

Denetimin Gözetimi, Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu

Özet

Destan Halit Akbulut¹

Bu çalışmada, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB)'nun ortaya çıkışı, günümüzdeki önemi ve denetim süreci açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra Kurul'un zayıf ve güçlü yanları ile ilgili literatürdeki görüşlere değinilmiştir. Ayrıca Kurul'un denetimleri sonunda oluşturduğu raporların, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol düzeyi, değişim riski ve denetim ücretleri ile ilişkisi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetim Kurulu, Denetim Standartları, Denetim Kalitesi*

Inspection of Audit, Public Company Accounting Oversight Board

Abstract

In this study, firstly, the emergence, current importance and inspection process of U.S. Public Company Accounting Oversight Board has been evaluated. Then, the opinions on the Board's strengths and weaknesses have been addressed based on the related literature. In addition, the relationship between the Board's reports generated at the end of its inspections and quality control levels, switching risk and audit fees of the independent audit companies were examined.

Keywords: *Public Company Accounting Oversight Board, Audit Standards, Audit Quality*

¹ Muhasebe ve Finansman
Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi,
Galatasaray Üniversitesi,
dhakbulut@gsu.edu.tr

1. Giriş

Şirket yönetimi ve denetim komiteleri, iç ve dış denetçiler gerçeğe uygun finansal raporların oluşturulmasında ve finansal bilginin güvenilirliğinin sağlanmasında önemli görevler alır. Sermaye piyasası kurulları ve kamu gözetim kurulları ise düzenleyici otoriteler olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin finansal tabloların şeffaflığı ve güvenirliliği sağlamak için görev almaktadır.

Enron ve WorldCom şirketlerinin denetim skandalları ve iflasları ile birlikte oluşan Sarbanes-Oxley Yasası (SOA), Amerikan 1933 ve 1934 Menkul Kıymetler Yasaları'ndan (Securities Laws) sonra yapılan denetim mesleği ile ilgili en önemli yasal mevzuat olarak gösterilebilir. Bu yeni yasa ile birlikte denetim firmaları ve halka açık şirketler arasındaki ilişki önemli ölçüde değişim göstermiştir.

ABD'de SOA ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu olan *Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB kurulmuştur. Takiben, Avrupa Birliği bağımsız denetim ile ilgili 8. Yönergesini güncellemiştir. Türkiye'de ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin denetimi ile ilgili kurallar gözden geçirilmiş ve sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi mecburi hale gelmiştir.

Ayrıca bu alanda, PCAOB'nin faaliyetlerine paralel olarak uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetim konularında bütünlüğü, güven ve kaliteyi korumak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve yapılan faaliyetleri denetlemek ile bağımsız denetimde kamu gözetimi yapmak Türkiye Kamu Gözetimi Kurulu'nun görev ve yetkileri olarak sıralanabilir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu yararını ilgilendiren kuruluşları teftiş ederek yatırımcıları korumak ve kamu yararını sağlamak, PCAOB'nin temel amacını oluşturur. PCAOB, periyodik olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara denetim gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerine, yasalara uygunluk denetimi, kamu gözetimi kurallarına uygunluk denetimi ve denetim standartlarına uygunluk denetimi yapmakla yükümlüdür.

Bu çalışmada; Kurul'un temel yükümlülüklerine değinildikten sonra, hangi firmaları ne sıklıkla denetlediği, temel amaçlarının neler olduğu, Kurul'da denetim süreçlerinin nasıl başladığı ve denetleyeceği firmaları nasıl seçtiği gibi sorulara Kurul'un oluşturduğu kurallar ve standartlar çerçevesinde cevap verilmeye çalışılacaktır. Ayrıca, Kurul'un denetimin denetimini nasıl gerçekleştirdiği, kurul müfettişlerinin teftişlerdeki rolleri, PCAOB ve denetim komitelerinin ilişkisi, kalite kontrol denetimlerinin gerçekleştirilme koşulları incelenecektir. PCAOB denetim raporlarının nasıl oluşturulduğu, bu raporların ışığında denetim şirketlerinin ne gibi sorumlulukları olduğu açıklanacaktır.

Bununla birlikte, PCAOB'nin kamusal çıkarlar ile olan ilişkisi, sınırlı yetki alanı sorunları, PCAOB denetimlerinin maliyet ve fayda karşılaştırılması, kamu gözetimi faaliyetlerindeki şeffaflık eksikliği, denetim şirketlerinin iş modellerinin yarattığı çelişkiler, denetim piyasasındaki büyük denetim firmaların oluşturduğu oligopol denetim pazarının irdelenmesi ve PCAOB'nin karşılaştığı zorluklar ile PCAOB'nin kurulmasıyla denetimlerin artık daha mı iyi olduğu konuları değerlendirilecektir.

Kurul'un denetimleri sonucunda verdiği kınama cezalarının dört büyük denetim firmalarından biri olan Deloitte örneği üzerinde denetim ücretleri, değiştirme riski ve denetim kalitesi ile olan ilişkisine yer verilmiştir.

Çalışmamızın amaçları genel olarak;

- PCAOB'nin ortaya çıkış sürecinden başlayarak günümüzdeki uluslararası önemini değerlendirmek,
- Kurul'un güçlü ve zayıf yanlarını irdelemek,
- Kurul'un yaptığı çalışmaların denetim firmaların kalite kontrol düzeyi, değişim riski ve denetim ücretleri ile ilişkisi değerlendirilmek şeklinde sıralanabilir.

2. Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu

Menkul kıymet piyasasının sürdürülebilirliği ve güçlülüğü için temel gereklilik, borsa şirketlerinin raporları çerçevesinde oluşan finansal bilgile-

re olan güvendir. Güvenilir finansal raporlara dayanarak yatırım yapılmasında, şirket yönetimleri, denetim komiteleri ile iç ve dış denetçiler önemli rol oynamaktadır. Bu önemli görevi; düzenleyici kurumlar olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (*U.S. Securities and Exchange Commission, SEC*) ile PCAOB desteklemekte ve güçlendirmektedir (Carmichael, 2014: 905).

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş yıllık finansal tablolara sahip olmalıdır. Denetçiler firmaların finansal tabloları hakkında doğrulukları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluklarını yazılı görüş ile bildirir. ABD’de borsa şirketleri için denetçi ayrıca finansal raporlamanın etkin iç kontrol ile gerçekleştiğine dair uygunluk görüşü sunar. Denetçi bu sayede yatırımcıların finansal raporlara olan güvenini temin eder.

Giriş kısmında belirttiği gibi SOA ile birlikte SEC tarafından atanan ve denetlenen, PCAOB kurulmuştur. PCAOB, borsa şirketlerinin denetimini gerçekleştirir, halka açık şirketlere yapılacak denetimler için denetim ve kalite kontrol standartlarını oluşturur ve bu denetimleri gerçekleştiren bağımsız denetim firmaları üzerinde kalite kontrol teftişleri gerçekleştirir.

Kurul, kayıtlı bağımsız denetim firmaları üzerinde bu firmaların PCAOB ve SEC kurallarına, mesleki standartlara ve her bir firmanın kendi kalite kontrol yönergelerine uygunluklarını ölçmek için incelemeler yapar. PCAOB, sayıca 100’den fazla kamu yararını ilgilendiren kuruluşu denetleyen bağımsız denetim firmaları için her sene denetimler gerçekleştirirken, PCAOB’ye kayıtlı olan diğer denetim firmalarına ise üç sene en az bir defa denetim gerçekleştirir. Herhangi bir ihlal, PCAOB disiplin cezası, SEC ve Devlet Muhasebeciler Kurulu’na (*State Accountancy Boards*) bildirim ile neticelenir (Arens; 2014: 50).

PCAOB’nin rolünü açıklamak gerekirse, PCAOB kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim firmalarının çalışmalarını, yatırımcıları korumak ve kamu faydasını sağlamak için denetler. Kurul ayrıca belli dönemlerde halka açık şirketleri denetleyen bağımsız denetim firmaları üzerinde menkul kıymetler yasalarına, PCAOB’nin kurallarına ve denetim standartlarına uygunluk denetimleri gerçekleştirmek ile yükümlüdür.

PCAOB her yıl sayıca yüzü aşan denetim gerçekleştirmektedir. Her denetimin sonunda, PCAOB halka açık olan teftiş raporunu yayınlamakla yükümlüdür. 2010 yılından beri, PCAOB Sermaye Piyasası Kurulu’na kayıtlı olan aracı kurum ve kuruluşları (*brokers and dealers*) denetleyen firmaları da denetleme yükümlülüğünü üstlenmiştir.

PCAOB’nin yansıması olarak, Türkiye’de oluşturulan Kamu Gözetimi Kurul’u kamu yararını ilgilendiren kuruluşları, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları ve ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızın devamında bu kuruluşları ifade etmek için “KAYİK” kısaltması kullanılacaktır.

Sarbanes Oxley Yasası’na göre PCAOB’nin dört temel sorumluluğu vardır. Bunlar;

- Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim firmalarını kayda geçirmek,
- Denetim ve diğer mesleki standartları oluşturmak,
- KAYİK’i denetleyen bağımsız denetim firmalarına düzenli denetimler gerçekleştirmek ve bu denetimleri raporlamak,
- KAYİK’i denetleyen bağımsız denetim firmalarının, yasalara, PCAOB ve SEC kurallarına ve diğer yasalara aykırı hareket etmeleri durumunda soruşturma açmak ve disiplin tutanakları düzenlemek şeklinde sayılabilir.

PCAOB, yukarıda belirtildiği üzere, sayıca 100’den fazla halka açık kamu yararını ilgilendiren kuruluşu denetleyen bağımsız denetim firmalarına, her sene denetimler gerçekleştirir. Sayıca 100’den az sayıda KAYİK’i denetleyen denetim firmalarına ise en az üç yılda bir denetim gerçekleştirmektedir (PCAOB Rule 4003). PCAOB ayrıca teftiş kapsamında doğrudan yer almayan ancak halka açık firma denetimlerinde dolaylı rol oynayan firmaları da denetleyebilir.

PCAOB’nin teftiş süreci, ABD kökenli halka açık firmalarını denetleyen veya denetimlerine katılan

yabancı denetim firmalarını da kapsar (PCAOB Rule 4000). 2004 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri kökenli halka açık şirket denetimi yapan firmalar denetlenirken, yabancı denetim firmalarının teftişleri 2005 yılında başlamıştır. 800'den fazla yabancı denetim firması PCAOB'ye kayıtlıdır ve bu firmalar, ABD borsalarında işlem gerçekleştiren veya bu firmalara bağlı olan şirketleri denetleyen denetim şirketleridir. Söz konusu yabancı denetim şirketleri de ABD denetim firmalarıyla aynı kamu gözetimi kurallarına tabi tutulurlar. Kurul dünya genelinde faaliyet gösteren bu firmalara denetim gerçekleştirmek için yetki alanı anlaşmaları yapmaktadır (PCAOB Rule 4000). Söz konusu yetki alanı anlaşmalarından kaynaklı yaşanan sorunlara ileriki bölümlerde değinilecektir.

PCAOB 4 farklı alanda yatırımcıların faydası için faaliyet gösterir (PCAOB Annual Report; 2013). Bunlar kayda alma, denetimin denetimini gerçekleştirme, standart koyma ve izleme faaliyetleri gerçekleştirir.

2.1. Kayda Alma

PCAOB'ye kaydolma denetim firmaları için temel bir gerekliliktir. Tablo 1'de görüleceği gibi 2013 sonu itibarıyla 2.319 firma PCAOB'ye kayıtlıdır. Bunlardan 1.406 tanesi ABD firması ve 913 tanesi ABD dışı firmadır.

Tablo 1: Kurul'a Kayıtlı Denetim Firmalarının Denetim Raporu Yayınlama Bazında Sayıları

Denetim Firmalarının denetledikleri halka açık faaliyet gösteren şirket sayısı	ABD Kökenli Denetim Firmaları	ABD Dışındaki Denetim Firmaları	Toplam
0	984	718	1702
1-5	259	150	409
6-10	65	19	84
11-25	48	20	68
26-50	27	4	31
51-100	14	2	16
100'den fazla	9	0	9
Toplamlar	1406	913	2319

Kaynak: PCAOB Annual Report; 2013: 4

Kurul 2013 yıllık raporuna göre, PCAOB'ye kayıtlı olan denetim firmalarının yaklaşık %73'ü halka açık firmaları denetlememektedir. Yaklaşık %18'inin ise 1 ile 5 arasında halka açık şirket olan müşterisi vardır. Ayrıca, sayıca 100'den fazla halka açık şirket denetleyen denetim firmalarının sayısı 9 olarak görülmektedir. Bu firmaların isimleri Tablo 2'de görülmektedir. Bu 9 denetim firmasına, PCAOB daha öncede belirtildiği üzere yıllık denetimler gerçekleştirmektedir. Ayrıca sektörde sayıca 100'den fazla KAYİK'i denetleyen denetim

firmalarının sayısının bu kadar az olması oligopol yapının ispatı olarak gösterilebilir.

Tablo 2'de PCAOB'nin senelik olarak denetimi zorunlu olan denetlediği sayıca 100'den fazla halka açık firmayı denetleyen kayıtlı denetim firmalarının isimleri belirtilmiştir. Bunlar büyük denetim firmaları olarak nitelendirilmekte ve denetim sektöründe varolan oligopol yapıyı oluşturmaktadır.

Tablo 2: PCAOB'nin Denetlediği Sayıca 100'den Fazla Halka Açık Firmayı Denetleyen Kurul'a Kayıtlı Denetim Firmaları

BDO USA, LLP	Ernst & Young LLP	MaloneBailey, LLP
Crowe Horwath LLP	Grant Thornton LLP	McGladrey & Pullen, LLP
Deloitte & Touche LLP	KPMG LLP	PricewaterhouseCoopers LLP

Kaynak: PCAOB Annual Report; 2013: 4

Bu denetim firmaları, ABD'nin toplam pazar payının önemli ölçüdeki miktarını temsil etmektedir. Söz konusu durum SOA ve PCAOB çıkışı ile değişmemiştir. Denetim sektöründeki oligopol yapı çok yüksek bir olasılıkla gelecekte böyle devam edecektir. Bunun nedeni büyük denetim firmaları geniş kapsamlı global işlemler gerçekleştirmektedirler. Bir denetim firmasının iş modeli müşterilerinin ihtiyaçlarına uygun olarak gelişir ve müşterilerinin ilgisini çekmeye yönelik hizmetler sunar. Özellikle büyük denetim firmaları coğrafik olarak dünya genelinde hizmet vermektedir. Dolayısıyla yerel şartlar hakkındaki bilgileri, sistemler hakkındaki kabiliyetleri, diğer alanlardaki uzmanlık bilgileri ile diğer yetenekleri diğer firmaları kendileriyle rekabet edemeyecek duruma sokmaktadır (Wedemeyer; 2014: 943). Diğer taraftan, küresel faaliyetler tek bir yasal kimlik ile yürütülemezdir. Sonuç olarak, büyük denetim firmaları yasal olarak ayrı ancak ortak politikalar ve prosedürler izleyen, global hizmet sunan küresel modeller geliştirmiştir.

2.2. Denetimin Denetimini Gerçekleştirme

PCAOB denetimleri, denetim firmalarının kalite kontrol süreçlerinin ve politikalarının etkinliğini, nasıl denetimler ile gerçekleştirdiklerini bulmayı ve bu denetim firmalarının halka açık şirket denetimlerini nasıl gerçekleştirdikleri ile bu denetimlerde eksikliklerin olup olmadığı, bu firmaların denetim süreçlerinde oluşan kalite kontrol denetimlerindeki zayıflıkları ortaya koymayı amaçlamaktadır (Center For Audit Quality, 2015: 3).

Denetimin denetimine başlamadan önce, Kurul görevlileri, denetleyecekleri bağımsız denetim firmalarına denetimi ne zaman gerçekleştirmeyi planladıklarını bildirir. Ayrıca denetleyecekleri firmanın, halka açık şirketler ile yaptıkları sözleşmelerini, çalışanların bu denetimlerdeki performans göstergelerini ve firmanın kalite kontrol programını talep ederler.

Söz konusu bu denetimler, büyük çoğunlukla denetlenen firmada gerçekleşir. Bazı durumlarda, genellikle küçük denetim firmalarında, Kurul denetimleri kendi ofisinde gerçekleştirir. Bu gibi durumlarda denetlenen firmanın ve gerekli diğer firmaların dokümanları PCAOB ofislerine ulaştırılır, istenildiği takdirde Kurul müfettişleri ile telefonla sözlü görüşmeler yapılır.

Büyük bağımsız denetim şirketlerinin teftişlerinde, PCAOB çoğunlukla gözden geçireceği denetim sözleşmelerini "risk temelli" yaklaşım kullanarak seçer (PCAOB AS No.8). PCAOB teftişleri, halka açık denetim yapan firmalar üzerinde rastgele seçilen ve geneli temsil eden bir örneklemi oluşturmamaktadır. Kurul, zor ve karmaşık olan denetimleri çözmek için çeşitli araçlar geliştirmiştir. Görevlendirme seçiminde söz konusu olan, bu araçların başında gelen, risk faktörleri; firmanın doğası, firmanın bulunduğu endüstri ve pazarın aktif büyüklüğünü ile firmanın gelişmekte olan pazarlarda faaliyet gösterip göstermediğini içerir. Görevlendirme seçiminde dikkat edilen diğer faktörler ise denetlenecek firmaya has olan KAYİK denetimlerinin çeşitleri ve sıralaması, önceki PCAOB denetimlerinin sonuçları ve firmanın iç risk yönetimi ile denetim süreçleri bulguları olarak sıralanabilir. Denetimin denetimini yapacak müfettişler ayrıca denetlenecek olan firmaları denetleyen bağımsız denetim firmalarının görevlendirilme süreçleri ile denetim geçmişlerini de dikkate alır.

PCAOB, tüm bu denetim koşullarını, sayıca 100'den az KAYİK'i denetleyen denetim firmaları için şartları değerlendirerek değişiklik yapabilir. Diğer yandan, PCAOB çoğunlukla büyük pazar payına ve aktif büyüklüğe sahip firmalar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak, eğer küçük denetim firmaları borsa şirketleri denetimlerini çeşitli ortaklar ile gerçekleştiriyorlarsa, Kurul her bir denetleyici ortak için en az bir denetim performansını gözden geçirmeyi esas alır (PCAOB Rule 4012). PCAOB, ayrıca denetim riskini küçük firmaları da

seçerken gözden geçirir. Örneğin ABD kökenli küçük bir firma uluslararası denetimlerde bulunuyorsa, burada firmanın oluşturduğu ekibin yabancı dil bilgisi ile yerel iş ortamı tecrübesi değerlendirilerek karar alır.

Tablo 3'te PCAOB'ye kayıtlı muhasebe denetim firmalarının 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla ülke bazlı sayıları belirtilmiştir.

Ülke	Sayı	Ülke	Sayı
ABD	1406	Belçika	14
Çin*	95	İrlanda	13
Hindistan	65	Kore, Güney Afrika, Tayvan	12
İngiltere	61	Yeni Zelanda	11
Kanada	46	Kolombiya	10
Almanya	42	Birleşik Arap Emirlikleri	9
Avustralya	41	Cayman Adaları, Endonezya, Filipinler, İsveç, Ukrayna	8
Fransa	26	Polonya, Venezuela	7
Singapur	22	Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Yunanistan, Macaristan, Pakistan, İsviçre	6
Şili, Meksika, Türkiye	20	Kosta Rika, Danimarka, Finlandiya, Norveç, Portekiz	5
Peru	19	Bermuda, Lüksemburg, Paraguay, Tayland, Uruguay, Vietnam	4
Brezilya, Hollanda, Rusya, İspanya	18	Bahamalar, Bolivya, Mısır, Kazakistan, Panama	3
Arjantin, İsrail, Malezya	17	Bahreyn, Dominik Cumhuriyeti, İsviçre, Nijerya, Suudi Arabistan	2
Japonya	16	Ermenistan, Barbados, Belize, Kroatya, Curaca, Kıbrıs, Ekvator, El Salvador, Estonya, Gana, Guatemala, Haiti, Jamaika, Kuveyt, Malta, Mauritius, Nicaragua, Papua Yeni Gine, Slovakya, Tanzanya, Tunus	1
İtalya	15		

* Çin'de kayıtlı firmalardan 46'sı Hong Kong firmasıdır.

Kaynak: PCAOB Annual Report; 2013: 10

Tablo 3'te görüleceği gibi 1406 firma ABD'de kayıtlı ardından 95 firma ile Çin, Türkiye'de ise 20 denetim firması PCAOB'ye kayıtlıdır. Yatırımcılar için büyük risk oluşturan denetim açıklarını ortaya çıkarmak için Kurul teftiş gücünü kullanmaktadır. Ayrıca Kurul, denetim ve soruşturmalarında yetersiz işbirliğinde bulunmak gibi, kendi düzenleyici süreçleri üzerinde tehdit oluşturan denetçi firmalara denetim cezaları vermektedir (PCAOB Annual Report; 2013: 18). Kurul'un teftiş gücü ile ilgili

li tartışmalar söz konusudur, bu tartışmalara ileride yer verilecektir.

İstisnai bazı küçük firmalar dışında, teftişler tüm unsurları kapsamamakla beraber, PCAOB müfettişleri, şüpheli ve sorunlu görünen alanlar üzerine odaklanır. PCAOB, firmalara yapmak istediği gözetim planları ve odaklanmayı planladığı alanları önceden ulaştırır. Denetlenmesi öngörülen firmaların, planlanan bu alanlar için PCAOB müfettiş-

lerine bilgi sağlaması gerekmektedir.

Seçilen her bir denetimde, PCAOB müfettişlerinin oluşturduğu ekip, denetim ekibiyle buluşarak firmanın çalışmalarını inceler. Müfettişlerin buradaki temel amacı, denetimin nasıl gerçekleştiğini analiz etmek ve belirlenen anahtar sorulara yanıt bulmaktır. Bu anahtar sorulara örnek olarak:

- Firmanın, PCAOB denetim standartlarına uygun süreçleri izleyip izlemediği,
- Firmanın, tanımladığı alanların herhangi birindeki mali bildirimlerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı,
- Firmanın, mali bildirimlerde gerçekleştirilecek olası düzeltmelerle nasıl başa çıktığı,
- Firmanın, SEC ve PCAOB standartlarını uygularken bağımsız olmadığını gösteren herhangi bir işaret olup olmadığı araştırılır.

İnceleme sonucunda ortaya çıkan bulgular şayet PCAOB müfettişlerinin gerekli gördüğü şartlara uymuyorsa, PCAOB müfettişleri, firmaya varsa dokümantasyonunu yapmadığı belgelerini de incelemeye sunma fırsatı verebilir (PCAOB Rule 4000, 2015).

Eğer PCAOB müfettişleri denetimin herhangi bir yerinde PCAOB standartlarına uymayan bir durum olduğuna inanıyorlarsa, firma ile görüşmeler başlatır. Firma ile yapılan müzakereler neticesinde müfettişlerin kaygıları çözüm bulmadıysa, PCAOB müfettişleri firmaya bu kaygılar hakkında firmanın yazılı olarak cevaplaması gereken bir yorum formu (*comment form*) gönderir.

Söz konusu bu yorum formu süreci firmaya, PCAOB müfettişlerinin taşıdığı kaygılar üzerine yanıtlar vermesi için fırsat oluşturur. Firmanın yanıtları değerlendirildikten sonra, PCAOB müfettişleri firmanın herhangi bir denetim eksikliği olup olmadığını belirten kararı teftiş raporuna ekler.

PCAOB standartları, tüm teftişlerde temeli oluşturmaktadır. Ancak PCAOB standartlarının yanında karşılaşılan bazı durumlarda mesleki sağduyu da kullanılmaktadır. Birçok farklı durumda, çok çeşitli denetim yaklaşımları bulunmaktadır. Tüm bu farklı durumlarda, hangi yaklaşımın uy-

gulanması gerektiğine karar vermek zor olmaktadır. Hatta bazı durumlarda, firma denetçileri, farklı sonuçlara ve hangi denetim standardının uygulanması gerektiği konusunda farklı yorumlara ulaşabilmektedir. Böyle durumlarda, PCAOB müfettişleri, denetçilerin bu öngörülere nasıl ulaştıkları hakkında kanıtlar bulmaya çalışırlar. Çoğunlukla PCAOB müfettişleri, denetçilerin sağduyularının yanında destekleyici belgeler ve kanıtlara ulaşmayı öngörür.

Kurul müfettişleri bazen genel kabul görmüş bu muhasebe ilkelerinin nasıl uygulandığı konusunda tereddüt yaşar. Eğer denetçi, şirket yönetimini PCAOB'nin genel kabul görmüş muhasebe ilkele-ri ile ilgili sorun yaşadığı konusunda bilgilendirirse, şirket yönetimi bu sorunu SEC ile görüşmeyi seçebilir. SEC, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin nasıl uygulanması konusunda son karar mercidir (Center For Audit Quality, 2015: 5).

2.2.1. PCAOB Teftişleri İle Şirket Denetim Komiteleri İlişkisi

Denetimin denetimi, denetleyici muhasebe firması ile firmanın denetim komitesi arasındaki iletişimi de gözden geçirmeyi amaçlar. Bu gözden geçirmenin bir parçası olarak, PCAOB müfettişi denetim komitesi başkanı ile görüşmeler yapar.

PCAOB müfettişi ve denetim komitesi başkanı arasında geçen bu görüşmeler genellikle denetçi firma ve denetim komitesi arasındaki, denetim komitesinin beklentileri ve denetçiler hakkındaki değerlendirmeleri, denetçilerin denetim komitesiyle olan iletişimleri, denetim düzenlemeleri ve yönetimin hassasiyeti ile ilgili konuları içerir. PCAOB denetim komiteleri ile ilgili standartları düzenlemez ve denetim komitelerinin performansını değerlendirmez (PCAOB AS No.16, 2015).

Denetim komitesi başkanı ile yapılan görüşmelerin dışında, PCAOB müfettişleri, PCAOB gözetimleri kapsamında şirket ile iletişimde değildir.

2.2.2. PCAOB Kalite Kontrol Teftişleri

Her sene PCAOB, dört senelik stratejik planlar yayınlar. Burada ekonomik analizlere, denetim kalitesini arttırmaya yönelik inisiyatiflere yer verir. PCAOB'nin 2013 bütçesi 2012 Kasım ayındaki

Kurul'da 245,6 milyon dolar olarak belirlenmiştir.

Kurula yatan toplam muhasebe destek payı 2013 yılında 234 milyon dolar olmuştur. Bu katkı payları KAYİK'ten Sarbanes-Oxley Yasası'na dayanarak toplanmaktadır.

PCAOB, denetleyeceği bağımsız denetim firmalarının seçim aşamasında, kalite kontrol teftişlerini, firmanın büyüklüğüne ve uygulama yapısına göre uyarlar. PCAOB'nin teftişleri, kalite kontrol sistemlerinin pratikte nasıl çalıştırıldığına ve denetim raporlarına nasıl etki ettiğine odaklanır.

Kalite kontrol teftişlerinin alanı ve şiddeti seneden seneye değişiklik göstermektedir. Kalite kontrol teftişlerinin özellikleri aşağıda belirtilmiştir.

- Yönetim yapısının ve sürecinin gözden geçirilmesi ve üst düzey yöneticilerinin tavrının incelenmesi. Bu alandaki işlemler yönetimin şirket işlerini nasıl yürüttüğü ve yönetimin çalışanlarına doğruluk, bağımsızlık ve denetim kalitesi gibi değerleri şirket kültürü olarak aşılıp aşılamadığını incelemeye yöneliktir.
- Şirket denetim ortağının yönetim yapısının gözden geçirilmesi. Bu alandaki gözetimler şirket denetim ortağının uygun denetim kalitesi ve teknik yeteneklere sahip olup olmadığı ve bunları sağlamak için gerekli özeni gösterip göstermediği üzerine odaklanır. Ayrıca yönetim süreçlerinde denetim ortakların değerlendirilmesi, ortaklara olan ücret ödemeleri, denetim ortaklarının nasıl seçildiği ve cezai işlemlerin neler olduğu da incelenmektedir.
- Sözleşmenin kabul edilmesi ve korunması. PCAOB müfettişlerinin oluşturduğu takım, halka açık şirketlerin taşıdığı riskleri tanımlamak ve belirlemek için firmanın politikası ve prosedürlerinin uygunluğunu değerlendirir. Müfettişler, ayrıca tanımlanan denetim prosedürlerinin, şirket ve şirket denetçisi firma arasındaki ikili sözleşmenin kabulü ve sürekliliği açısından, belirlenen risklere uygun olup olmadığını belirler.
- Gerçekleştirilen denetim çalışmalarının bağlı yabancı şirketlerde kullanımının gözden geçirilmesi. Sınır ötesi denetimlerin kalite kontrol usullerine uygunluğu birçok büyük firma açısından odak noktayı oluşturmaktadır. PCAOB müfettişleri fir-

maların gerçekleştirdiği denetimlerin yurtdışı şubelerde uygulanıp uygulanmadığı, gerekli denetim politika ve prosedürlerinin oluşturulup oluşturulmadığını inceler.

- Firma süreçlerindeki denetim performans kontrollerinin gözden geçirilmesi. Bu alandaki gözetim süreçlerinin, firma tarafından nasıl tanımlandığı, değerlendirildiği ve olası hata göstergelerine karşı nasıl cevaplandırıldığı aranır. Burada kalite kontrol süreçlerindeki zayıflıklar, bağımsızlık politikaları ve denetim eksiklikleri tanımlanmaya ve değerlendirilmeye çalışılır (PCAOB, QC. Section 20, 2015).

2.2.3. PCAOB Teftiş Raporları

Gözetim alan çalışması sonuçlandıktan ve eğer gerekliyse yorum formu yöneticilerden teslim alındıktan sonra, PCAOB müfettişleri gözetim ile ilgili bulgularının yer aldığı taslak bir rapor oluştururlar. Bu taslak raporda bir dizi düzeltilebilir PCAOB iç gözden geçirme sonuçları yer almaktadır. PCAOB bu iç gözden geçirme sonuçlarını değerlendirdikten sonra, firmaya taslak raporu gözden geçirmesi için sunar. Firmanın bu taslak raporu incelemesinin ardından vereceği cevap sonrasında PCAOB değişiklik yapabilir (PCAOB Rule 4007).

Şirket ve PCAOB müfettişleri gözden geçirmesi sonrasında rapor, PCAOB müfettişleri aracılığıyla PCAOB Kuruluna sunulur. Kurul gerekli müzakereleri yaptıktan ve eğer isterse müfettişlerden raporu değiştirmelerini talep ettikten sonra rapor kurulda oy çoğunluğuna sunulur ve kabul edilmesinin ardından sona gelinir.

Kurul'un onayından sonra, raporun son hali şirkete gönderilir. Şirket bu aşamada SEC'ten raporu gözden geçirmesini talep etme fırsatı elde eder. Eğer, şirket SEC'ten görüş talep etmez ise PCAOB raporun halka açık olan kısmını internet sitesinde yayımlar. Eğer, şirket SEC'ten raporu gözden geçirmesini talep ederse, raporun yayınlanması SEC gözden geçirmesinin bitimine kadar ertelenir (PCAOB Rule 4008).

Her bir PCAOB gözetim süreci yazılı bir denetim raporu düzenlenmesiyle sonuçlanır. Denetim raporu, müfettişlerin çalışmalarına dayalı kayıtları içerir. Tüm raporlar halka açık kısım içermektedir (Kısım I). Birçok rapor, halka açık olmayan ve şir-

ketlerin kalite kontrol yapısının tartışıldığı kısım da içerir (Kısım II). Eğer raporda şirketlerin kalite kontrol yapılarıyla ilgili sonuçlar bulunmuyorsa yalnızca 1. kısım vardır ve tüm rapor halka açıklanmıştır.

PCAOB halka açık denetim raporu (Kısım I) anlamlı denetim kusurlarını değerlendirir. Denetim kusurları gerekli denetim prosedürlerinde oluşan hatalar, mali beyanlarda oluşan genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yapılmayan hatalardan kaynaklı yanlışlıkları içerir. Kısım 1'e dahil olan hatalar şirketin mali tablolarında önemli ölçüde yanlış beyanda bulunduğu anlamını taşımaz (PCAOB Rule 4010).

Kısım 1'de sadece PCAOB için önemli görünen ve yeterli kanıt olduğu düşünülen finansal tablolardaki denetim hataları, denetimin gerçekleştirildiği zaman belirtilerek rapor edilmektedir. Eğer firmada önemli bir denetim hatası yoksa kısım 1'de belirtilir. Kısım 1'de belirtilen hatalarda şirketlerin detaylı bilgileri belirtilmemekte ve "İlgili A", "İlgili B" şeklinde bahsedilmektedir (PCAOB Rule 4010).

Raporun halka açık olan kısımlarında, ayrıca PCAOB denetim raporları ile ilgili açıklayıcı bilgiler verilmektedir. Örneğin PCAOB hazırladığı denetim raporlarının kesinlikle şirket çalışmalarını temsil eden bir örnek olmadığını belirtmektedir. Bunu yanında, tüm denetim raporlarındaki finansal tabloların yanlış beyanları veya hataları ile ilgili açıklamalar, SEC açıklama koşullarına (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri de dahil) uygun olduğu ifadesi ile SEC'in dikkatle incelediği anlamına gelmediği belirtilmektedir. Benzer olarak, raporlarda belirtilen denetim hataları resmi ve kapsamlı denetim süreçlere dayanmadığı için kesin değildir (PCAOB Rule 4010).

Büyük denetim firmalarının denetlenmesi sonucu oluşan denetim raporları, denetim sürecini tanımlayan bir ek içermektedir. PCAOB belirli denetim prosedürleri ile açıklama yapmadığından, bu açıklamalar tamamen yüksek düzeyde tutulabilir (PCAOB Rule 4010).

PCAOB halka açık olmayan (Kısım II) denetim raporunda ise, PCAOB'nin şirketler ile ilgili yapmış olduğu kalite kontrol ile eleştirilerini içermek-

tedir. PCAOB şirketlerin denetim uygulamalarının hangi alanlarında kalite kontrollerini iyileştirmesi gerektiğini belirtir.

İkinci kısımda şirketin kalite kontrol alanlarındaki prosedürlerinin bağımsızlığını temin edip etmediği, üst düzey yöneticilerin yönetime bu bağımsızlığı sağlayıp sağlamadığı ve şirket iç kontrol programlarının gerektiği gibi yürütülüp yürütülmediği incelenir. Kalite kontrol kaygıları belirlenen denetim süreçlerinde denetim standartlarıyla uyuşup uyuşmadığına da dayanır. Ayrıca, ikinci kısımda, birinci kısımda belirtilen şirket denetim hataları ve eksiklikleri ile ilgili ek detaylara değinilebilir.

Bununla birlikte, denetim raporunun halka açık olmayan bu kısmına ek paragraflar eklenebilir. Bunlara örnek olarak az öneme sahip birinci kısımda belirtilmemiş denetim noksanları ve birinci kısımda belirtilmiş denetim eksiklikleri ile ilgili şirketin yapması gereken ilave denetim çalışmaları gösterilebilir.

2.3. Standart Koyma

Denetim standartları, denetçilerin mesleki yükümlülüklerini yerine getirmelerine rehberlik eden temel kılavuzlardır. Denetim standartları; mesleki kabiliyet, bağımsızlık, raporlama ve kanıt toplama gibi mesleki kalite ile ilgili önemli noktaları barındırırlar. Üç temel denetim standardını sıralamak gerekirse: Uluslararası Denetim Standartları (*International Standards on Auditing, ISAs*), Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (*U.S. Generally Accepted Auditing Standards, GAAS*) ve PCAOB Denetim Standartlarıdır (*PCAOB Auditing Standards*) (Arens, 2014: 52).

Amerikan Denetim Standartları Kurulu, kendi denetim standartlarını revize ederek uluslararası standartlar ile uygun hale getirmiştir. Ayrıca, PCAOB, denetim standartları geliştirirken var olan uluslararası denetim standartlarını göz önünde tutmaktadır. Amerikan standartları uluslararası denetim standartlarına en çok uyum sağlayan standartlardan sayılabilir, ancak bazı istisnalar mevcuttur. Örneğin PCAOB'nin 5 numaralı denetim standardı (DS 5) SOA'nın gerekliliklerine göre hazırlanmış finansal raporlar için iç kontrol denetimlerine yöneliktir (Arens, 2014: 53).

ABD’de özel şirketler ve diğer kuruluşlar için denetim standartları, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsüne (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*) bağlı Denetim Standartları Kurulu (*Auditing Standards Board, ASB*) tarafından oluşturulmaktaydı. Ancak SOA ile birlikte kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetiminin denetimi için standartların oluşturulması PCAOB’nin sorumluluğuna geçmiştir.

PCAOB, yatırımcı ve diğer ilgili çevrelere yönelik denetim ve ilgili konularda mesleki faydayı sağlamak amacıyla standartlar oluşturmaktadır. Yüksek kaliteli denetimin ve ilgili mesleki uygulama standartlarının gelişmesini ve devamlılığını sağlamak PCAOB’nin temel önceliklerindedir. PCAOB’ye kayıtlı halka açık denetim yapan şirketlerin gözetim sonuçlarının değerlendirilmesi, ekonomik çevrenin kontrol edilmesi, Kurul’un Daimi Danışma Grubu ile konsültasyon, Kurul’un Yatırımcı Danışma Grubundan gelen bilgiler, SEC ile görüşmeler ve diğer unsurlar PCAOB standart koyma gündemini oluşturmaktadır.

PCAOB standart koyma süreci, Finansal Muhasabe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standard Board*), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (*International Accounting Standards Board*), ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu gibi diğer standart koyucu otoritelerinin çalışmalarının değerlendirilmesini de içerir. Yeni gerekliliklerin muhtemel maliyetleri ve faydalarını içeren ekonomik değerlendirmeler sonucunda yeni veya değiştirilecek denetim standartlarının geliştirilmesi söz konusudur (PCAOB Annual Report; 2013: 12).

PCAOB standartları; denetim, etik ve bağımsızlık, kalite kontrol, tasdik olarak alt gruplara ayrılmaktadır. 18 denetim standardı, 9 etik ve bağımsızlık kuralı, 3 kalite kontrol standardı, 2 tasdik standardı bulunmaktadır. Bunların yanında açıklayıcı ara standartlar mevcuttur.

Diğer yandan SOA’nın kabulü, PCAOB’nin kuruluşu ve bunları izleyen gelişmeler esasen denetçilerin ve finansal durum tabloları denetimlerine siyasi görüşün etkisini arttırmıştır. Bu etkiler temel olarak denetim mesleğinin, denetim standartları ve performans denetimi standartları oluşturma rolünü azaltmıştır. Wedemeyer’e göre günümüzde dene-

tim endüstrisi gerçekte denetçi olmayan kişiler tarafından düzenlenir hale gelmiştir. PCAOB’nin siyasal ve kamusal çıkarlar üzerindeki etkilerine örnek olarak; PCAOB’nin sınırlı yetki alanı, maliyet ve fayda karşılaştırması sonucundaki görüşler ve PCAOB faaliyetlerindeki şeffaflık eksikliği ile ilgili görüşleri vermek mümkündür (Wedemeyer; 2014: 938).

2.4. İzleme Faaliyetleri Gerçekleştirme

Yapılan tüm denetimler denetim kalitesini iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Şirketlerden kendileri için ortaya çıkan bu raporların sonuçlarına göre hareket etmeleri beklenmektedir. Denetim raporu alındıktan sonra ve çoğunlukla son rapor oluşturulduğunda, denetime tabi olan firma, denetim eksiklikleri (*audit deficiencies*) ve PCAOB kalite kontrol eleştirilerini dikkatle inceler. Ayrıca PCAOB denetimleri sonucunda disiplin cezaları uygulanabilir. Bu bölümde denetim eksiklikleri ve kalite kontrol sorunları ardından PCAOB disiplin cezaları ve bu cezaların değiştirme riski, denetim ücretleri ve denetim kalitesiyle ilişkilerine değinilmiştir.

2.4.1. Denetim Eksiklikleri

Denetim standartları, denetçinin denetim sürecinde uyması gereken prosedürü uygulamadığında, unutulmuş bu prosedürlerin denetim görüşü olarak yer alacağını bilmesine imkân tanır. Raporun birinci kısmındaki denetim eksiklikleri şirketlere zorunlu olarak ilave denetim çalışmaları yapmasını gerektirir. Şirketler önceden gerçekleşen süreçler ile ilgili hazırladıkları ilave çalışma raporlarını ve ilave bilgilerini sunar veya denetim görüşünü destekleyici diğer bilgileri raporlarına ekler. Bazı durumlarda firmaların kendi görüşlerini geri çekmeleri ya da değiştirmeleri gerekebilir. PCAOB denetimleri bazı durumlarda şirketlerin finansal tablolarını yeniden düzenlemelerini gerektirebilir (PCAOB, AS. No.5).

Ancak bu eksikliklere PCAOB’nin etkililik ve müdahale anlamında yetki alanı önemli sınırlamalara sahiptir. Özellikle, PCAOB denetlediği firmaların yönetim kurulları veya denetim komiteleri üzerinde yetkiye sahip değildir. Ayrıca muhasebe prensipleri veya düzenlemeleri ile finansal tablo hazırlama ve yabancı ülkelerdeki denetim fir-

malarının tabi oldukları düzenleyiciler üzerinde de herhangi bir yetki alanına sahip değildir. Ancak SOA ile birlikte ABD dışındaki ABD şirketlerini veya bu şirketlerin bağlı ortaklarını denetleyen firmaların PCAOB'ye kayıt olmaları mecburiyeti gelse de, bazı ABD dışındaki düzenleyici kurumlar ve bu kurumların bulunduğu ülke yasaları PCAOB'ye özellikle denetimler gerçekleştirme açısından büyük zorluklar çıkarmaktadır (Wedemeyer; 2014: 938).

2.4.2. Kalite Kontrol Sorunları

Şirketlerin PCAOB kalite kontrol görüşlerine göre kendilerini tatmin edici şekilde düzeltmek ve iyileştirmek için 12 ay süreleri vardır. Eğer gerekli düzeltme ve iyileştirmeler yapılmaz ise Kısım 2 halka açık hale getirilir. Firmaların süreçlerini iyileştirmeleri ve PCAOB kalite kontrol eleştirilerine göre kendilerini düzeltmeleri ileride gerçekleştirilecek denetimler ile teşvik edilir (PCAOB Rule 4009).

İyileştirme süreçlerinde izlenecek adımlar PCAOB'in tanımladığı kalite kontrol eksikliklerinin yapısına bağlı olarak değişir. İyileştirme süreçlerine örnek olarak söz konusu denetim şirketlerinin, denetim süreçlerinde kullandıkları rehberlerin değiştirilmesi ve ilave eğitimler yapması verilebilir.

Ayrıca PCAOB geniş kapsamlı ve karmaşık denetimler yapan şirketlerden tespit edilen sorunlar üzerine bir analiz yapmalarını ve iyileştirme ile gerçekleşen uyarlamaların sonuçlarını da açıklamalarını bekler.

Bazı kalite kontrol sorunları ilave eğitim ve rehberler ile çözümlenirken, bazı sorunlar da uzun zamana ihtiyaç duyulmaktadır. PCAOB müfettişleri bu 12 aylık zaman zarfında şirket ile olan diyalogların sürekli devam etmesi ve şirketin tam olarak neler yapması gerektiği konusunda sürekli irtibat halinde olmalarını destekler. Süre sonunda PCAOB firmadan iyileştirme süreci ile ilgili rapor sunması bekler. Eğer sunulan bu rapor PCAOB tarafından tatmin edici olmaz ise PCAOB raporun kalite kontrol ile ilgili kısmını internet sitesinde yayınlar ve şirketin bu konularla ilgili tatmin edici düzeltmeler yapmadığını kamuya açıklar. Şirketlerin tatmin edici düzeltmeleri yapıp yapmadığı ka-

rarı ise PCAOB kurulunda oy çokluğu ile alınır. Olumsuz karar alınması durumunda SEC'e başvurulabilir ve böyle bir durumda SEC görüşü alınana kadar raporun internet sitesinde ilan edilmesi ertelenir (PCAOB Rule 4009).

PCAOB'nin kalite kontrol sorunlarını çözmesi anlamında, faaliyetlerine başlaması ardından dört büyük denetim firması Kurul incelemelerinin yerinde olduğu, denetim süreçlerinin doğruluğunu ve kamunun güvenini kazanması açısından yararlı olduğuna inandıklarını belirten ifadeler yayınlamışlardır (Uzay, 2006: 15).

Diğer taraftan, SOA ve PCAOB nedeniyle oluşan yükümlülükler ve düzenlemeler şirketlerin direkt maliyetlerinin ve düzenleyici arbitrajlarının artmasına neden olmuştur. Birçok şirket yöneticisi için bağımsız denetimler halka açık firma olmanın getirdiği bir diğer yükümlülük ve maliyet olarak görülmektedir. Diğer yandan, birçok yatırımcı, analist, finansal tablo kullanıcısı için ise bu tür ek denetim güvence sistemlerinin ve yasaların yatırımcıların haklarını korumak için uygun olduğunu savunmaktadır. Yani birçok şirket için ilave maliyet unsuru olarak görülen ek denetim faaliyetleri, yatırımcılar, analistler ve birçok finansal tablo kullanıcısı için fayda unsuru olarak görülmektedir (Wedemeyer; 2014: 938).

Ancak yine Wedemeyer'e göre, PCAOB'nin denetçiler ve denetim firmaları üzerinde yaptığı tefişlerde izlediği süreçler diğer taraflar için şeffaf bulunmamaktadır. PCAOB izlediği bu süreçlerin temel amacı halka açık şirket denetimleri sonucunda bulunan kalite kontrol eksikliklerini iyileştirmeyen firmalara ceza uygulamaya yöneliktir. Diğer taraftan, PCAOB raporlarının şeffaf olduğu konusunda güçlü ve dokunaklı kanıtlar mevcuttur. Bunlar PCAOB denetim sonuçları, inceleme işlemleri ve denetimlerle ilgili bilgiler olarak sayılabilir (Wedemeyer; 2014: 939).

Ayrıca denetim komitelerinin denetim kalitesi ile ilgili hassasiyetleri ve PCAOB'nin denetim kalitesini arttırdığı ile ilgili görüşlerin zıttı olan görüşlerde vardır. PCAOB Başkanı Doty, 2011 yılında bağımsız denetim şirketlerinin, firmalar tarafından işe alınması ve işten çıkarılması ve söz konusu hizmetler karşısında ödenecek ücretlerin pazarlık usulüyle belirlenmesi, denetim komitelerinin denetim kalitesinden ziyade denetim maliyetleri

odaklı bir anlayışa sahip olduklarını ortaya koymaktadır (Doty; 2011).

2.4.3. PCAOB Disiplin Cezaları

Kurul disiplin cezası gücünü önceki bölümde bahsedilen yatırımcılar için önemli risk içeren denetim eksiklikleri ve kalite kontrol sorunlarını ortaya çıkarmak ve önlemek üzere kullanır. Ayrıca Kurul kendisiyle dayanışma içinde olmayan ve denetim ve gözetim süreçleri üzerinde tehdit oluşturan şirketler üzerinde de disiplin cezası uygulamaktadır.

Daha önceki bölümlerde detaylı olarak anlatıldığı üzere PCAOB 2002 yılında Sabanes Oxley Yasası ile kurulan PCAOB, halka açık firmaları denetleyen denetim firmalarının gözetimi, denetlenmesi ve bu firmaların denetim eksikliklerinin ortaya çıkarılması ile yükümlü hale gelmiştir. Bu denetim eksiklikleri, kalite kontrol sorunları ve kural ihlalleri neticesinde disiplin cezaları verilmektedir.

Kurul'un iki farklı disiplin cezası bulunmaktadır. Bunlar sabit disiplin cezaları (*settled disciplinary orders*) ve karara bağlanan disiplin cezaları (*adjudicated disciplinary orders*) olarak sıralanabilir. 2013 yılında 13 sabit disiplin cezası halka açıklanmıştır. Bu cezalar kınama cezaları, para cezası, çalışma ruhsatı iptali cezaları olarak sıralanabilir. Ayrıca 2013 yılında 4 tane karara bağlanan disiplin cezası halka açıklanmıştır (PCAOB Annual Report; 2013: 19).

Boone ve diğerleri 2015'te yazdıkları makalede, PCAOB'nin 2007 yılında dört büyük denetim firmasından olan Deloitte karşı vermiş olduğu disiplin talimatının Deloitte'un değiştirme riski, denetim ücretleri ve denetim kalitesini diğer 4 büyük firma ile kınamanın verildiği yılı takip eden üç yıl içinde nasıl değiştiği araştırılmıştır. Araştırmanın bulgularını kısaca özetlemek gerekirse PCAOB'nin kınama cezası, Deloitte'un müşterilerini elde tutma ve yeni müşterileri kendine çekme kabiliyetinde bir düşmeye ve Deloitte'un denetim ücretlerinin artış oranında bir azalışa neden olmuştur. Denetim kalitesi için bakıldığında diğer 4 büyük firmaya göre Deloitte denetim kalitesinin değiştiği üzerine herhangi bir sonuç çıkmamaktadır (Boone, Khurana ve Raman; 2015: 436).

PCAOB sabit disiplin cezalarının denetim kalitesi ile ilgili yapılan eğitimleri geliştirdiği savu-

nulmaktadır. Kurul sabit disiplin cezaları ve diğer standartlar çerçevesinde tanımlanan denetim eksiklikleri ile ilgili bilgiler bağımsız denetim firmaları, sürekli eğitim merkezleri tarafından kullanılmaktadır. Böylelikle gelişen eğitimler vasıtasıyla denetim kalitesinde de sürekli ve dinamik bir iyileştirme sağlandığı söylenebilir (Coppage, Shastri; 2013: 46).

3. PCAOB'nin Öncesi ve Sonrasının Değerlendirilmesi

Genel olarak halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetimi Amerika Birleşik Devletleri'nde artık düzenlenmiş bir endüstri şeklinde tanımlanmakta ve buradaki temel düzenleyici enstrümanı Sarbanes Oxley Yasası'yla oluşturulan PCAOB olarak göstermektedir.

PCAOB yaşanan şirket skandalları sonucunda oluşmuş bir düzenleyici yapı olması nedeniyle gelecekte denetimde meydana gelecek gelişmelerin sonuçlarını tahmin etmek oldukça zor gözükmektedir. SOA neticesinde ortaya çıkan gereklilikler, denetlenmiş finansal tablolardaki tanımlanmış hata barındırmamasına rağmen, PCAOB ile birlikte denetim firmalarının yaptıkları denetimlerin sonuçlarının daha sonra gözden geçirilmesi olasılığı artırmıştır. Yani bağımsız denetim firmaları tarafından olumlu görüş bildirilen ve tanımlanmış herhangi bir hata bulundurmeyen bağımsız denetim raporlarının, PCAOB tarafından tekrar değerlendirilebileceğini belirtmektedir (Wedemeyer; 2014: 938).

Finansal raporların iç kontrolleri üzerindeki denetçi görüşünü etkileyen SOA gereklilikleri neticesinde doğrudan denetim maliyetleri artmış ve gerek akademik gerek profesyonel çevrede bu konuda tartışmalar devam etmiştir. Ayrıca, bu gereklilikler, denetim kalitesi ile ilgili hakim anlayışları, raporlama ve denetim standartlarını, denetimin yöntemini ve denetim firmalarının faaliyetlerini etkilemektedir. Bu değişimlerin net etkisi; özellikle artan gözden geçirme faaliyetleri nedeniyle denetim maliyetlerinin artması, diğer kalite kontrol faaliyetleri ve yapılması gereken finansal raporların iç kontrol denetimlerinin performans ölçümleri üzerinde olmuştur.

Buna karşın, denetim standartlarına uygunluk açısından, yapılan denetimlerin kalitesi belirgin bir

şekilde artmıştır. Ancak, denetim kalitesi üzerinde en önemli etkiye sahip olan denetim firmalarının iş modelleri ve eğitim süreçleri ile muhasebe sertifikasyon modelleri esasen değişmemiştir.

Denetim firmalarına ait iş modelleri SOA'nın kabulü ve PCAOB'nin kuruluşundan sonrada esas itibarıyla değişmediği ileri sürülmektedir. Buna ek olarak, denetim firmalarının iş modelleri yüksek kaliteli denetimler gerçekleştirmek için önemli etkiye sahiptir. Kısaca, denetim kalitesi açısından taşıdıkları önem itibarıyla iş modelleri denetlenmeli ve değerlendirilmelidir (Wedemeyer; 2014: 942). Denetim şirketlerinin iş modelleri ve işleyiş biçimleri ile ilgili bazı hususlar aşağıda belirtilmiştir:

- Denetim ücretleri, denetçi şirketlerin müşterileri tarafından pazarlık usulüne uygun olarak ödenmektedir.
- Denetim şirketleri yasal olarak ortakları tarafından sermaye koyularak kurulan adi şirketlerdir. Genelde ortaklar gerçekleşmeyen birikmiş bir değerden fayda sağlamazlar yani ortak olarak belli görev sürelerinden dolayı belli kazançları yoktur.
- Ortaklar kazançlarını kaldıraç oranı üzerinden alırlar. Yüksek kaldıraç oranları, yüksek getiri anlamına gelir.
- Birçok denetim firması denetim dışında faaliyetlerde bulunurlar. Şirket değerlendirme, vergi, danışmanlık gibi. Genelde denetim dışı hizmetler bağımsızlık gerektirmez ve objektifliğe karşı faaliyetlerdir (Wedemeyer; 2014: 942).

PCAOB'nin karşılaştığı temel zorluklar;

- Avrupa Birliğinde, İsviçre'de ve Çin'de denetimler gerçekleştirmek için karşılaşılan zorluklar,
- Muhasebe standartlarındaki büyük değişimler,
- Denetlenmesi gereken yeni otoriteler ve gerektiğinde aracı kurum ve kuruluşların denetçilerinin gözetiminin eklenmesi,
- Sürekli işe alım zorlukları,
- Halka açık şirket denetçilerinin üzerindeki denetim ücreti ile ilgili baskılar (Gradison; 2014:931).

PCAOB ile birlikte denetimlerin daha mı iyi olduğu tartışılacak olursa, PCAOB'nin kurulması Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere ülkeler de yaşanan skandallardan sonra finansal bilginin güvenilirliği ve finansal raporlar ve denetim süreçlerinin gelişmesinde önemli rol oynamıştır.

Halka açık şirket denetim süreçleri, ilk başta PCAOB faaliyetleri sonucunda önemli ölçüde değişiklik göstermiştir. Genel olarak, denetimler daha pahalı hale gelmiştir. Buradaki en önemli nedenler, denetim firmalarına yük olan gözetimlerin ve kalite kontrol prosedürlerinin artması ve finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin (*Internal Control Over Financial Reporting, ICFR*) denetimlerinin getirdiği yükümlülükler olarak sıralanabilir.

Denetimi yapacak olan kişilerin oluşturduğu ekibin performansı denetim kalitesinde önemli rol oynamaktadır. Denetim takımları denetim sorunlarını tanımlamak ve çözmek için gerekli kanıtları toplamak ve değerlendirmek ile sorumludur. Gözden geçirme ve danışma faaliyetleri, denetim prosedürlerine başvuru kalitesini arttırsa da, denetim kanıtlarının tamamıyla değerlendirildiğinden emin olunamamaktadır (Wedemeyer; 2014: 943).

PCAOB üstlendiği görevi yerine getirmesine katkı sağlayacak güçlü yönlerine; sermaye piyasalarındaki bağımsızlığı ve oynadığı aldığı rolü, denetim alanında eşsiz bilgi ve tecrübeye sahip insan kaynağını belirtmektedir. Ayrıca SEC, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board, FASB*) gibi standart koyucu ve düzenleyici otoritelerle olan sıkı çalışma ilişkisini de diğer bir güçlü yan olarak göstermektedir.

Diğer yandan, denetlediği firmaların yönetim kurulları veya denetim komiteleri üzerinde herhangi bir etkisi olmaması ve uluslararası alandaki (ABD dışındaki) denetimlerini gerçekleştirmek için bu ülkelerin düzenleyici kurum ve kuruluşları ile anlaşmalar yapmak zorunda olması güçsüz yönlerini oluşturmaktadır (PCAOB Strategic Plan, 2014: 9).

4. Sonuç

Günümüzde her geçen gün büyümekte olan denetim sektörü ve geçmişte yaşanan denetim skandalları ile finansal raporlamanın denetlenmesi konu-

su halka açık şirketlerin denetimi daha da önemli hale getirmiştir. Şirket yönetimi ve denetim komiteleri, iç ve dış denetçiler gerçeğe uygun finansal raporların oluşturulmasında önemli rol oynamaktadırlar. Halka açık şirketleri denetleyen muhasebe firmalarını teftiş ederek yatırımcıları korumak ve kamu yararını sağlamak amacıyla 2002 yılında kurulan PCAOB - Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetim Kurulu önemini korumaktadır.

Ülkemizde de gerek Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı direktifi, gerek PCAOB'nin uluslararası alandaki çalışmaları 2011'de 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları hakkındaki kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur. Bu çalışmada bu alanda ilk olan PCAOB incelenmiş ve ülkemizdeki Kamu Gözetimi Kurumu çalışmalarına katkı sağlaması amaçlanmıştır.

PCAOB'nin denetim konusundaki önemi üzerine hem PCAOB standartları ve kuralları yardımıyla sürecin işleyişini kısaca açıklamaya çalışmış, hem de literatürde Kurul'un güçlü yanları, eksik tarafları ile ilgili görüşlere kısaca yer vermiştir. Son dönemlerde muhasebe alanında artan önem kazanan istatistiksel araştırmalara örnek olabilecek konuyla ilgili bir araştırmanında temel başlangıç noktalarına değinilmiştir.

Sonuç olarak, PCAOB'nin kuruluşundan bu yana geçen 13 senede PCAOB denetimleri ile ilgili olarak denetim firmalarının denetim maliyetlerini arttığı ve gerçekten gerekliliği konusunda tartışmalar yapılmıştır. Sarbanes Oxley Yasası ve PCAOB ile konulan yeni gerekliliklerin, hâkim denetim anlayışlarını, raporlama ve denetim standartları ile denetim süreçlerinin yönetim ve planlaması ve denetim firmalarının faaliyetlerini etkilemektedir. Ancak, esasen incelendiğinde, denetim şirketlerinin mevcut iş modelleri ve işleyiş biçimleri bu süreçte değişmemiştir. Örneğin, denetim ücretleri halen müşteri firma ile denetçi firma arasında pazarlık usulüne göre belirlenmekte, müşteri firmalar istedikleri denetim firması ile anlaşabilmekte ve denetim firmaları, denetim dışında şirket değerlendirme, vergi ve danışmanlık gibi konularda da ayrıca hizmet verebilmektedir. Dolayısıyla, getirilen standart ve kuralların uygulanması sürerken tam anlamıyla köklü bir değişim oluştuğunu söylemek zordur.

PCAOB, Kurul olarak sermaye piyasalarında bağımsızlığı ve rol aldığı rolü, denetim alanında eşsiz bilgi ve tecrübeye sahip olduğunu belirtirken, diğer tarafta denetlediği firmaların yönetim kurulları veya denetim komiteleri üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı güçsüz yönünü oluşturmaktadır. Bunun yanında uluslararası alandaki (ABD dışındaki) düzenleyici kurum ve kuruluşlar ile anlaşmalar yapmak zorunda olması uluslararası denetimlerde büyük zorluklara neden olduğu söylenebilir. Ayrıca Kurul'un Sarbanes Oxley Yasası altında yürüttüğü halka açık olmayan raporlama süreci, Kurul'un koyduğu kural ve standartların halka açıklanması ve kapsamlı şeffaflık oluşturulmasına mani olmaktadır.

Kaynakça

- ARENS, Alvin., ELDER, Randar and BEASLEY, Mark. (2014).; *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, fifteenth edition, Pearson Education Limited, England.*
- BOONE, Jeff., KHURANA, Inder., & RAMAN, K. (2015).; "Did the 2007 PCAOB Disciplinary Order Against Deloitte Impose Actual Costs on The Firm or Improve Its Audit Quality?", *Accounting Review*, 90(2), 405-441.
- CALDERON, Thomas. G., & SONG, Hakjoon. (2014).; "PCAOB International Inspections.", *The CPA Journal*, 84(1), 30.
- CARMICHAEL, Douglas. R. (2014).; "Reflections on The Establishment of The PCAOB and Its Audit Standard-setting Role.", *Accounting Horizons*, 28(4), 901-915.
- CENTER FOR AUDIT QUALITY, (2015); "Guide to PCAOB Inspections", <http://www.theacaq.org/docs/for-investors/guide-to-pcaob-inspections.pdf?sfvrsn=0>
- COPPAGE, R. & SHASTRI, T. 2013, "Using PCAOB Settled Disciplinary Orders to Improve Audit Quality Education", *The CPA Journal*, vol. 83, no. 7, pp. 46.
- DOTY, James. R.; (2011). "Keynote Address: The Reliability, Role and Relevance of the Audit: A Turning Point.", http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/05052011_KeynoteAddress.aspx.
- FRANZEL, Jeanette. M. (2014).; "A Decade After Sarbanes-Oxley: The Need for Ongoing Vigilance, Monitoring, and Research.", *Accounting Horizons*, 28(4), 917-930.
- GRADISON, Bill. (2014).; "A Former PCAOB Board Member Looks to The Past and to The Future.", *Accounting Horizons*, 28(4), 931-935.
- KGK Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014).; "2013 Faaliyet Raporu", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf
- PCAOB Public Company Accounting Oversight Board. (2015).; "PCAOB Rules", <http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Pages/default.aspx>

PCAOB Public Company Accounting Oversight Board. (2014).; "PCAOB Strategic Plan: Improving The Quality of The Audit for The Protection and Benefit of Investors 2014-2018", <http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Strategic%20Plans/2014-2018.pdf>

PCAOB Public Company Accounting Oversight Board. (2015).; "Auditing Standards", <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>

UZAY, Şaban. (2006) "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve

Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı 4, 175-210.

WEDEMEYER, Phil. D.: (2014). "A Perspective on The PCAOB: Past and Future.", *Accounting Horizons*, 28(4), 937-947.