

KAMU GÖZETİMİ KURUMUNUN BAĞIMSIZ DENETÇİLER İLE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINI DENETLEMESİ VE YAŞANAN SORUNLAR

I. GİRİŞ

Yazının konusunu esas itibariyle Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan incelemelerde tespit ve eleştiri konusu yapılan konular ile uygulanan yaptırımların yarattığı sorunlar oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere Kamu Gözetimi Kurumunun üç temel fonksiyonu bulunmaktadır;

- Türkiye muhasebe standartlarını belirlemek,
- Türkiye denetim standartlarını belirlemek,
- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve denetlemek.

Buna göre; bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının tespiti, sicillerinin tutulması ve denetimleri periyodik olarak KGK tarafından gerçekleştirilmektedir. KGK ayrıca denetime tabi şirketleri de belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK); finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici otorite olup, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetime ilişkin hükümlere, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümlerine, Kurum tarafından yayınlanan standart ve düzenlemelere uygunluğu konusunda denetimler yapmaktadır.

Tescil ve ilan işlemleri tamamlanan ve sicilde aktif olarak kayıtlı bulunan 341 bağımsız denetim kuruluşundan;

- 69'u Tüm Alanlarda,
 - 79'u Temel Alan, Bankacılık, Sermaye Piyasası Alanlarında,
 - 193'ü ise sadece Temel Alanda,
- Bağımsız Denetim yetkisine haiz bulunmaktadır.

31.12.2020 tarihi itibariyle yetkilendirilen meslek mensubu sayısı 3.085 YMM ve 15.794 SMMM olup bunlardan tescil işlemi yapılan YMM sayısı 2.968 ve SMMM sayısı 13.966 dır.

II. BAĞIMSIZ DENETİM YAPMA YETKİSİ

Denetim yetkisi ile ilgili hususlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 11. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

-Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

-Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilân edilmesiyle başlamaktadır.

-KAYİK'leri ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

-Yönetmelik çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilmektedir.

III. DENETÇİLERİN YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1. Denetçilerin eğitim yükümlülüğü

Denetçiler, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri amacıyla, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini hedefleyen sürekli eğitime tabi tutulmaktadır.

Sürekli eğitim yükümlülüğü denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlar. Yetkilendirildiği tarih ile tescil tarihi arasında iki yıl ve daha fazla süre bulunanlar için ilave yükümlülükler getirilebilir. Sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen denetçiler, bu yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapamazlar ve denetim ekiplerinde görevlendirilemezler.

Bağımsız Denetçilere Yönelik Sürekli Eğitim Programları hazırlanmaktadır. Sürekli eğitim programları KGK tarafından akredite edilmektedir. Sürekli eğitime tabi tutulan denetçiler için "Katılım Belgesi" düzenlenmektedir. Denetçiler sürekli eğitim katılımlarını KGK 'ya bildirmektedir.

2. Denetçilerin bilgi verme yükümlülüğü

Denetim kuruluşları ve denetçiler Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 34 ncü maddesi uyarınca;

a) Sicil bilgileri dâhil olmak üzere Kuruma daha önce bildirilmiş her türlü bilgide meydana gelen değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

b) Denetim sözleşmelerini ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren, diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak Kurum tarafından istenecek bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içinde,

c) Türk Ticaret Kanununun 399 ncu maddesi uyarınca görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin işlemleri işlem tarihini takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

ç) Mesleki sorumluluk sigortası poliçesini düzenlenme tarihini ve poliçe ve sigorta şirketindeki değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 30 gün içinde,

d) Son takvim yılına ait gelirlerini Kurumca belirlenen şekle uygun olarak Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar,

e) Diğer bildirimler ile Kurumca istenecek diğer bilgileri mevzuatta belirtilen süre ya da Kurumca verilecek süre içerisinde,

Kuruma bildirmek zorundadır.

IV. KAMU GÖZETİM KURUMUNUN GÖZETİM FAALİYETLERİ

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 34 üncü maddesi çerçevesinde "Sözleşme Bilgi Girişi Sistemi"nden yapılan bildirimler üzerinden KGK tarafından denetim kuruluşları ve denetçilerin Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde düzenlenen bazı yükümlülüklerle uyum sağlayıp sağlamadıklarının kontrolü yapılarak, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında tesis edilecek işlemlere esas süreç işletilmektedir.

İlgili gözetim konusuna göre mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşu ve denetçiler tespit edilerek bunlardan Yönetmeliğin 43 üncü maddesi çerçevesinde savunma alınmaktadır. İlgili denetim kuruluşu ve denetçinin savunmasının alınmasını müteakip ise konuya ilişkin Gözetim Raporu hazırlanarak, gereğinin yapılması amacıyla Uygulama Dairesi Başkanlığına tevdi ettirilmektedir.

Gözetim faaliyetleri aşağıda belirtilen alanlarda gerçekleştirilmektedir;

- Sözleşme Bildirimleri Gözetimi,
- Denetim Raporları Gözetimi,
- Gelir Bildirimleri Gözetimi,
- Mesleki Sorumluluk Sigortası Gözetimi,
- Şeffaflık Raporları Gözetimi.

1.Sözleşme Bildirimleri Kontrolü

Sözleşme bildirimleri kapsamında;

- Denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 29 uncu maddesinde düzenlenmiş olup, Kamu Gözetim Kurumuna bildirim yapılan sözleşmelerin Yönetmelikte düzenlenen asgari unsurları içerip içermediği kontrol edilmektedir,

- Ayrıca Denetim sözleşmelerinin imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içinde Kuruma bildirilip bildirilmediği kontrol edilmektedir.

- Denetimin sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirileceği, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımının, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanı ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla, KGK'ya bildirim yapılan sözleşmelerin asıl ve yedek denetim ekiplerinde denetçi vb. unvanlarla görevlendirilenlerin Kurum tarafından yetkilendirilmiş denetçi olup olmadıkları kontrol edilmektedir.

- Sorumlu denetçilerin Yönetmeliğin 28 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca KGK tarafından onaylanmış sorumlu denetçi olup olmadıkları kontrol edilmektedir.

- Denetim kuruluşları veya denetim elemanlarının yetkili oldukları alanların, örneğin Kayık dahil, Kayık hariç, EPDK, BDDK, Sigortacılık gibi yetkili olunan alanların kontrolü yapılmaktadır.

- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrasına göre denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar. Dolayısıyla KGK ya bildirim yapılan denetim sözleşmelerinin denetim ekiplerinde görevlendirilen denetçilerin bu kapsamda kontrolü yapılmaktadır.

- Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde hüküm altına alınmış bulunan denetim kuruluşları ve denetçilerin rotasyon yasağına uyup uymadıkları kontrol edilir.

- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyet veya katkıda bulunulup bulunulmadığının kontrolü yapılır.

2. Denetim Raporları Gözetimi

- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 34 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, denetim raporlarının imza tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde KGK'ya bildirilip bildirilmediği kontrol edilmektedir.

- Denetim raporlarının kurumca belirlenen formatlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü yapılır.

- Hakkında görüş bildirilen finansal tabloların KGK düzenlemelerine uygun geçerli bir finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenip düzenlenmediği incelenir.

3. Gelir Bildirimleri Gözetimi

- Bilindiği gibi son takvim yılına ait gelirlerin Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar KGK'ya bildirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, bir takvim yılında denetim sözleşmesi imzalaması nedeniyle gelir bildiriminde bulunma yükümlülüğü bulunan denetim kuruluşu ve denetimi üstlenen bağımsız denetçilerin bu yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği kontrol edilmektedir.

- Bu kapsamda, gelir bildirimlerinin Yönetmelikte düzenlenen süre içerisinde yapıp yapılmadığı da kontrol edilmektedir.

4. Mesleki Sorumluluk Sigortası Gözetimi

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 33 üncü maddesine göre, denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorunda olup bu hususu KGK ya bildirme zorundadır. Dolayısıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırılıp yaptırılmadığı kontrol edilir.

5. Şeffaflık Raporları Gözetimi

Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşlarının ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşlarının ise hesap döneminin kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirmesi ve kendi internet sitelerinde yayımlaması gerekmektedir.

Belirtilen yükümlülükler uyulup uyulmadığı ve raporlarda bulunması gereken asgari bilgilerin yer alıp almadığı hususları kontrol edilir.

V. KAMU GÖZETİM KURUMUNUN İNCELEME FAALİYETLERİ

Denetim kuruluşları ve denetçilerin ilgili mevzuat hükümlerine ve KGK tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu sağlamak, bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde KGK tarafından inceleme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılmaktadır. Bununla birlikte, planlanmış incelemeler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hâllerde de incelemeler yapılmaktadır.

İnceleme faaliyetleri, temel olarak kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemelerinden oluşmakta olup ilgili kuruluşların görüşü de alınmak suretiyle her yıl Kurulca hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülmektedir.

1. Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İncelemeler

Bilindiği üzere denetim kuruluşları Kalite Kontrol Standardı gereğince;

- Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,

- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi ve
- İzleme

Unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

Kamu Gözetim Kurumu, bağımsız denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemi ile bu sisteme ilişkin yazılı politika ve prosedürlerin Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde oluşturulup oluşturulmadığını ve oluşturulan sistemlerin güncelliğini denetlemektedir.

2. Dosya incelemeleri

KGK tarafından yıllık inceleme planı kapsamında seçilen dosyalar, çeşitli hazırlanan uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu inceleme rehberleri çerçevesinde incelenmektedir.

Seçilmiş dosya incelemelerinde temel olarak, denetçi ve denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim çalışmalarının ve yürütülen faaliyetlerin Türkiye Denetim Standartları'na, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne uygunluğu gözden geçirilmektedir.

Bununla birlikte planlanan inceleme faaliyetlerinin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda da şikâyet konusu bağlamında incelemeler yapılmaktadır.

2020 yılında, 2019 ve önceki dönemlerde incelemesi tamamlanan 35'i denetim kuruluşu ve 2'si bireysel denetçi hakkında olmak üzere toplam 37 inceleme raporuna yönelik işlem yapılmıştır. Bu inceleme raporlarıyla ilgili savunmalar alındıktan sonra müzekkereler hazırlanarak Kurul'a sunulmuş olup Kurul'da alınan kararlar ile denetim kuruluşlarından 18'i "İkaz" edilmiş, 14'üne "Uyarı" yaptırım ve 3'üne "Faaliyet İzninin Askıya Alınması" yaptırım uygulanmıştır.

Ayrıca denetim kuruluşlarının sorumlu denetçilerinden ise 9'u "İkaz" edilmiş, 14'üne "Uyarı" ve 12'sine "Faaliyet İzninin Askıya Alınması" yaptırım uygulanmıştır.

Bahse konu denetim kuruluşları için toplamda 1.913.808 TL idari para cezası yaptırım uygulanmış, haklarında inceleme raporu düzenlenen 2 bireysel denetçinin 2'sine de "Faaliyet İzninin Askıya Alınması" yaptırım uygulanmıştır.

İnceleme sonuçları denetim dosyalarının çoğunun KAYİK dahil denetim yetkisine sahip kuruluşlardan seçildiğini ve dosyaların tamamına yakınına yaptırım uygulandığını ortaya koymaktadır.

VI. KGK TARAFINDAN DÜZENLENEN YILLIK İNCELEME RAPORLARINDA YAYGIN OLARAK TESPİT EDİLEN BULGULAR

Kamu Gözetim Kurulu tarafından yukarıdaki bölümlerde açıklanan inceleme ve kontroller sonucunda yoğun olarak muhasebe kayıtlarında yer alan aşağıda bir kısmı belirtilen hata ve noksanlıkların, yapılan bağımsız denetim sonucu düzenlenen bağımsız denetim raporlarında değerlendirilmemiş olduğu tespit edilmiş bulunmaktadır.

1. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda hatalar

- Belirlenen faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması,

- Kıst amortisman yönteminin uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmemesi ve buna ilişkin varsa tespitlere yönelik yönetimden düzeltme talep edilmemesi,
- Amortisman hesaplamalarında kalıntı değerinin hesaplamaya dahil edilmemesinin değerlendirilmemesi,
- Binaların, üzerine inşa edildikleri arsalardan ayrı olarak finansal tablolara yansıtılmamasına ilişkin gerekli çalışmaların ve düzeltme taleplerinin yapılmaması,
- Muhasebeleştirme sonrası ölçümlerde seçilen politikanın ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmamasının değerlendirilmemesi,
- Marka, ticari başlıklar ve yayın hakları, lisans ve imtiyazlar gibi unsurların aktifleştirilmesinde, ilgili unsurların maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmemesi ve ilgili maddi doğrulama prosedürlerinin yeterli düzeyde olmaması.

2. Stoklar ile ilgili hatalar

- Stokların mevcudiyetine ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla stokların tetkik edilmemesi ve test sayımlarının yapılmaması,
- Stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmaması ve işletmenin nihai stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Stokların net gerçekleşebilir değerinden sunulup sunulmadığına yönelik yeterli denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Stok affıyla oluşan ve finansal tablolarda etkileri görülen stok tutarına ilişkin hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin, ciddi risk olarak belirlendiğini gösterir çalışmaların denetim dosyasında yer almaması,

3. Finansal tabloların sunumuna ilişkin hususlar

- Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların nakit akışı sayılmamasına rağmen nakit akış tablosunda finansman faaliyetinden kaynaklanan nakit akışı olarak raporlanmasına karşılık herhangi bir düzeltme talep edilmemesi,
- Finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan finansal bilgiler arasında uyumsuzluklar olmasına rağmen herhangi bir düzeltme talep edilmeden ya da değerlendirme yapılmadan finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olduğuna dair görüş verilmesi,
- Nakit akım tablosunun ve özkaynak değişim tablosunun gerçeğe uygun sunumuyla ilgili uyumsuzluklar,
- Tam set finansal tablolarda olması gereken tablo ve/veya eklerine bağımsız denetim raporunda yer verilmemesi,

4. Hâsılata ilişkin hususlar

- Hâsılat kalemlerinin doğruluğunu ve tamlığını teyit etmek amacıyla denetim prosedürü uygulanmaması,
- Finansman bileşeni içeren vadeli satışlarda; finansman bileşeninin hâsılattan ayrı şekilde finansal tablolara alındığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Hâsılatın muhasebeleştirilmesinde hile riskinin bulunduğu varsayımıyla hangi tür hâsılatın, hâsılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi.

5. İlişkili taraflara ilişkin hususlar

- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerle bağlantılı olarak hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi amacıyla işletmenin ilişkili taraflarının kimliği, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin niteliği, ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ile bunların niteliği ve varsa ilişkili taraflarla gerçekleştirilen olağan iş akışı dışındaki işlemlerin mevcudiyetinin belirlenmesine yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin, ilişkili taraf kapsamında olmayan diğer üçüncü kişilerle aynı şartlarda gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında güvence elde edilmemesi.

6. Bağımsız denetim raporunda görüş oluşturmaya ilişkin noksanlıklar

- Denetim dosyasıyla ilgili olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmeden görüş oluşturulması,
- Görüşün Dayanağı başlıklı bölüme ve Kilit Denetim Konuları başlıklı bölüme yer verilmemesi,
- Bağımsız denetçi raporlarının, revize edilen bağımsız denetim standartlarında öngörülen biçime ve içeriğe yönelik BDS 700’de belirtilen diğer şartlara uygun düzenlenmemesi,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmeden görüş oluşturulması.

7. Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları

- İşletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimin sorgulanmaması,
- Finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- Bir yanlışlığın belirlenmesi halinde söz konusu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığının değerlendirilmemesi,

8. İşletmenin sürekliliğine ilişkin hususlar

- Denetlenen işletmenin cari ve önceki dönem finansal tabloları arasındaki ciddi farkların, finansal oranlarda görülen önemli bozulmaların işletmenin sürekliliğini etkileyip etkilemediğinin değerlendirilmemesi,
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların varlığına rağmen bu olay ve şartların finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı ile bir bütün olarak finansal tablolara etkisine yönelik yeterli değerlendirmenin yapılmaması.

9. Ticari alacak ve borçlara ilişkin hususlar

- Ticari alacaklar ve ticari borçlar için risklerinin belirlenmesi amacıyla uygulanması gerekli görülen denetim prosedürlerinin uygulanmaması veya yeterli olmaması,

- Değersiz ve şüpheli hale gelen ticari alacaklar için geçerli finansal tablo çerçevesine uygun olarak yeterli karşılığın ayrılıp ayrılmadığının tespit edilmesine yönelik gerekli denetim çalışmalarının yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilecek şekilde yapılmaması,
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar hesap kalemleri için yönetim beyanı düzeyinden belirlenen risklere karşılık vermek amacıyla uygulanan müteakip denetim prosedürlerinin yeterli olmaması,
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar finansal tablo kalemlerinin finansal tablolarda sınıflandırılması, sunumu veya açıklamasına yönelik denetim prosedürlerinde ve değerlendirmelerde eksikliklerin bulunması,

10. Dış teyitler, belgelendirmeye ilişkin eksiklikler

- Ticari alacak, ticari borç ve banka hesap kalemlerinin bakiyelerinin doğrulanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla dış teyit prosedürlerinin uygulanmaması,
- Dış teyit prosedürlerinin bağımsız denetim standartlarına uygun şekilde tasarlanmaması,
- Teyit mektuplarına yanıt verilmeyen durumlar için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Teyit edilmesi talep edilen veya işletmenin kayıtlarında bulunan bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında bir farklılık olması halinde söz konusu farklılıkların yanlışlık göstergesi olup olmadığının incelenmemesi.

11. Denetim dosyası ve çalışma kâğıtları ile ilgili hususlar

- Çalışma kâğıtları hazırlanırken denetim çalışmasını kimin yürüttüğü, ilgili çalışmanın ne zaman tamamlandığı, yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiği, ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamı bilgilerinin yer almaması,
- Denetim dosyasının ve çalışma kâğıtlarının hazırlanmasında genellikle matbu formların kullanılması ve işletme özelinde bilgilere ve çalışmalara yer verilmemesi,
- Çalışma kâğıtlarının denetim dosyasında birleştirilmemesi ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari sürecin azami 60 gün içinde tamamlanmaması,

12. Kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler

- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye ilişkin prosedürlerin uygulanmaması,
- Müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili prosedürlerin uygulanmaması,
- Denetim kuruluşları, denetimi üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler için rotasyon hükümlerine uyumun değerlendirilmesiyle ilgili çalışma yapılmaması,
- Tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren bağımsızlık taahhütlerinin alınmaması.

13 Finansal varlıklar, yükümlülükler ve dava karşılıklarına ilişkin hususlar

- Finansal varlıkların ve yükümlülüklerin etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülüp ölçülmediğinin kontrolü amacıyla herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,

- Finansal varlıklar ve yükümlülükler için belirlenen sınıflandırma, varlık, doğruluk ve tamlık risklerine karşılık vermek amacıyla uygulanan mutabakat prosedürlerinin uygulanmaması,
- İşletmenin dâhil olduğu ve “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek için denetim prosedürü tasarlanmaması ve karşılık ayrılmışsa ayrılan karşılığın finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığının yeterli düzeyde değerlendirilmemesi.

VII. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Konu ile ilgili olarak Platformda yapılan değerlendirme sonucunda aşağıda belirtilen hususlar tespit ve eleştiri konusu yapılmıştır.

Bilindiği üzere Türkiye’de “uluslararası finansal raporlama standartları ve bunlara uygun düzenlenen finansal raporların denetimi” kısaca bağımsız denetim, SPK mevzuatı gereğince yapılan denetimler dikkate alındığında 1988 yılından bu yana yaklaşık 35 yıldan bu yana yapılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu maddeleri bu denetimin kapsamını genişletmiş KAYİK dahil ve KAYİK hariç olarak sınıflanan işletmelerin bağımsız denetimi bugün itibariyle yaklaşık 14.000 seviyelerine taşınmıştır. TFRS veya BOBİ-FRS’ ye göre işletmeler tarafından düzenlenen finansal tablolar bağımsız denetim standartlarında yer alan standartlara göre denetlenmektedir.

Görüldüğü üzere işletmeler nezdinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimler önemli boyuta ulaşmış ve olumlu etkiler yaratmış bulunmaktadır.

Bununla birlikte KGK tarafından bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler nezdinde yapılan denetim ve incelemeler sonucunda raporlarda tespit edilen ve yukarıda belirtilen aykırılık ve eksiklikler nedeniyle uygulanan yaptırımların KHK ve TTK hükümlerine uygun olmadığı gibi doğru da bulunmadığı değerlendirilmiştir.

Denetlenen bağımsız denetim dosyalarında eleştiri almayan ve yaptırım uygulanmayan denetçi yok gibidir.

TTK ve 660 sayılı KHK “Muhasebe Standartları Yayınlama ve Uygulatma” görevini kuruma vermiştir kurumun finansal tabloyu hazırlayan işletmeler içinde uygulama yapma yetkisi bulunmasına karşın KGK Finansal Tablo Sunumu yapan ve hazırlayan firmaları denetlemekte, doğrudan denetim şirketinin denetlediği dosyalar arasından seçim yapılmakta ve denetçiler veya denetim şirketleri incelemeye konu edilmektedir. Dolayısıyla BOBİ FRS yi yanlış uygulayan işletmelerin yaptıkları yanlışlıklar nedeniyle yaptırıma uğramaları söz konusu edilmediği halde doğrudan denetçilerin yaptırım ile karşılaşmasının doğru ve hukuki olduğunu söylemek mümkün değildir.

Diğer yandan inceleme raporlarında kurum tarafından, yapılan denetim çalışmalarının yeterli olmadığı sonucuna varılmakla birlikte, buna karşılık denetim elemanlarınca da denetimin yeterli olduğunun ifade edilmesinin dikkate alınmadığı gözlemlenmektedir.

Öte taraftan kurum tarafından tespit edilen hata ve noksanlıkların birçoğunun nesnel olmadığı, subjektif olduğu, kişiye göre değiştiğini söylemek gerekmektedir. Dolayısıyla subjektif değerlendirmelerle bir yargı oluşturulması doğru değildir.

Tespit edilen bulguların çoğunlukla esasa ilişkin olmayıp usule ilişkin olduğu ve usule ilişkin tespitlere ağır cezalar uygulanmaması gerektiği de vurgulanmaktadır.

Diğer yandan 660 sayılı KHK’nın 25 nci maddesi denetim bulgularına göre denetçiye uyarı yapılmasını ve denetçinin yapılan uyarıyı yerine getirmediği takdirde yaptırım

uygulanmasını kurala bağlamış iken bu kurala uyulmadan bağımsız denetçilerin ceza ve yaptırımlar ile karşılaştığı görülmektedir.

Ayrıca 25 madde hükmüne göre KAYİK denetimi yetkisine sahip Denetim Kuruluşlarının 3 yılda bir denetlenmesi öngörülürken bu denetimin neredeyse her yıl uygulandığı kuruluşların söz konusu olmaktadır. Denetim gücünün bütün kuruluşlara eşit olarak hissettirilmesi oldukça önemlidir.

Nihayet Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 43. maddesi hükmüne göre bağımsız denetim raporunda bir eksiklik ve hata bulunduğunda denetçiye bu eksiklik ya da hatanın düzeltilmesi için süre verilebileceği, bu süre içinde aykırılık veya eksikliğin giderilmemesi durumunda karşılığı olan yaptırımın uygulanacağı ifade edilmektedir. Burada da bir subjektiflik söz konusu olup Kurumun inisiyatifine göre süre verilip verilmemesi söz konusu edilmektedir. Oysa bu hükmün KHK 25 nci maddeye uygun olarak "süre verilir" şeklinde düzenlenmesi ve uygulanması raporlarda yer alan hata ve noksanlıkların anında giderilmesini sağlayacağı gibi, denetimin etkinliğini arttıracığı, bağımsız denetçi ile kurum arasında daha olumlu ilişkilerin kurulmasına katkı sağlayacağı da açıktır.

Kurum, bağımsız denetçilerden bir taraftan tüm muhasebe ve denetim standartlarını, diğer taraftan da kurumca yayınlanan tüm tebliğ, genelge ve kararları çok iyi bilmelerini ve uygulamalarını beklemektedir. Ancak bunlarla ilgili kurum tarafından yeterli bilgilendirme ve açıklamalarda bulunulmadığı, yeterli eğitimler verilmediği bunlarda da bir eksiklik olduğu görülmektedir. Eksikliklerin giderilmesini teminen sürekli eğitimler düzenlenmesinde de yarar görülmektedir.

Diğer yandan Bağımsız denetim zorunluluğu getirilen işletmelerin muhasebe veya mali işler yetkilisi kişilerin de sürekli eğitim kapsamına alınması gerekliliği kendini hissettirmektedir.

KGK denetçilerinin incelemelerinde eğitici rol oynamaları, denetim elemanına aksaklıkların düzeltilmesi için bir imkân tanımaları, doğrudan yaptırım uygulama yoluna gidilmemesinin bağımsız denetimin gelişmesi ve etkinleşmesi bakımından önem kazandığı ifade edilmektedir.

Standartlar çoğunlukla politika ve prosedür oluşturur şeklinde sunulmakta ve sonra eleştiriler gelmekte ve denetçinin mesleki muhakeme ve takdir hakkı kullanımı söz konusu olmamaktadır. Oysa standartlar tavsiyeler şeklindedir. Standart olan tavsiyenin kendisidir ve ilkedir, önemli olan tavsiyelere uygun denetlemektir. 6 teknikten bir veya birkaçı denetçi tarafından kullanılabilir ve kanıt toplanabilir. Önemli olan kanıtın yeterli olmasının ölçütünü saptamaktır.

Bu kapsamda halka açık olmayan şirketlerin denetimi için uygulanan standartların çevirisi yapılarak BOBİ -FRS ye göre hazırlanan finansal tabloların denetimi için kullanılması önem kazanmaktadır. Halka açık olmayan işletmelerde kullanılan bağımsız denetim standartlarına ilişkin İFAC STANDARTLARI metni çevrilmemiştir. Bu metnin çevirisi yapılarak kullanılırsa denetlenen ve denetleyen açısından daha kolay anlaşılma ve uygulama alanı bulacağı ve sorunları çözmede yararlı olacağı düşünülmektedir.

Kamu Gözetim Kurumunca bağımsız denetimlerin nasıl yapılacağına ilişkin bir Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi yayınlamasının uygulamada yeknesaklığın gerçekleştirilmesi açısından yararı bulunacağı da açıktır.

Bu kapsamda 7326 sayılı yasada yer alan stok affı ve demirbaşlarla ilgili ortaya çıkan bir takım sorunlar bulunmakta olup özellikle bunların finansal tablolara etkileri konusunda ortaya çıkan sorunların KGK tarafından çözümlenmesi, buna yönelik gerekli açıklamaların yapılarak bağımsız denetçilerin bilgilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Özellikle 2021 yılı için rapor düzenleyen Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşları yapmış olduğu çalışmalarda;

a) 2021 yılı stok affıyla oluşan ve 2021 yılı finansal tablosunda etkileri görülen stok tutarına ilişkin hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin, ciddi risk olarak belirlendiğini gösterir çalışmaların denetim dosyasında nasıl yer alacağı,

b) Stok affı ile pasifte oluşan «Özel Fonlar» da gösterilen tutarların denetçiler tarafından ne şekilde değerlendirilmesi ve ne tür denetim prosedürlerinin uygulanacağı,

c) Özellikle Kasa ve Ortaklar Cari hesaplarının düzeltilmesi sonucu mali tablolarda meydana gelecek değişikliklerin ne şekilde izah edileceği,

d) Aktife alınan Makine ve Teçhizatları yeni kayda alındığı dönemde uygulanacak Amortismanların nasıl değerlendirileceği,

e) Diğer değişiklikler konusunda nasıl bir yol izleyeceği,

Konularında tereddütlerin olduğu görülmektedir. Her ne kadar denetçilerin mesleki muhakemeleri ve denetim standartları yol gösterici olmakla birlikte KGK'nın veya yetkilendirmiş olduğu kurumların eğitim programlarına bu hususların alınması önem kazanmaktadır.

Öte yandan Platformda yapılan değerlendirmede Bağımsız denetim müessesesinin Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmesinin yeterli olmaktan uzak bulunduğu ve doğru da olmadığı, Bağımsız Denetim Yasası çıkarılarak usul ve esasların yasa ile düzenlenmesinin hukuk düzenine daha uygun olduğu vurgulanmıştır.