÜVENCE İNCELEMELERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b>
Denetim Ağı İçindeki İncelemelerin Sonuçları
Düzenleyici ve Denetleyici Otoritelerin İncelemelerinin Sonuçları



Belirlenen bu iyi uygulama örneklerinin incelenen şeffaflık raporlarında bulunup bulunmadığına ilişkin analizi yapmak üzere MAX QDA nitel veri analizi programı kullanılmıştır. Bu programa ilgili şeffaflık raporları yüklenmiş ve belirlenen iyi uygulama örnekleri kodlanarak analiz gerçekleştirilmiştir.

### 3.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma kapsamında iyi uygulama örnekleri sadece dört büyük denetim kuruluşu tarafından farklı ülkelerde yayımlanan şeffaflık raporları üzerinden tespit edilmiştir. Diğer şeffaflık raporlarında da iyi uygulama örneklerinin bulunma olasılığı mevcuttur. Bu durum bu araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları

Dört büyük denetim kuruluşu tarafından beş farklı ülkede hazırlanarak sunulan şeffaflık raporlarının incelenmesi sonucunda söz konusu şeffaflık raporlarının içeriklerinde önemli farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir. Raporlar AB'nin 2006/43 No'lu Direktifinin 40'ıncı Maddesinde sıralanan şeffaflık raporlarının içermesi gereken hususları içermekle birlikte, bazı raporlarda bu hususların asgari düzeyde açıklandığı ve kullanıcı ihtiyaçlarını karşılar nitelikten uzak olduğu tespit edilmiştir.

AB'nin 2014/56 No'lu Tüzüğü 2016 yılı Haziran ayından sonra hazırlanacak şeffaflık raporları için geçerli olsa da raporların bir kısmı gönüllülük esasıyla Tüzüğün ilgili düzenlemelerini içerir şekilde hazırlanmıştır.

İncelenen şeffaflık raporlarının aynı ağa dâhil bağımsız denetim kuruluşları tarafından farklı ülkelerde farklı içeriklerle sunulduğu ve bu içerik farklılığına paralel olarak sayfa sayılarının da birbirlerinden oldukça farklı olduğu görülmektedir.

**Tablo 2. İncelenen Şeffaflık Raporlarının Ükelere Göre En Az, En Çok ve Ortalama Sayfa Sayıları**

Kriter \ Ülke	ABD	Avustralya	İngiltere	Kanada	Türkiye
Ortalama Rapor Sayfa Sayısı	20,7	38,2	62	27,6	20
En Az ve En Çok Sayfa Sayısı	12-24	27-57	36-88	16-36	15-31

Tablo 2’de görüldüğü üzere incelenen şeffaflık raporlarının sayfa sayıları farklılık göstermektedir. Türkiye’de 4 büyük denetim kuruluşu tarafından sunulan raporların ortalama sayfa sayısı 20 iken, ABD’ de 20.7, Kanada’da 27.6, Avustralya’da 38.2 ve İngiltere’de 62’dir.

İncelenen şeffaflık raporlarının belirlenen iyi uygulama örneklerini taşıma düzeyleri analiz edildiğinde Tablo 3’te yer alan sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 3.Şeffaflık Raporlarının Belirlenen 25 İyi Uygulama Örneğini Ülkelere Göre Karşılama Durumları**

İyi Uygulama Örneği / Ülke	TÜRKİYE	AVUSTRALYA	İNGİLTERE	KANADA	ABD
<b>MUHEMEL RİSKLER</b>	-	-	-	-	-
Risk Tanımları	-	-	✓	-	-
Risklere Karşılık Veren Uygulamalar	-	-	✓	-	-
<b>ÇEVRE DUYARLILIĞI</b>	-	-	-	-	-
Enerji Tüketim Seviyeleri	-	-	✓	-	-
Çalışanların Yıllık Uçuş Mesafeleri	-	-	✓	-	-
Atık Yönetimi	-	-	✓	-	-
<b>ROTASYON POLİTİKASI</b>	-	-	-	-	-
Sorumlu Denetçilerin Rotasyon Süreleri	-	-	-	-	✓
<b>KÂR PAYLAŞIMI</b>	-	-	-	-	-
Yönetim Kurulu Başkanının Aldığı Kâr Payı Tutarı	-	-	-	-	-
Toplam Kârdan Sorumlu Denetçilere Ödenen Kâr Payı Tutarları	-	-	✓	-	-
<b>DENETİM AĞI</b>	-	-	-	-	-
Global Olarak Toplam Çalışan Sayısı	-	✓	✓	-	✓
Faaliyette Bulunulan Ülkeler	-	✓	✓	✓	✓
Global Gelir	-	-	✓	✓	✓
<b>MÜŞTERİ GERİ BİLDİRİMLERİ</b>	-	-	-	-	-
Müşterilere Uygulanan Anketlerin Sonuçları	-	-	-	✓	-
<b>ÇALIŞANLARLA İLGİLİ UYGULAMALAR</b>	-	-	-	-	-

Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri Ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması

Sorumlu Denetçi Ortalama Çalışma Süresi	-	-	✓	-	-
Çalışan Devir Hızı	-	-	✓	-	-
Kadın Çalışan Oranı	-	-	✓	-	-
Sorumlu Denetçilerin Seçilme Kriterleri	-	-	✓	-	-
Çalışanlara Uygulanan Anket Sonuçları	-	✓	✓	-	-
Yıl İçerisinde Alman Eğitimlerin Süreleri	✓	✓	✓	✓	✓
<b>KURUMSAL YÖNETİM</b>	-	-	-	-	-
Ortaklık Yapısı	✓	-	-	-	-
Yönetim Kurulunun ve Diğer Komitelerin Toplantılarına Katılım Sayıları	-	-	✓	✓	-
Yönetim Kurulu ve Diğer Komite Üyelerinin Bağımsız Denetim Kuruluşunda Çalışma Süreleri	-	-	✓	✓	-
Yönetim Kurulu ve Diğer Komite Üyelerinin Fotoğraflı Özgeçmişleri	-	-	✓	✓	-
Diğer Komitelerin ve Üyelerinin Listeleri	✓	✓	✓	✓	✓
<b>KALİTE GÜVENCE İNCELEMELERİ</b>	-	-	-	-	-
Denetim Ağı İçindeki İncelemelerin Sonuçları	-	✓	✓	✓	-
Düzenleyici ve Denetleyici Otoritelerin İncelemelerinin Sonuçları	✓	✓	✓	✓	✓

İngiltere’de yayımlanan şeffaflık raporlarında, bağımsız denetim kuruluşlarının, karşılaşılabilecekleri olası riskleri tanımladıkları ve söz konusu risklerin olası etkilerinin azaltılmasına yönelik atılan adımlar konusunda açıklamalar yaptıkları görülmüştür.

Ayrıca, İngiltere’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında çevre duyarlılığına ilişkin açıklamalar yaptıkları görülmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşlarının emisyon ölçümleri, çalışanların yıllık toplam uçuş mesafeleri, atık yönetimine ilişkin açıklamaları bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren bir bağımsız denetim kuruluşu, bu çalışma kapsamında incelenen diğer 19 rapordan farklı olarak, sorumlu denetçilerin rotasyonlarının hangi sürelerle gerçekleştirildiği bilgisini vermiştir.

Çalışma kapsamında şeffaflık raporları incelenen bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu denetçilerin ücretlendirilmesi konusunda açıklamalarda bulunurlarken, İngiltere'de faaliyet gösteren iki bağımsız denetim kuruluşu, sorumlu denetçilerin kârdan aldığı payları oran vererek belirtmişlerdir. Bu kuruluşlardan biri yönetim kurulu başkanının kârdan aldığı pay tutarını şeffaflık raporunda kullanıcılarına sunmuştur.

Bağımsız denetim kuruluşlarının içinde yer aldıkları ağa ilişkin yaptıkları açıklamalara bakıldığında; Avustralya, İngiltere ve ABD'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının ağı toplam çalışan sayısı bilgisini şeffaflık raporlarında sunduğu görülmüştür. Avustralya, İngiltere, Kanada ve ABD'de hazırlanan şeffaflık raporlarında ağı faaliyette bulunduğu ülke sayısı yer alırken, hangi ülkelerde faaliyette bulunulduğu hiçbir şeffaflık raporunda açıklanmamıştır.

Bağımsız denetim kuruluşunun içinde yer aldığı ağı dünya genelindeki gelirine ilişkin bilgiler ise İngiltere, Kanada ve ABD'de yayımlanan şeffaflık raporlarında sunulmakta olup, diğer ülke uygulamalarından farklı olarak İngiltere'de hazırlanan şeffaflık raporlarında gelir, bir önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Bağımsız denetim hizmeti verilen KAYİK'lerin listeleri incelenen tüm şeffaflık raporlarında yer almaktadır. Kanada'da faaliyette bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının denetledikleri işletmelerin, bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin geri bildirimlerini şeffaflık raporlarında sunduğu görülmüştür. Yine Kanada'da bir bağımsız denetim kuruluşunun, denetlediği işletmelerdeki ortalama çalışma sürelerini de şeffaflık raporunda sunduğu görülmektedir.

İncelenen şeffaflık raporlarının tümünde, çalışanların yıl içerisinde aldığı eğitimler, bu eğitimlerin süreleri ve katılımcıları kullanıcılara sunulmuştur. Avustralya ve İngiltere'deki şeffaflık raporlarında, yürütülen denetim çalışmaları hakkında çalışanlarla yapılan anket sonuçlarının da raporlandığı görülmektedir. Bu açıklamalar, denetim çalışmalarına aktif olarak katılan çalışanların faaliyetlere ilişkin düşüncelerinin görülmesini sağlamaktadır.

Sorumlu denetçi seçim kriterleri, sorumlu denetçilerin ortalama çalışma süreleri, söz konusu yılda işe alınan ve işten ayrılan çalışan sayıları, İngiltere’de hazırlanan şeffaflık raporlarını diğer raporlardan ayıran özelliklerdir. Ayrıca, yine İngiltere’de yayımlanan şeffaflık raporlarında çalışanların cinsiyete göre oranlandığı ve kadın çalışan oranının artırılmasına yönelik plan ve uygulamaların kullanıcılara aktarıldığı görülmektedir.

Türkiye’de hazırlanan şeffaflık raporlarında ortaklık payları ve ortakların kuruluşa dâhil olma zamanlarının raporlandığı görülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının bünyelerinde yer alan komitelerin, seçilen tüm ülkelerde yayımlanan şeffaflık raporlarında açıklandığı görülmektedir.

Diğer ülkelerden farklı olarak komite üyelerinin fotoğrafları, özgeçmişleri ve ilgili yılda her bir üyenin kaç toplantıya katıldığı bilgisi İngiltere’de hazırlanan şeffaflık raporlarında yer almaktadır.

Avustralya ve İngiltere’de faaliyette bulunan bağımsız denetim kuruluşlarından bazıları kendi iç denetimleri (izleme politika ve prosedürleri) kapsamında yaptıkları seçilmiş dosya teftişleri sonucunda eksiklik tespit edilen dosyaların oranını şeffaflık raporlarında sunmuşlardır. Ayrıca, bir bağımsız denetim kuruluşu, bu kapsamda söz konusu yıl içerisinde teftiş ettiği denetim dosyası sayısını ve sorumlu denetçi sayısını açıklamıştır.

Tüm şeffaflık raporlarında yetkili gözetim otoritesinin incelemelerine ilişkin bilgiler sunulmaktadır. İngiltere’de sunulan bir şeffaflık raporunda, kamu gözetimi otoritesi tarafından geçmiş 5 yılda, her yıl için kaç dosyanın incelendiği ve bu incelemelerde her bir yıl için kaç dosyada ciddi eksikliğin bulunduğu, kaçında iyileştirme ihtiyacının bulunduğu ve kaçının iyi olarak nitelendirildiği açıklanmıştır. Avustralya ve İngiltere’de sunulan şeffaflık raporlarında, yetkili gözetim otoritesi dışındaki kuruluşların yaptığı incelemelere ilişkin bilgilerin sunulduğu görülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunun, üç farklı kıtadan beş ülkede yayımladığı 2015-2016 yılı şeffaflık raporları incelenerek yapılan bu araştırma kapsamında 20 şeffaflık raporu incelenmiş ve bu şeffaflık raporlarında açıklanan ve kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacağı ve karar almalarını kolaylaştıracağı

düşünülen 25 iyi uygulama örneği belirlenmiştir. Belirlenen bu 25 iyi uygulama örneğinin, incelenen ülkelerde yayımlanan şeffaflık raporlarında bulunup bulunmadığını analiz etmek üzere nitel veri analiz programı olan Max QDA kullanılmıştır. Belirlenen uygulama örnekleri, programda kodlanmış ve söz konusu açıklamaları yapma yoğunluklarını ülkeler bazında gösteren tabloya ulaşılmıştır.

2017/1  
202

Ulaşılan tablodan da görüleceği üzere, belirlenen iyi uygulama örneklerini sağlama konusunda İngiltere diğer ülkelerin önünde yer almaktadır. Sonucun bu şekilde çıkmasının, İngiltere Mesleki İtibar Grubu'nun önerilerinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından benimsenmiş olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Grubun önerileri doğrultusunda şeffaflık raporlarında; dış soruşturmalar, kamu gözetimi otoritesi tarafından yapılan incelemeler, çalışanlara yapılan yatırım, yatırımcılarla ilişkiler ve çalışan anketlerinin sonuçları hakkında yapılan açıklamalar, işletmelerde denetçinin belirlenmesinden sorumlu olanlara verecekleri karar açısından yardımcı olacak değerli bilgiler sunulmaktadır.

İncelenen şeffaflık raporlarında, iyi uygulama örneklerinin, Türkiye'de yayımlanan şeffaflık raporlarında en düşük seviyede bulunduğu görülmektedir. Bu çerçevede, Türkiye'deki şeffaflık raporlarının, mevzuatın zorunlu tuttuğu açıklamaları en düşük düzeyde karşılayacak şekilde hazırlandığı ve genel ifadeler içeren raporlar olduğu değerlendirilmektedir.

AB'nin 537/2014 No'lu Direktifine paralel olarak ülkemizde şeffaflık raporlarına ilişkin hazırlanacak düzenleme kapsamında, İngiltere Mesleki İtibar Grubu'nun şeffaflık raporlarına dâhil edilmesini tavsiye ettiği hususların değerlendirilmesi, yayımlanan şeffaflık raporlarının kalitesinin artırılmasında yararlı olacak ve bu raporların kullanıcı ihtiyaçlarını karşılama seviyelerini arttıracaktır.

Diğer taraftan, yapılacak düzenlemenin bağımsız denetim kuruluşlarınca da benimsenmesi ve dolayısıyla etkin bir şekilde uygulanması açısından, bu süreçte ülkemizdeki bağımsız denetim kuruluşlarının da katkı vermesi yararlı olacaktır. Bu amaçla, bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturacakları mesleki topluluk vasıtasıyla konuya ilişkin tavsiyelerini, İngiltere'de olduğu gibi, ilgili taraflarla ve özellikle de kamu gözetimi otoritesi olan KGK ile paylaşmalarının önem arz ettiği değerlendirilmektedir. Bu sayede, şeffaflık raporlarının kalitesiyle birlikte

kuruluşların şeffaflığının da artırılması ve dolayısıyla denetimlerin kalitesinin artırılması yolunda önemli bir adım atılmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

AB Parlamentosu. 2006. 2006/43/EC no'lu Muhasebe Direktifi. Brüksel: AB Resmi Gazetesi (L 157/87 sayılı)

AB Parlamentosu. 2014a. EU 537/2014 No'lu KAYİK'lerin Denetimine İlişkin Düzenleme. Brüksel: AB Resmi Gazetesi (L 158/47 sayılı)

AB Parlamentosu. 2014b. 2014/56/EU No'lu Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Direktif. Brüksel: AB Resmi Gazetesi (L 158/47 sayılı)

AB Parlamentosu. 2013. 2013/34/EU no'lu Muhasebe Direktifi. Brüksel: AB Resmi Gazetesi (L 182/19 sayılı)

Deumes, R., C. Schelleman, H. V. Bauwhede, A. Vanstraelen. 2012. "Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?", American Accounting Association, 31(4).

Avrupa Komisyonu. 2010. Audit Policy: Lessons from the Crisis, Green Paper, Brüksel. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Canada-Our-commitment-to-audit-quality/\\$File/EY-Canada-Our-commitment-to-audit-quality.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Canada-Our-commitment-to-audit-quality/$File/EY-Canada-Our-commitment-to-audit-quality.pdf)

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

<https://home.kpmg.com/tr/tr/home/hakkimizda/governance/seffaflik-raporu.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).

[http://hvglaw.nl/Publication/vwLUAssets/EY\\_2015\\_y%C4%B1%C4%B1\\_%C5%9Eeffaf%C4%B1k\\_Raporu/\\$FILE/Guney%20Seffaf%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf](http://hvglaw.nl/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1%C4%B1_%C5%9Eeffaf%C4%B1k_Raporu/$FILE/Guney%20Seffaf%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf) (Erişim tarihi: 15.11.2016).

International Organizations of Securities Commissions-IOSCO. 2015. Transparency of Firms that Audit Public Companies Final Report.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/audit/2015-seffaf%C4%B1k-raporu.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2016).

- [http://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm\\_seffaflik\\_raporu\\_2016.pdf](http://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm_seffaflik_raporu_2016.pdf) (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/11/kpmg-transparency-report-2015-eng.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www2.deloitte.com/ca/en/pages/audit/articles/transparency-report.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www.pwc.com/ca/en/about-us/publications/pwc-transparency-report-2016-en.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://home.kpmg.com/us/en/home/about/kpmg-transparency-report.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2016-transparency-report-us/\\$FILE/ey-2016-transparency-report-us.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2016-transparency-report-us/$FILE/ey-2016-transparency-report-us.pdf) (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/regulatory/articles/transparency-report.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www.pwc.com/us/en/about-us/assets/pwc-llp-fy16-transparency-report.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www.pwc.co.uk/annualreport/assets/2016/pdf/annual-report-2016-transparency-report.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/about-deloitte-uk/articles/annual-reports.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <http://www.ey.com/uk/en/about-us/ey-uk-transparency-report-2016> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://home.kpmg.com/uk/en/home/about/annual-report.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/10/transparency-report.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-transparency-report-2016-EY-australia/\\$FILE/EY-transparency-report-2016-EY-australia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-transparency-report-2016-EY-australia/$FILE/EY-transparency-report-2016-EY-australia.pdf) (Erişim tarihi: 15.11.2016).
- <https://www2.deloitte.com/au/en/pages/audit/articles/transparency-report-2016.html> (Erişim tarihi: 15.11.2016).



Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri Ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması

<http://www.pwc.com.au/assurance/assets/transparency-report-au-fy16-oct16.pdf>

(Erişim tarihi: 15.11.2016).

2017/1

205