



**BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE
YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ
DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ**

Abdulaziz ERTAŞ

Doktora Tezi

Danışman: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Şubat, 2018

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

**BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE
YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ
DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ**

Hazırlayan
Abdulaziz ERTAŞ

Danışman
Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

AFYONKARAHİSAR 2018

Bu Tez Çalışması BAPK’ca Desteklenmiştir. Proje No: “14 SOSBİL 10”

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “**Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça ‘da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23 / 02 / 2018

Abdulaziz ERTAŞ



TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Muhammet BEZİRCİ

: Doç. Dr. Hasan DURAN

: Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza KAYMAZ

: Yrd. Doç. Dr. Bülent ALTAY

İmza



İşletme Anabilim Dalı Doktora programı öğrencisi Abdulaziz ERTAŞ'ın "Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 23.02.2018 günü saat 10:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Celal DEMİR
MÜDÜR

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ

Abdulaziz ERTAŞ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Afyonkarahisar 2018

Danışman: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Bağımsız denetim kavramı, finansal tablo ve bilgilere genel kabul görmüş denetim tekniklerinin uygulanması ve önceden belirlenen kriterlere uygunluğunun tespit ederek görüş bildirmeyi kapsayan bir süreçtir. Bağımsız denetimin gelişim sürecinde 2001 yılından itibaren yaşanan hileli finansal raporlamalar etkili olmuş ve bağımsız denetime olan güveni zedelemiştir. Güvenin tekrar sağlanması için ulusal ve uluslararası birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Türkiye’de 6102 sayılı TTK, 660 KHK, 6362 sayılı SPK kanunu, 6335 sayılı kanun, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği ve oluşturulan Kamu Gözetim Kurumu yeni düzenlemeler arasında sayılabilir.

Yeni düzenlemelerin bağımsız denetimin kalitesini, bağımsız denetçileri ve denetlenen işletmelere etkileri araştırılmış, denetimi düzenleyen kurumların etkinliği ve sektörün beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Veri toplamada anket yöntemi benimsenmiş, örnekleme İBBS’ ye göre on iki bölgede bulunan bağımsız denetim yetkisine sahip 654 meslek mensubu alınmıştır. Verilerin analizinde faktör analizi, t-testi, tek yönlü varyans analizi, ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre geliştirilen önermeler genel kabul görmüştür.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Kamu Gözetimi Kurumu, Faktör Analiz, Tek Yönlü Varyans Analizi

ABSTRACT

THE EFFECTS OF AUDITING REGULATIONS ON INDEPENDENT AUDITING PROCESS IN TURKEY

Abdulaziz ERTAŞ

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
FIELD OF MANAGEMENT**

Afyonkarahisar 2018

Advisor: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

The concept of independent auditing is a process of involving and applying, Generally Accepted Auditing Standards to the financial statements of company based on the information for giving any opinion by conformity with established criteria. Fraudulent activities and fraudulent financial statements have damaged the confidence of independent auditing at its growing stage since 2001. In order to regain and restore the confidence of independent auditing, many legal regulations both nationally and internationally have been made. Turkish Commercial Law No.6102, Statutory Decree with the number of 660, the Capital Markets Law No. 6362, Law No. 6335, Independent Audit Regulations, the Energy Market Regulations and regulations made by Public Oversight Institution can be example for those activities that aims to develop independent auditing in Turkey.

In this research, it was aimed to detect the effectiveness of the audit institutions and the effects of new regulations on both independent auditors and clients. In addition, the audit quality and expectations of sector were tried to determine through this study. It was used survey method in order to gather data from independent auditors for analysis and 654 auditors from 12 different regions involved the survey. For analysing the data, factor analyse, independent sample t-test, one-way ANOVA and chi-square independence test were applied for gathering findings. According to the findings provided by study, developed proposals can be generally accepted.

Keywords: Independent Auditing, Quality of Auditing, Public Oversight Institution, Factor Analyze, One-Way ANOVA

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamdaki katkılarından dolayı danışmanım Sayın Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR'e, Tez İzleme Komitesinde ve tez savunmamda yer alan Sayın Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza KAYMAZ'a, Sayın Yrd. Doç. Dr. Bülen ALTAY'a, tez savunmamda sağladığı katkılar nedeniyle Sayın Prof. Dr. Muhammed BEZİRCİ ve Sayın Doç. Dr. Hasan DURAN'a, tezin uygulama kısmındaki yapıcı eleştirileri ve katkıları nedeniyle Sayın Yrd. Doç. Dr. Ender BAYKUT'a, manevi olarak destek sağlayan eşime ve aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM KAVRAMI

1. DENETİM.....	4
2. DENETİM TÜRLERİ.....	6
2.1. AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	6
2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi	6
2.1.2. Uygunluk Denetimi	6
2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
2.2. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ	7
2.2.1. İç Denetim.....	7
2.2.2. Kamu Denetimi	8
2.2.3. Dış Denetim	9
2.2.4. Bağımsız Denetim	10
3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI	10
4. DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	11
5. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE FAYDALARI.....	17
5.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ.....	17
5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI.....	18
6. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMA YÜRÜTEN ULUSLARARASI KURULUŞLAR	20

6.1. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS).....	20
6.1.1. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB, International Accounting Education Standards Board)	21
6.1.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board)	21
6.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA, International Ethics Standards Board For Accountants).....	21
6.1.4. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board)	22
6.2. AMERİKAN FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FASB, FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD).....	22
6.3. AVRUPA MUHASEBECİLER FEDERASYONU (FEE, THE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS).....	23
6.4. AMERİKAN SERTİFİKALI KAMU MUHASEBECİLERİ ENSTITÜTÜSÜ (AICPA, AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS)	23

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DENETİM FAALİYETLERİ

1. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	24
2. TÜRKİYE' DE DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMALARI YÜRÜTEN KURULUŞLAR.....	27
2. 1. KAMU GÖZETİMİ KURUMU VE DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMALARI	28
2.1.1. Kurumun Kuruluş Amacı	28
2.1.2. Kurumun Yapısı	28
2.1.3. Görev Ve Yetkiler	31
2.1.4. Kurumun Faaliyetleri.....	32
2. 2. TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM.....	39
2.2 1. Kurulun Denetim Faaliyetine İlişkin Amaçları, Görevleri, Yetkileri Ve Sorumlulukları	40
2.2 2. Kanunun Altıncı Bölümde Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşları İle İlgili Faaliyet Esasları ve Görevleri	41

2.2 3.	Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşlarında Sorumluluk	42
2.2 4.	Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşlarında Yükümlülük	42
2.2 5.	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ	43
2.3.	BDDK AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	52
2.3.1.	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu	52
2.3.2.	Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında 29314 Sayılı Yönetmelik.....	53
2..4.	ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMUNUN BAĞIMSIZDENETİM İLE İLGİLİDÜZENLEMELERİ	55
3.	ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ	58
4.	YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ	60
4.1.	DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI	61
4.1.1.	6102 Sayılı TTK Göre Denetimde Uyulacak Kriterler.....	61
4.1.2.	Denetimin Konusu	61
4.1.3.	Denetimin Esas Alındığı Kıstaslar.....	62
4.1.4.	Denetimin Şekli Ve Kapsamı	62
4.1.5.	Merkezi Yurt Dışında Bulunan Bir Şirketin Bu Kanunun Öngördüğü Denetimle Mahsubu	62
4.1.6.	Risk Yönetimi Ve Risk İle İlgili Yetkili Komitenin Kuruluşu.....	63
4.2.	DENETÇİYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	63
4.2.1.	Denetçi Olabilecekler.....	63
4.2.2.	Denetçi Olamayacaklar	63
4.2.3.	Denetçi Seçimi, Görevden Azli Ve Sözleşmenin Feshi.....	64
4.2.4.	İbraz Yükümlülüğü Ve Bilgi Alma Hakkı.....	66
4.2.5.	Denetim Raporu	66
4.2.6.	Değerlendirme Raporu.....	66
4.2.7.	Denetim Raporunun Esas Bölümünde Belirtilmesi Gerekenler.....	67
4.2.8.	Görüş Yazıları	67

4.2.9. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu.....	68
4.2.10. Görüş Ayrılıkları.....	69
4.2.11. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi	69
5. BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ.....	70
5.1. DENETİMİN ESASLARI	73
5.1.1. Denetimin Amacı Ve Kapsamı.....	73
5.1.2. Denetimin Konusu	73
5.1.3. Denetimin Tarafları.....	73
5.1.4. Denetim Kistası	73
5.1.5. Denetim Kanıtı	74
5.1.6. Denetim Raporu	74
5.1.7. Yetkilendirme.....	75
5.1.8. Yetki Belgeleri	75
5.1.9. Uygulamalı Mesleki Eğitim.....	77
5.1.10. Denetçilik sınavı	77
5.1.11. Bağımsız Denetim Resmi Sicili	78
5.2. DENETİM KURULUŞLARI VE DENETÇİLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	78
5.2.1. Denetimlerde Kalite Ve Güvenilirliğin Sağlanması.....	78
5.2.2. Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma	78
5.2.3. Mesleki Etik İlkeler Uyma	79
5.2.4. Bağımsızlık Ve Bağımsızlığın Korunması	79
5.2.5. Reklam Yasağı.....	80
5.2.6. Haksız Rekabette Bulunmama	80
5.2.7. Sürekli Eğitim	80
5.2.8. Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar.....	80
5.2.9. Denetim Ekipleri	81
5.2.10. Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları.....	81
5.2.11. Denetim Sözleşmesi.....	82
5.2.12. Denetim Raporu Düzenleme Ve Görüş Bildirme Yüklümlülüğü.....	83
5.2.13. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	83

5.2.14. Ücret Tarifesi.....	84
5.2.15. Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	84
5.2.16. Bildirimler	85
5.2.17. Saklama ve İbraz Yükümlülüğü.....	85
5.2.18. Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması	85
5.2.19. Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler	86
5.3. KURUMCA YAPILACAK İNCELEMELER, DENETİMLER VE İDARİ YAPTIRIMLAR	87
5.3.1. İnceleme ve Denetimler	87
5.3.2. İdari Yaptırımlar	88
5.4. DENETİMLERDE SORUMLULUK.....	91
6. DENETİM STANDARTLARI.....	92
6.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	92
6.1.1. Genel Standartlar	93
6.1.2. Çalışma Alanı Standardı.....	93
6.1.3. Raporlama Standartları.....	93
6.2. ULUSLARARSI DENETİM STANDARTLARI	93
6.2.1. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) (100-999).....	95
6.2.2. Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE) (2000-2699)	95
6.2.3. Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) (3000-3699).....	95
6.2.4. Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS) (4000-4699).....	95
6.3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ ANALİZİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE HİPOTEZLERİ	101
1. 1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	101
1. 2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	102
1. 3. LİTERATÜR TARAMASI	102

1. 4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	108
2. ARAŞTIRMANIN MATERYALİ VE YÖNTEMİ.....	109
3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI	110
4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	111
4.1. VERİ ANALİZİNDE KULLANILAN İSTATİSTİKSEL YÖNTEM	111
4.1.1. Faktör Analizi	112
4.1.2. Ki-Kare Bağımsızlık Testi.....	113
4.1.3. Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent Sample T-Test).....	113
4.1.4. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)	113
4.1.5. Post-Hoc Testleri.....	114
4.2. ÖLÇEKLERİN GÜVENİLİRLİK VE İÇ TUTARLILIK ÖLÇÜTÜ DEĞERLERİ	114
4.3. ANKETE KATILANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ	115
4.4. KATILIMCILARIN DENETİM İLE İLGİLİ SORULARA VERDİKLERİ YANITLAR	116
4.5. YASA DÜZENLEMELERİNDE MESLEK MENSUPLARININ GÖRÜŞLERİNE BAŞVURULMA DÜZEYİ.....	117
4.6. DENETİM FAALİYETLERİNİ YAPARKEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR	118
4.7. DENETİM FAALİYETİ DIŞINDA VERİLEN EK HİZMETLER	119
4.8. ÖLÇEKLERE İLİŞKİN YÜZDE, ORTALAMA VE STANDART SAPMA DEĞERLERİ	120
5. FAKTÖR ANALİZİNİN SONUÇLARI.....	126
6. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE GÖRE ÖLÇEĞİN ALT BOYUTLARA GÖRE TESTLERİ.....	139
7. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN ÖZELLİKLERİNE GÖRE HİPOTEZ TESTLERİ.....	149
7. 1. HIPOTEZ 1.....	150
7. 2. HIPOTEZ 2.....	152
7. 3. HIPOTEZ 3.....	157
7. 4. HIPOTEZ 4.....	158
7. 5. HIPOTEZ 5.....	161

7. 6. HIPOTEZ 6.....	165
7. 7. HIPOTEZ 7.....	166
7. 8. HIPOTEZ 8.....	168
8. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ KALİTESİNİN ARTTIRMASINA YÖNELİK GELİŞTİRİLEN ÖNERİLER	169
9. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİ	171
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	175
KAYNAKÇA	179
EKLER.....	188
EK 1: BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ ANALİZİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA ANKETİ	188
EK 2: SERMAYE PIYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM YETKİSİ ALMIŞ ŞİRKETLER VE BU ŞİRKETLERİN LİSANS ANLAŞMASI YAPTIĞI YABANCI KURULUŞ LİSTESİ.....	194
EK 3: BANKALARDA FİNANSAL DENETİM YAPMAYA YETKİLİ BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI.....	200
EK 4: BANKALARDA BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI.....	202
EK 5:ÖDEME KURULUŞLARI VE ELEKTRONİK PARA KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİM YAPMAYA YETKİLİ KURULUŞLAR.....	203
ÖZGEÇMİŞ.....	207

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1 :Bağımsız Denetim Gelişme Süreci	12
Tablo 2 :KGK Öğrenim Durumlarına Göre Personel Sayısı	31
Tablo 3:Geçiş Dönemi Eğitimine Başlama Yetkisi Verilen Üniversite Listesi	33
Tablo 4:Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasına (Türkiye İBBS) Göre Denetim Kuruluşları ve Denetçi Dağılımı	37
Tablo 5: Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları.....	45
Tablo 6: SPK' dan Bağımsız Denetim Yetkisi Alan Kuruluşların İllere Göre Dağılımı	49
Tablo 7 :SPK Denetim Çalışmalarının Konularına Göre Dağılımı	50
Tablo 8:SPK'nın Yaptığı Denetim Sonucunda Uygulanan Yaptırımlar.....	51
Tablo 9: Bağımsız Denetim İle İlgili Uygulanan Cezalar Ve Ceza Uygulama Nedenleri.....	52
Tablo 10 :Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Denetlenecek Konular Ve Kıstaslar	74
Tablo 11 :Denetim Raporu Ve Görüş	83
Tablo 12 :Kuruma Yapılacak Bildirimler ve Süreleri.....	85
Tablo 13 :Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	93
Tablo 14 :IAASB Tarafından Yayımlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler	94
Tablo 15 :Uluslararası Denetim Standartları.....	95
Tablo 16 :Türkiye Denetim Standartları	98
Tablo 17: Bağımsız Denetim Kapsamlı Yasal Düzenlemelerle İlgili Literatür Taraması.....	103
Tablo 18: $\alpha= 0.05$ İçin Örneklem Büyüklükleri	109
Tablo 19: İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırma Kriterlerine Göre Yapılan Anketlerin Bölgeler Arası Dağılımı.....	111
Tablo 20 :Cronbach's Alpha Değerleri İçin Sınıflama	114
Tablo 21: Genel güvenilirlik değerleri.....	115
Tablo 22: Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları.....	115
Tablo 23: Katılımcıların Denetim İle İlgili Sorulara Verdikleri Yanıtlar	116
Tablo 24 :Katılımcıların Denetim Sektöründe Çalışma Şekilleri	117

Tablo 25 :Denetim Firmasında Çalışanların Görev Dağılımı	117
Tablo 26 :Yasalaştırmada SMMM / YMM Deneyim Sürelerine Göre Görüşlerine Başvurma Düzeyleri.....	118
Tablo 27 :Bağımsız Denetçilerin, Denetim Faaliyetlerinde Yaşadığı Sorunlar.....	119
Tablo 28 :Denetim Faaliyetlerine Yaparken Karşılaşılan En Önemli 3 Sorun.....	119
Tablo 29 :Müşterilere Denetim Dışında Verilen Hizmetler.....	120
Tablo 30 :Denetlenen İşletmelere Etkiler	121
Tablo 31 :Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	122
Tablo 32 :Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler.....	124
Tablo 33 :Denetim Kalitesine Etkiler	125
Tablo 34: KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri	127
Tablo 35 :Önermelerin Faktörlere Etki Düzeyi	128
Tablo 36:Temel Bileşenler Analizine Göre Faktörler.....	129
Tablo 37 :Faktör Yükleri.....	130
Tablo 38:Çevrilmiş Faktör Matrisi.....	131
Tablo 39:Birinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	133
Tablo 40:İkinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	134
Tablo 41:Üçüncü Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	135
Tablo 42:Dördüncü Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	136
Tablo 43:Beşinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	137
Tablo 44:Altıncı Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	137
Tablo 45:Yedinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri.....	138
Tablo 46:Sekizinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri.....	138
Tablo 47: Dokuzuncu Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri	139
Tablo 48 : Cinsiyete Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu.....	139
Tablo 49 :Medeni Duruma Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu.....	140
Tablo 50 :Mesleki Unvana Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu.....	141
Tablo 51 :Denetim Yapıp/ Yapmama Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu.....	141
Tablo 52 :Yaşa Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu	142

Tablo 53 :Eğitim Düzeyine Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu.....	143
Tablo 54 :SMM/YMM Olarak Çalışma Süresine Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu	144
Tablo 55 :Denetime İlişkin Düzenlemeleri Yapacak Kuruma Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu	145
Tablo 56 : Denetim Yetkisi Yılına Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu.....	146
Tablo 57 :Bölgelere Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu.....	147
Tablo 58 :Yapılan Yasal Düzenlemeler Denetim Raporlarına Olan Güveni Arttırma Düzeyi	151
Tablo 59 :Yaş Gurubuna Göre Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt Üstlenmesi Gerektiği Görüşü.....	153
Tablo 60 : Eğitim Düzeyine Göre Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt Üstlenmesi ile İlgili Görüş	153
Tablo 61 :Yasal Düzenlemelerin Denetim Raporlarından Beklenen Şeffaflığı Sağlama Düzeyi	154
Tablo 62 :Yasal Düzenlemelerin KGK' un Bağımsız Denetim Kuruluşları İle İlgili Yetkilendirme Ve Faaliyetlerine Etki Düzeyi.....	155
Tablo 63 :Yasal Düzenlemeler İle Hazırlanan Denetim Raporlarına Olan Güven Sağlanma Düzeyi	156
Tablo 64 :Mevzuat Farklılıklarının Denetim Kalitesine Etki Düzeyi.....	157
Tablo 65 : Bağımsız Denetime Tabi Firmaların, Bağımsız Denetime İlişkin Bilgi Seviyeleri İle Bağımsız Denetime Verdikleri Önem Arasındaki İlişki Düzeyi.....	159
Tablo 66 :Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Bağımsız Denetim Maliyet Algıları	160
Tablo 67 :Denetlenen İşletmelerin Denetim İle İlgili Düşünceleri Ve Denetime Bakış Açıları	161
Tablo 68 : Denetim Kuruluşlarının Tekelleşmesinin Önüne Geçilmesi İle İlgili Beklenti Düzeyi	162
Tablo 69: Denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimdeki etkinlik düzeyi.....	163
Tablo 70 : Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvik gerekliliği.....	164

Tablo 71 : Denetim Kalitesini Arttırmak İçin Denetlenen İşletmeler İle İlgili Geliştirilen Hipotez.....	165
Tablo 72 : Bağımsız Denetçilerin, Mesleki Eğitimi ve Sertifikasyonu İle İlgili Görüşleri	167
Tablo 73 :KGK Yapısı Ve Teşkilatlanması İle İlgili Öneri ve Görüşler	168
Tablo 74 : Bağımsız Denetçi Ve Denetim Kuruluşlarının Denetim Kalitesinin Arttırmasına Yönelik Önergeler	170
Tablo 75 :Yapılan Bazı Yasal Düzenlemeler İle İlgili Görüşler.....	172
Tablo 76 :Yasal Düzenleme Yapılması Beklenen Hususlar	173



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:Avrupa Birliği
AAA:	:American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ASB	:Auditing Standards of Board (Denetim Standartları Komitesi)
ASQ	:American Society for Quality (Amerikan Kalite Derneği)
BADES	:Bağımsız Denetim Takip Sistemi
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDY	:Bağımsız Denetim Yönetmeliği
CPAAOB	:Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu)
EPDK	:Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	:Financial Accounting Standards Board (ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FEE	:Federation of European Accountants (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
GAAP	:General Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GKGDS	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	:International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu)
IAPC	:International Auditing Practice Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
IAS	:International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

IASB	:International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IESBA	:International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Etik Standartları Kurulu)
IFAC	:International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	:International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IPSAS	:The International Public Sector Accounting Standards (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları)
IPSASB	:International Public Sector Accounting Standards Board (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu)
ISA	:International Auditing Standards (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAE	:International Standards on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence İşleri Standartları)
ISRE	:International Standards on Review Engagements (Uluslararası İnceleme İşleri Standartları)
ISRS	:International Standards on Related Services (Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları)
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
ROSC	:Reports on the Observance of Standards and Codes (Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu)
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	:Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TDS	:Türkiye Denetim Standartları

TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	:Uluslararası Denetim Standartları
USGAAP	:United States Generally Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Denetim, belirli bir kişi, organizasyon, sistem, süreç, proje veya ürünün önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun kontrol edilmesidir. Ekonomik faaliyetlerin denetimi için mali denetim, muhasebe denetimi veya finansal tablo denetimi ifadeleri sıklıkla kullanılmaktadır.

İktisadi ve sosyal yapıdaki gelişmeler denetimin önemini arttırmıştır. Kütlesel üretimin artması, işletmelerin büyümesi, finansal piyasaların gelişmesi, işletme ile ilgili tarafların (tedarikçiler, kredi verenler, devlet, işletme personeli vb.) çeşitlenmesi, mevzuatın artarak karmaşıklaşması ve teknolojik gelişmeler işletmelerin yönetimini zorlaştırmıştır. Bu nedenlerle faaliyetlerin mevzuat, yönetim ve işletme standartlarına uygunluğunun denetlenmesi önemini arttırmıştır. İşletmeler, kendi bünyeleri içerisindeki faaliyetleri işletme amaçları doğrultusunda denetlemekte, devlet ise vergi alacağını güvence altına almak ve toplum içerisinde işletme faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kuruluşlara sağlıklı bilgilerin ulaştırmak ve ekonominin işlerliğini sağlamak amacıyla işletmeleri denetime tabi tutmaktadır.

Denetimin kapsamı, süresi ve ilgililere aktarılma sıklığı zaman içinde gelişmiş, işletme ve devleti ilgilendiren konu olmaktan çıkarak, denetim sonuçlarının ilgilenen kişi ve kurumlara aktarılmasını kapsayan bir süreç haline gelmiştir. Bu süreç ile beraber denetimin (muhasebe denetimi) amacı gelişmiş, finansal tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, finansal tabloların önemli hata ve/veya yanlış açıklama içerip içermediği hakkında bir yargıya ulaşmak olarak gelişmiştir.

Denetim genel olarak iç denetim ve devletler tarafından yapılan dış denetim şeklinde yürütülmüştür. İç denetim çoğunlukla işletme menfaatlerine yönelik kullanılmıştır. Kamu çıkarlarını ön planda tutan dış denetim başta devletin temel amaçları için yapılırken zamanla devletle beraber, borç verenler, sendikalar, finansal piyasa yatırımcıları gibi finansal tablolar ile ilgilenen tarafların artmasıyla dış denetim zorunlu hale gelmiş ve günümüzde denetimin bağımsız birimlerce yapılması da önem kazanmıştır.

2001 yılından itibaren Enron, WorldCom ve Parmalat gibi bağımsız denetimi ilgilendiren hileli finansal raporlamalar denetim sektöründe yeniden yapılanma

ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Denetlenen işletmelere aynı zamanda danışmanlık hizmeti verilmesi gerçeği yansıtmayan raporlamaları ortaya çıkartmış, etik olmayan uygulamalara neden olmuştur. Finansal tablolara ve denetim raporlarına duyulan güvenin azalması nedeniyle güvenin tekrar kazanılmasını sağlamak amacıyla köklü düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemeler arasında Sarbanes Oxley Kanunu ve bağımsız denetim standartlarında yapılan güncellemeler ön plana çıkmıştır. Bu dönemde birçok ülke denetimin gözetimi için kurumlar oluşturmuştur.

Türkiye'de bağımsız denetim Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmelerde 1982 yılından beri uygulanmaktaydı. Ancak birçok kurumun bu alanda düzenleme yapma yetkisinin olması hem piyasalarda hem de denetim sektöründe yetki karmaşasına ve uygulamalarda zorluklara neden oluyordu. Kurumsallaşma 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile sağlanmış ve denetimin gözetimi için Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) kurulmuştur.

Çalışmanın amacı; bağımsız denetime yönelik 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile beraber yapılan yasa ve yasa benzeri düzenlemelerin etkinliğini araştırmak amacıyla düzenlemelerin bağımsız denetime tabi firmalara, bağımsız denetçi ve kuruluşlarına, düzenleme yapan kurumlara dönük etkilerini gözlemlemek ve sektörün beklentilerini ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla çalışma kapsamında bağımsız denetimin önemine ve yasal düzenlemelere yönelik bulguların, çeşitli kuruluşlar ve politika üreticiler için yararlanılabilir çerçeve oluşturması umularak çalışma hazırlanmıştır.

Birinci bölümde denetim temel kavramları açıklanarak denetim ayırımı üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetimin Dünya'da gelişim süreci, bağımsız denetimin gerekliliği, işletme ve diğer finansal tablo kullanıcılarına sağladığı faydalar ve bağımsız denetim alanında uluslararası faaliyeti olan denetim kuruluşları açıklanmıştır.

İkinci bölümde bağımsız denetimin Türkiye'de gelişim süreci ve Türkiye'de bağımsız denetim alanında faaliyet veren denetim kuruluşları incelenmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yetkisine sahip KGK ele alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetim ile ilgili yetkileri kapsamında düzenleme yapan SPK, BDDK ve EPDK incelenmiştir. Bu bölümde bağımsız denetim yasal düzenlemeleri ve bu düzenlemelerin etkileri incelenmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6335 Sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Bağımsız Denetim Yönetmeliği

ve Bağımsız Denetim Standartlarına yer verilmiş, eski yasal düzenlemeler ile yeni yasal düzenlemeler açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde bağımsız denetçilerle Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması düzey 1'e göre Türkiye geneli yapılan anketin tanımsal istatistikleri ve diğer bulguları sunulmuştur. Daha sonra faktör analizi, t-testi, tek yönlü varyans analizi, ki-kare bağımsızlık testi uygulanmış ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır. Araştırmanın önemli kısıtlar arasında bağımsız denetçilerin iletişim bilgilerine ulaşmada zorluların yaşanması olmuştur.

Amaçlar doğrultusunda denetim yetkisi almış bağımsız denetçiler ile yapılan görüşmeler ve kullanılan istatistik yöntemleri doğrultusunda 8 hipotez geliştirilmiş olup sıfır hipotezleri şöyledir;

- H1₀:** Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni arttırmaz.
- H2₀:** Yapılan yasal düzenlemeler KGK' nu başarısını ve denetim kalitesini etkilemez.
- H3₀:** Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkilemez.
- H4₀:** Bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi düzeyi ile bağımsız denetimin gerekliliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki yoktur.
- H5₀:** Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki yoktur.
- H6₀:** Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini arttırmaz.
- H7₀:** Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altında değildir.
- H8₀:** Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Araştırma kapsamında yapılan yeni yasal düzenlemelerin etkileri birçok açıdan saptanmış ve bağımsız denetim ile ilgili Türkiye geneli literatürde tartışılan birçok konu hakkında genel sonuçlara varılarak değerlendirmeler yapılmıştır. Bağımsız denetim ile ilgili sektörün beklentilerinin belirlenmesi ve geliştirilen önermelerin kullanıcılara sunulması ile bağımsız denetim kalitesinin geliştirilmesine katkı sağlanacağı umulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde denetim ve bağımsız denetim kavramları açıklanarak tarihsel gelişimi üzerinde durulmakta ve denetimin türleri ile amaçları değerlendirilmektedir.

1. DENETİM

Denetim medeniyetlerin oluşumuyla beraber ortaya çıkan bir kavramdır. Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerine kadar dayandığı bilinmektedir. Denetimin kökeni M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri mevcuttur. Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar tespit edilmiştir. Çin’de ise denetimin tarihi M.Ö. 1100 yıllarına kadar dayandırılmaktadır. Denetim kavramının "Auditing" kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “audine” fiiline dayanmakta olup yapılan işlerin denetimi, yetkililere verilen sözlü sunumun dinlenmesi şeklinde yapılmaktaydı (Köse, 1999: 1-2).

Yazılı veya yazılı olmayan kurallara uygunluğun araştırıldığı denetim kavramı birçok kaynakta birbirine yakın tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumu denetimi kamu ya da özel kuruluşlara ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile uzman birimlerce kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlamıştır (TDK).

Denetim, faaliyetleri sonuçları ile beklenen durumların birbiriyle bağdaşma durumunu ölçen bir nevi karşılaştırma işlemi olarak ta tanımlanmaktadır (Yozgat, 1992: 339).

Kepekçi denetimi, bir birimin belirli bir döneme ait verilerinin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirleyerek bunun raporlanmasını kapsayan süreç olduğunu ifade etmektedir (Kepekçi ,2004:1).

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

Ramamoorti denetimi; kamu alanında ortaya çıkan ve kamu kurumları ile özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin yasal düzenlemelere göre çalışıp çalışmadıklarının araştırılması şeklinde tanımlamaktadır (Ramamoorti, 2003:15).

Kamuda ortaya çıkan denetim zaman içinde gelişmiş, denetim çeşitlerinde, yaklaşımlarında ve denetim ile ilgilenen taraflarda da değişiklikler olmuştur. Denetimin çeşitleri üzerinde ilerleyen başlıkta durulacağından denetimin ekonomi/işletme boyutu üzerinde durulacaktır.

Denetim; Amerikan Muhasebeciler Birliğinin Temel Denetim Kavramları Komitesi (AAA)'nin raporunda şu şekilde tanımlamaktadır “ Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk belirlemek, delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletilmesini sağlayan sistematik bir süreç" olarak ifade edilebilir (AAA:1972:18).

Denetimin amacı ise, finansal tabloların ciddi hatalar içerip içermediği ve şirketi etkileyecek kararların açıklanıp açıklanmadığına dair bilgi toplanması olarak ifade edilebilir (Loughran, 2010:29). Bozkurt denetimin amacını, finansal tablo kullanıcılarına, tabloların finansal raporlama standartları ile uyumlu olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş beyan etmek olarak ifade etmektedir (Bozkurt, 2011:13).

Denetim gelişim sürecinde ilgili taraflar başta işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi gruplar ilgili olmuş ve çeşitlenmiştir (Güredin, 2007:16). Denetim ile işletme faaliyetlerinin kanun ve düzenlemeler ile beraber ana sözleşme ve politikalarına uygunluğu araştırarak sonuçları devlete, yatırımcılara, denetim ile ilgili düzenleme yapan kurumlara, sendikalara, borç verenlere ve kamuya bildirmek amacıyla tarafsızca bilgi toplayan ve bunları derleyen bir süreç haline gelmiştir (Güredin, 2000:7). Bu süreç bütün faaliyetlerin detaylı incelenmesi yerine finansal tabloların önemli hata ve/veya yanlış açıklama içerip içermediği tespit edilmeye yönelmiştir (Arensi vd., 2005: 14).

Finansal tabloların hata ve hilelerden arındırılarak, işletme hakkında güvenilir bilgilerin tarafsızca sağlanması temel amaç olmuştur. Tarafsızlığın sağlanarak etkinliğin artırılması için denetimin bağımsız birimlerce yapılması ve bu birimlerin gözetim ve denetimi de önemli hale gelmiştir.

2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türlerini çeşitli ölçütlere göre sınıflandırmak mümkündür. Literatürde en yaygın sınıflandırma denetimin amaçlarına, denetimi kimin yaptığına, denetçilerin statülerine ve unvanlarına göre yapılan sınıflandırmadır.

2.1. AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Amaçlarına göre denetimin ayırırda finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç sınıflandırma yapılmıştır.

2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar muhasebe verilerinin özetlenmesiyle elde edilmektedir, aynı zamanda muhasebe kayıtlarında takip edilemeyen ancak finansal tablolarda yer alması gereken bilgiler de finansal tabloların bir parçası olup denetim kapsamında incelenmektedir. Finansal tablo denetiminde amaç, finansal tablolarının kanun ve diğer mevzuata, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu tespit ederek, gerçek durumu yansıtır yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır. Finansal tablolar denetimi sistematik bir incelemeyi gerektirmekte olup söz konusu tablolar ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları değerlendirilerek bulguların bir denetim raporunda özetlenmesi yoluyla yapılır (Ergin, 2006:3) .

Finansal tablo denetimi bazı sektörlerde veya işletme türlerinde yetkili otoriteler tarafından zorunlu olarak yaptırıldığı gibi ihtiyari olarak yaptırılabilir. Bu denetim işletme dışından ve bağımsız kişiler tarafından yapılması durumunda bağımsız denetim veya dış denetim olarak ifade edilir. (Kaval, 2008: 10). Bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılan bu denetim türünde mali tablolara olan güveni sağlamak temel amaçtır. Varsa önemli hatalar ortaya çıkartılır ve mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur ancak hiçbir zaman mali tablolar hakkında tam güvenilir sonucuna varılmaz (Ataman vd., 2001: 19).

2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetleri ve finansal işlemlerin yasa / yasa benzeri düzenlemelere, işletmenin politika, prosedür ve amaçlarına uygunluğunu belirlemek amacıyla yürütülen incelemelerdir (Coşkun vd., 2013:14) .

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibarıyla en kapsamlı ancak denetimin belirli kriterlere uygunluğu arandığı için en dar denetim türüdür. Bu çeşit denetim hem iç hem de dış denetim olarak yapılabilir.

Örneğin vergi inceleme elemanlarının vergisel amaçlarla yaptıkları denetim Vergi Usul Kanununa, Gelir Vergisi Kanununa, Katma Değer Vergisi Kanununa uygunluğu incelemeleri bu alandaki dış ve uygunluk denetimine örnek gösterilebilir. İşletme yönetim kurullarına bağlı olarak çalışan iç denetçiler de işletmenin tabi olduğu kurallara, işletme iç kurallarına nedenli uyulduğunu araştırır ve bunu rapor ederler (Kaval, 2003: 26). İşletme yönetiminin yaptırdığı bu denetim iç ve uygunluk denetim türü arasında sayılabilir.

2.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlara ulaşip ulaşmadığını, verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikaları ve politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. Bu denetim tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir. Literatürde faaliyet denetimi yerine, yönetim denetimi, verimlilik denetimi, performans denetimi, iktisadilik denetimi gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Bir faaliyet denetimi başlıca üç aşamadan oluşmaktadır: Planlama, kanıt toplama / değerlendirme, raporlama ve izleme/sonuçlandırmadır. Faaliyet denetimi planlamasında, muhasebe denetiminden farklı olarak, oldukça ayrıntıya girmek gerekmektedir. Hedefler çalışma alanına uygun olarak belirlenmeli ve birçok özel durumun dikkate alınması gerekmektedir. Faaliyet denetiminde amaç, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek, kapsamı tüm işletme faaliyetleri olup değerlendirme ise bütçeler, performans hedefleri, verimlilik oranları gibi önceden belirlenen ölçütlerdir (Uzay, 2007:1-11).

2.2. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetimi yapan denetçilerin bağlı olduğu birime (denetimin kimin için yapıldığı) göre denetim dört başlıkta değerlendirilebilir.

2.2.1. İç Denetim

İç denetim enstitüsü iç denetimi, kurum faaliyetlerini geliştirmek, kuruma değer katmak amacıyla yapılan bağımsız, objektif bir güvence ve

danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirip, geliştirerek işletme amaçlarına ulaşmayı hedeflemektedir (TİDE).

İç denetim, bir işletmenin finansal ve diğer faaliyetleri ile ilgili bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini, işletme içi risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçla işletme ile ilgili yasa ve yasa benzeri düzenlemelere uyum, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, işletme politikalarına uyulması için finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin işletmede görevli denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir (Sawyer, 1998:4). Moeller, iç denetimi işletmenin fonksiyonları arasında sayarak işletme faaliyetlerinin incelenip değerlendirildiği, işletme bünyesinde yürütülen bir fonksiyon şeklinde tanımlamaktadır (Moeller ve Witt, (1999:11).

İç denetim, hem muhasebe kapsamına giren işletme faaliyetlerinin hem de mali olmayan işlemlerin incelenmesini içermektedir. İç denetim; mali tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini de kapsayan işletme içinde kurulmuş bir inceleme ve değerlendirme sürecidir. İç denetimin bağımsız denetim ve diğer dış denetim türlerinden farkı işletme amaçları için yapılırken diğer denetim türleri ise çoğunlukla işletme dışındaki mali tablo kullanıcılarına hizmet etmektedir. İç denetimde zorunlu bir süre uygulamasının olmaması nedeniyle sürekli denetim özelliğine sahiptir (Ergin, 2006:8).

2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamuda yürütülen denetim faaliyetlerini kapsayan denetim türüdür. Görev ve yetkilerini yasalardan alan, kamu adına kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen siyasal, yargısal ve mali denetim gibi çeşitlere sahip olan, mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2000:11). Kanun ve diğer düzenlemeler ile sınırları belirlenmiş olan faaliyet ve uygulamalara ne kadar uyulduğunun denetlenmesi kamusal hizmetlerin etkinliğini artırıcı yönü bulunmaktadır. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ortaya çıkan aksaklıklar, bazen denetleme aşamasında ortaya çıkması denetimin, devletin işlerliği ve kamu hizmetlerinin yönetiminin önemli bir fonksiyonu olmasını sağlamaktadır. Bu yönü ile denetim, kamu yönetiminde planlama, örgütleme, yöneltme, eşgüdüm fonksiyonları arasında önemli bir yere sahiptir. Kamu denetimi

ile, önceden belirlenen hedef ve ilkelere uyulup uyulmadığının tespiti uyulmamışsa düzeltilmesini ve tekrarının önlenmesini sağlayarak kamu görevlilerinin uyum ve işbirliği içinde keyfiyetten uzak çalışmasına yardımcı olmayı hedeflemektedir (Tortop, 1974: 27).

Bu denetim türü kamu kuruluşlarında ve özel sektörde tüm ekonomik ve sosyal faaliyetlerin kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerce denetlenmesini kapsamaktadır. Denetim faaliyetleri kamuda istihdam edilen denetçiler ile sağlanırken bazen de doğrudan kamu görevlisi olmayan özel yetkilere haiz yeminli mali müşavirlerin mali olaylar ve vergi yasaları ile ilişkili olması nedeniyle gerçekleştirdiği hizmetler de kamusal denetim olarak ifade edilebilir (Uzay, 2004: 12).

2.2.3. Dış Denetim

Bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Bu denetim biçiminde, denetleyen kamu denetim birimi olabileceği gibi özel nitelikli denetim birimi de olabilir. Dış denetim kapsamı geniş olup kamu denetimi, dış mali tablo denetimi ve bağımsız denetim dış denetime örnek denetim türleri arasındadır. Dar anlamda ise kamu kurumlarının iş ve işlemlerinin başka bir kamu birimince incelenmesi dış denetim olarak ifade edilmektedir (Ergün ve Polatoğlu, 1984:14).

Amerikan Kalite Derneği (American Society for Quality) denetimi üç taraf olarak değerlendirmektedir. **Birinci taraf denetim** iç denetimi anlatırken, ikinci ve üçüncü taraf dış denetim olarak sınıflandırılmaktadır. **İkinci taraf denetim** ile müşteri veya tedarikçilerin sözleşme hükümleri kapsamında yaptıkları denetimi, **üçüncü taraf denetim** müşteri ve tedarikçi dışında, çıkar ilişkisi olmadan bağımsız birimler (denetim firmaları) kapsamında yapılan denetim olarak ifade edilmektedir (ASQ, <http://asq.org>).

Dış denetimde temel amaç hesapların, mali tabloların, işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek ve rapor vermektir (Yörüker, 1999: 6). Dış denetimde bazen risk ve performansın tespiti veya düzeltici faaliyetlerin takip etmek gibi özel idari amaçları da olabilir (ASQ, <http://asq.org>).

2.2.4. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim özelliği itibarı ile bir dış denetim niteliğine sahip olmakla beraber dış denetimden ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dış denetimin çoğunlukla bir kamu idaresinin iradesi ile denetim yapılırken bağımsız denetimde denetleyen birimin bağımsızlığı, denetimin genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartları kapsamında yapılması, denetçilerin seçilmesi, görevlendirilmesi / sözleşme imzalayarak denetlenecek şirkette denetim yapması ve görüş oluşturarak denetim raporu hazırlayıp kullanıcıların yararına sunması bağımsız denetimin ayrı değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim detaylı olarak anlatılacağından genel tanımı verilecektir. Bu açıdan bağımsız denetim; Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır (KGK, www.kgk.gov.tr).

3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI

Denetim, kamu ve özel sektörde mevzuat, işletme politika ve amaçları uygunluğunu ve doğruluğunu ölçerek faaliyetlerin etkinliği araştırmaya yönelik iç veya dış denetçiler tarafından yapılan araştırma ve inceleme sürecidir. Bağımsız denetim ise denetim firmasının ortağı ya da denetçisi olarak çalışan bağımsız denetçi ünvanına sahip kişiler tarafından işletmelerin mali raporlarının muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygunluğunu ölçmek ve ilgililere ulaştırmak amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Duman, 2008:21). ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunun’ da bağımsız denetim, halka açık şirketlerin finansal tablolarının, düzenleme ve denetleme yetkisi olan denetim kuruluşlarınca standartlara uygunluğunu tespit etmek ve görüş oluşturmak amacıyla incelenmesi olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetimin amacı şirketlerin sermaye piyasası mevzuatına uygun şekilde halka yapacakları açıklamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak ve yatırımcıları korumak olarak açıklanmıştır (Sarbanes Oxley Yasası, 2002:745).

Bağımsız denetim yönetmeliğinde; *“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim*

tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md 4/b).

Bağımsız denetimin kapsamı finansal faaliyetler olup, amacı önceden belirlenen standartlara uygunluğunu araştırmayı, toplanacak bilgi ve belge düzeyi ise denetim görüşünü bildirecek kadar olması gerektiği ve denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarına aktaran bir süreç olarak ifade edilebilir. Bu sürecin nasıl yürütüleceği, denetim kapsamının ne olacağı, denetçi ve denetim firmalarının özelliklerinin ne olduğu, bağımsızlığın nasıl sağlanacağı ilgili yasal düzenlemeler, uluslararası denetim standartları kapsamında düzenlenmiştir.

Bağımsızlığın gerekliliği ve çerçevesinin ne olacağını, 2001 yılı Amerika Birleşik Devletlerinde ortaya çıkan bağımsız denetim kaynaklı hileli iflaslar ve gerçeği yansıtmayan denetim raporları belirlemiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin işletmelere denetim faaliyeti ile beraber danışmanlık faaliyeti yürütmesi usulsüz denetim raporlarının düzenlemesine ve sermaye piyasasında yanlış yönlendirme yapmasına neden olmuştur. Bu durum denetçinin bağımsızlığını tartışılır hale getirmiştir (Süer,2004:70-73). Bağımsızlığı olumsuz etkileyen benzer finansal manipülasyonlar ardından 2002 sonrasında yapılan yasal düzenlemeler ve geliştirilen denetim standartları ile denetlenen işletmelere verilen hizmetlerin kısıtlanması suretiyle bağımsızlık sağlanmaya çalışılmıştır. Türkiye'de denetimde bağımsızlığın sağlanması için KGK etik kurallar başlığında bağımsızlığın kavramsal çerçevesi çizilmiştir. TDS Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar başlığında esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık şeklinde kavramsal çerçeve çizilmiştir. Esasta bağımsızlık denetçinin etki altında kalmadan sonuç bildirmesini düzenlerken, şekilde bağımsızlık üçüncü kişilerin denetçi veya denetim kuruluşunun esasta bağımsızlığını zedeleyebilecek muhtemel şüphe ve durumları engellemeye yöneliktir.

4. DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ekonomik, siyasi ve sosyolojik değişimler denetimi de geliştirmiştir. Denetimin kökeni, M.Ö. Mısır ve Yunan medeniyetlerine kadar dayanmaktadır. Bununla beraber Çin ve İslam medeniyetlerinde uygulandığı, özellikle VII. ve XII. yüzyıllar arasında İslam halifelerince, özel veya kamu denetimi ayırımı yapılmadan denetim faaliyetlerinin yapıldığını gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Bezirci, Karasioğlu, 2011:573). Batıda denetim uygulamaları öncelikli olarak İngiltere’de

başladığı söylenebilir. Denetimin incelenmesini kolaylaştırmak için denetimin / bağımsız denetimin gelişimi beş evreye ayrılmıştır (Porter vd., 2009:24).

- a) 1840 öncesi denetim,
- b) 1840-1920 arası denetim,
- c) 1920-1960 arası denetim,
- d) 1960-1990 arası denetim,
- e) 1990- günümüz denetim.

Tablo 1 :Bağımsız Denetim Gelişme Süreci

Dönem	Bağımsız Denetim ile İlgili Gelişmelerin Merkezi	Ticari İşletmelerin ve Bağımsız Denetim Çevresinin Temel Özellikleri	Bağımsız Denetim Özellikleri
Ortaçağ-1840	İngiltere	Küçük ve bireysel ticari girişimler	Hilelerin tespitine yönelik işlem ve hesap incelemesi yapılmaktadır.
1840-1920	İngiltere	Sanayi devrimi ile birlikte sanayi işletmeleri ortaya çıktı. Şirket sayısı ve büyüklüğü artarak yönetici ve ortak ayırımı başladı.	Hile / hataların ortaya çıkartılması, borç ödeme kabiliyetinin saptanması amacıyla işlem ve kayıtlarının detaylı incelenmesi, gözlem ve dış kanıt kullanımına başlanması.
1920-1960	ABD'ye yönelme	Büyük buhranın ortaya çıkması*. Şirketlerin büyümesi ve sermayenin öneminin arttığı dönemdir. Kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmaya başladı. Profesyonel yöneticilik oluştu.	Hile / hataların ortaya çıkartılması denetimin temel amacı olmaktan çıktı. Finansal tablolara dayalı kredi ölçütlerinin geliştirilmesine bağlı olarak işletme tarafından hazırlanan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığının öneminin artması. İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler ve muhasebe dışı kanıtların kullanılmasına başlanmıştır.

* 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı veya Büyük Buhran, 1929'da başlayan ve 1930'lu yıllar boyunca devam eden ekonomik kriz.

1960-1990	ABD	İşletme büyüklüklerinde artışlar olmuştur. Sermayenin globalleşmesi ve profesyonel yöneticilik yaygınlaştığı dönem oldu. Denetim şirketlerindeki rekabet arttı. 1987 Hisse senedi piyasalarının çöküşü.	Finansal tablolara dayalı kredi verme güvenilirliği araştırılmasına başlandı. Yönetime danışmanlık hizmeti vermek amacıyla denetimin kullanılmaya başlanması. Denetimin kapsamı genişlemiş, müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi, iç ve dış kanıtların detaylı inceleme önemi arttı. Denetimde bilgi teknolojilerinin kullanımı yaygınlaşmaya başladı, istatistiksel örnekleme ve risk odaklı denetim başlamıştır.
1990-günümüz	ABD merkezli globalleşme	Çok uluslu şirketlerin ve denetim kuruluşlarının piyasa hakimiyeti başladı. İşletmenin bütün çevrelerinde teknolojinin kullanıldığı dönemdir. Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması Denetim sektöründe “8 Büyüğün 4 Büyüğü,” “ düşmesiyle birlikte bağımsız denetimde tekelleşme arttı. 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenleme ve denetim standartlarında artış oldu. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımının yaygınlaştı.	İşletmelerin finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilerine dayalı kredi verme güvenilirliği yaygınlaştı. Yönetime danışmanlık hizmetleri 2002 yılına kadar yaygınlaştı. 2002 yılından itibaren danışmanlık bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı. Kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması. Önemli konularla ilgili düzenleyici kurumlara bilgi verme beklentisi arttı. Denetim metotlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlama. Risk odaklı denetim etkin bir şekilde kullanılmaya başlandı. Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi. e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekli denetimin ortaya çıkması)

Kaynak: Bağımsız Denetim Amaçları ve Paydaş İlişkileri (Porter vd., 2009:25).

* Arthur Andersen, Arthur Young, Deloitte Haskins and Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Mitchell, Price Waterhouse, Touche Ross, Coopers & Lybrand

Literatürde sanayi devrimi başlaması ve şirketler ile ilgili yasal düzenlemeler açısından 1840 milat olarak kabul edildiğinden 1840 ve öncesi ve sonrası ayırımı yapılmaktadır.

1840 öncesi denetim faaliyetleri bireysel ve aile içinde kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu dönemde bütün işlemler denetimin konusuna dahil edilir ve hilelerin önlenmesi ve kişilerin dürüstlüğünün test edilmesi amacı mevcuttur (Güredin, 2007:14).

Sanayi devrimi ile birlikte işletmelerin büyümesi beraberinde daha kapsamlı denetimlerin yapılması ihtiyacını ortaya çıkartmıştır. Sermaye piyasası gelişimi şirketleşme ve ekonomiyi ilgilendiren birçok yasal düzenlemeler özellikle İngiltere’de 1840-1844 arası yapılmıştır. Şirketler kanunu kabul edilmesi, sermaye piyasası ve bankacılık ile beraber denetim düzenlemeleri bu dönemde yapılmaya başlanmıştır (Court 1954:174). 1844 Yılında Deloitte denetim şirketi kurulmuştur. (ABD)’ de denetim zorunluluğu ilk olarak 1896 yılında New York eyaletinde yasalaşmış ve diğer eyaletler bu süreci takip etmiştir. ABD’de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants -CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır. İngiltere’de 1900 yılında çıkarılan yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir (Uzay vd., 2009:128).

Sanayi devrimi sonrası büyük sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı, şirketlerin sayısının ve büyüklüğünün artmasına neden olmuştur. Bu durum yönetici ve ortak ayırımını başlatarak işletmelerle ilgili bilginin kontrolünü daha anlamlı hale getirmiştir. Bu dönemdeki denetimin amacı, finansal kayıtların doğruluğu teyit etmek, hata ve yolsuzlukları tespitiye yönelik incelemeler olmuştur (Türedi, 2000:2).

1920-1960 1.Dünya savaşı sonunda işletme sayısı ve büyüklüklerinde gelişmeler, artan refah, sanayi sektöründe genişleme, şirket birleşmeleri sonucunda holding şirket imparatorlukları oluşmuştur. Muhasebe ve denetimde sağlıklı olmayan finansal uygulamalar başlamıştır. Birçok muhasebe / denetim şirketi denetim işleri dışında daha çok danışmanlık faaliyetlerine önem vermiştir. Örneğin Arthur Andersen daha çok yatırım danışmanlığı, hammadde, yönetim sistemleri vb. denetim dışı hizmetlerden kazanç sağlamışlardır (Wootton ve Source, 1992:7-8). İngiltere’de şirket denetimini ilgilendiren yasal düzenlemeler yapılarak denetçinin görevleri

belirlenmiştir. Ancak denetimin nasıl yapılacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmadı. Denetim tekniklerinde önderlik yapan İngiliz ekolü yerine Amerikan ekolü öncülük etmeye başlamıştır (Matthews, 2006:79-80).

Dünya ekonomik krizi dönemi başta Amerika olmak üzere dünyayı etkilemiş şirket üretim ve satışlarını önemli ölçüde azaltmıştır. Şirket iflasları oluşmuş, sermaye piyasaları önemli ve uzun süreli çöküş dönemine girmiştir. Bu dönemde muhasebe ve denetim şirketleri de önemli ölçüde etkilenmiştir. 1929 yılında Arthur Andersen denetim ücretleri 2,023,000. Dolardan, 1932 yılında 1.488.000 Dolara düşmüştür. Denetim firmalarının müşteri sayısı yarıya düşmüş, personel sayısı 1920 yıllarına geri dönmüştü. Krizden çıkmak ve sermaye piyasasını güçlendirmek amacıyla 1933 ve 1934 yıllarında muhasebe ve denetim ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmış muhasebe ve denetim mesleğinin imajı güçlendirilmeye çalışılmıştır (Wootton ve Source, 1992:11).

Kriz dönemi ve sonrasında sermayenin önemi artmış, kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmış, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara dayalı kredi ölçütleri geliştirilmiştir. Denetim tekniğinde tüm kayıt ve belgelere dayalı yöntemden iç kontrol ve örnekleme yolu ile denetim yaygınlaşmıştır. Denetimde muhasebe dışı kanıtların (fiziksel kanıtlar, üçüncü kişilerin beyanları, işletme personelinin beyanları, belgesel kanıtlar vb.) kullanımı artmış, işletme yönetim tarafından sunulan bilgilerin doğruluğu ve tarafsızlığı daha çok önemsenmiştir. Mali tablo denetimi yaklaşımı adı verilen yöntem ile mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmaya çalışılmıştır (Güredin, 2007:15). İkinci dünya savaşı döneminde savaş finansmanı için ağır vergilerin konması muhasebe ve denetim firmalarının daha çok müşterilerine vergisel danışmanlık hizmetlerini arttırmıştır. Savaş sonrasında denetim firmaları denetim hizmetlerinin yanı sıra yönetim danışmanlığı ve muhasebe sistemleri kurulumu diğer önemli faaliyet alanları olmuştur (Wootton ve Source, 1992:11).

1950'lerden itibaren denetimin önemi arttı. Bu dönemde özellikle kamu sektöründe küçük ve orta büyüklükteki işletmelere devlet destekleri artmıştır. Devlet destek ve hibelerin büyüklüğü 1977 Hazine Bakanlığı raporuna göre 1970'lerin ortalarında 80 milyar dolara ulaşması denetimi ve standartların önemini arttırmış ve tahakkuk muhasebe sistemine geçilmiştir. Ayrıca GAO (Government Accountability Office) federal muhasebe ve finansal raporlama standartlarını 1952-1957 arası

oluşturmuştur. Oluşturulan standartlar genel kabul görmüş muhasebe standartları olarak kabul görmüştür. Devlet muhasebesi ulusal konseyi iç denetim raporu yayımlayarak devlet muhasebesi, denetim ve finansal raporlama genel ilkeler belirlenmiş bu standartlar da Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından da kabul edilmiştir (Figuewicz vd, 1985:79-80).

1960-1990 arası bilgi teknolojilerinin gelişmesi, işletme içi ve dış kaynaklı bilgi ve belgelerin detaylı incelenmesini sağlamış ve geliştirmiştir. 1950'lerin son döneminden başlayarak 1960'larda denetim sektöründe şirket birleşmeleri artmıştır. Sermayenin globalleştiği, uzman yöneticiliğin meslekleştiği, kredi güvenilirliğinin denetimden geçmiş finansal tablolara bağlandığı dönemdir. Risk odaklı* denetim bu dönemde yaygınlaşmış ve denetlenen işletmelere aynı zamanda bir çok alanda danışmanlık hizmeti verilmesi yaygınlaşmıştır (Porter vd, 2009:37).

1970 yılından itibaren Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA' nın denetim firmalarının aralarındaki rekabet sonucu müşteri temini için reklam vermelerini düzenleyen etik standartlar geliştirilmiştir (Wootton ve Source, 1992:18).

1990 sonrası batı ekonomilerinde çok uluslu işletmelerin ve denetim kuruluşlarının egemenliği, teknoloji ve finansal piyasaların gelişmesi, işletmelere sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artmasına neden olmuştur.

2001 yılından itibaren denetim sektörü çöküş ve yeniden yapılanma adımlarının atıldığı tarih olup etkileri günümüze kadar devam etmektedir. Denetim firmalarının denetledikleri işletmelerin yönetimlerine danışmanlık yapmaları ve denetim şirketleri arasındaki rekabet 2001 yılında ortaya çıkan Enron ve arkasından World Com hileli/manipüle denetim raporları büyük şirket iflaslarının olmasına ve finansal piyasalarda güvensizliğe neden olmuştur. Enron şirketinin denetimini yapan Arthur&Andersen firması gerçekleri gizlediği ve doğru olmayan denetim raporları nedeniyle haklarında milyarlarca dolarlık davalar açılmış ve soruşturmalara maruz kalmıştır (Oktay,2013:62).

* Risk odaklı denetim yaklaşımı, denetlenen işletmenin önemli yanlışlıklarını ve risklerini belirlemek için öncelikli olarak denetçinin işletme ve çevresi hakkında bilgilere dayanarak tespit ettiği riskleri finansal tabloların geneli ve yönetim beyanları düzeyinde değerlendirir. Değerlendirme sonucunda önemli yanlışlık içeren ciddi riskler ve normal riskler ortaya çıkartılarak risklere uygun denetim karşılığını vermeye çalışılmasıdır (Acar,2016:56).

Bağımsız denetim alanında yaşanan bu gelişmeler sonucunda bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artmasına neden olmuş, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımını yaygınlaştırmıştır. Maruz kalınan davalar denetim firmalarının denetim işleri ile ilgili denetim sigortası yaptırmalarının önemini arttırmıştır. ABD’de 2002 yılında Sarbanes–Oxley (SOX) kanunu yayınlanmıştır. Kanun ile denetçi rotasyonu süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Denetim teknikleri, denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski, işletmenin içinde bulunduğu sektör risklerinin çok dikkatli incelenmesi ve analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesine odaklanılmıştır. Bu dönemden itibaren mali tabloların güvenilirliğini geliştirmek amacıyla denetçilerin sorumluluğu arttırılmıştır (Boynton ve Johnson, 2006:165-166).

5. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE FAYDALARI

Bağımsız denetim gerekli olup birçok açıdan da faydaları vardır. Bu bölümde bağımsız denetimin gerekliliği açıklanarak işletme, kamu kurumları ve denetim sektörüne faydaları anlatılacaktır.

5.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Son yüzyıl içinde finansal işlemler mikro işletme yapısından çıkıp toplumu ilgilendirir hale gelmeye başlamıştır. İşletmelerin küçük paylara bölünerek (Hisse senetleri) halka arz edilmesi, işletme faaliyetleri çeşitlenmesi ve gelişen bilgi işlem teknolojisi ile işletme verilerine müdahale edilebilir açıkların oluşması sonucu finansal bilgilerin güvenilirliğinin önemini artırmıştır. Finansal bilgi ve tabloları hazırlayan işletme yönetimi ile bunlardan yararlanacak olan işletme dış çevresi olan ortaklar, işletmeye borç verenler, yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler arasında çıkar çatışması nedeni ile bilgilerin güvenilir olmama riski artmıştır. Çoğunlukla muhasebe bilgi ve belgelerinin çokluğu ve karmaşıklığı, işletme ile ilgili diğer dış çevrenin işletmeden uzak olması ve işletmenin tüm verilerine ulaşamamaları bu riskin nedenleri arasında sayılabilir (Bozkurt, 2010:21).

Güvenilir bilgi işletme dış çevresi tarafından karar alma süreçlerinde kullanılacağından önem arz eder. Bu süreçte finansal raporların yanlış ve hatalı bilgiler içermesi işletmeye ve genel ekonominin işlerliğine olan güveni olumsuz yönde etkileyecektir. Bu nedenle işletme ve finansal bilgi kullanıcıları arasındaki bilgi ve

belgelerin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu güven ise finansal tabloların yönetime bağlı olmayan bağımsız denetimi ile mümkün olabilir (Kaval, 2003:22-23).

Cosserat' a göre bağımsız denetimin gerekliliği çıkar çatışmaları, önemlilik, karmaşıklık ve uzaklık olarak dört başlıkta anlatılabilir (Cosserat, 2009:44).

Çıkar çatışmaları; Finansal tabloları hazırlayan yöneticiler tabloları kendi lehlerine hazırlama olasılığı vardır. Bunun için bilgilerin hem yöneticiler hem de herhangi bir grup lehine olmaması için bağımsız denetçilerce denetlenmesi gerekir.

Önemlilik; İşletme dışındaki ilgililer, bazen kararlarını verirken yararlanabilecekleri tek bilgi kaynağı yayınlanan finansal tablolar olmaktadır. Bu durum finansal tabloların marjinal önemini artırmaktadır.

Karmaşıklık; Muhasebe ve finansal tabloların hazırlanma süreci giderek daha karmaşıklaşması, teknolojik gelişmelerin belge ve bilgilere müdahale riski, yasal karmaşıklık hile veya hata riskini artırmaktadır.

Uzaklık; Finansal verilerin hazırlanmasına dayanak olan veriler çoğunlukla hukuki bazen de teknik veya maliyet unsurları nedeni ile kullanıcılar tarafından incelenmesi pek mümkün olmamaktadır. Bu açıdan bağımsız denetim birimlerinin hazırladığı raporlara güvenerek karar alınmaktadır.

Bağımsız denetim finansal tabloların uluslararası raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasını ve varsa finansal tablolardaki hileleri ortaya koyacaktır. Yönetimin değerlendirmesi ve hesap verebilirliğini sağlayarak, denetim ile finansal bilgiler dışında diğer finansal olmayan önemli bilgileri ortaya koyacaktır. Bağımsız denetçinin denetim görüş bildirmesini ile kullanıcılara güvence sağlanacağından bağımsız denetim gerekli olduğu ifade edilebilir (Mock vd., 2012:19).

5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetimin işletmeye sağlayacağı yararlarla beraber işletme dışındaki işletme ile ilgilenen* tedarikçiler, potansiyel yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar ve kamu gibi dış çevreye sağlayacağı faydalar vardır. Bağımsız denetim ile finansal tablolara dayalı hazırlanan denetim raporu sayesinde yöneticilerin, işletme mali

* TMS Kavramsal Çerçeveye göre

yapısının olumlu veya olumsuz yanlarını tespit etme imkanı yakalayarak yöneticilere daha sağlıklı karar verme imkanı verir (Erdoğan, 2002:62).

Bağımsız denetim, işletme yönetimi ve ortakları arasında şeffaflık ve güven oluşturur. İç denetimin oluşmasına ve iç denetimde tespit edilemeyen hata veya hileleri tespit ederek bunları düzeltme fırsatı verecektir. Denetlenen işletmeler finansman ve diğer ticari faaliyetlerde işlemlerin doğruluğu teyit edilmesi nedeniyle avantaj sağlamaları mümkün olur (Toroslu, 2012: 83). Yöneticilerin personel performansının değerlendirilmesine, etkin personel politikası geliştirilmesini ve personel motivasyonunu sağlamada yol göstereceğinden yönetime yol gösterici bir fonksiyona sahiptir (Pekiner, 1988:9).

Denetlenmiş finansal tablolar kurum denetlemeleri karşısında işletmeye katkı sağlayarak ek maliyet ve zaman kayıplarının önüne geçilir. Hazırlanan denetim raporları neticesinde denetimin doğruluğu kabul edildiğinden devlet kurumlarının denetiminden tekrar geçirilmemekte veya kapsamlı denetim yapılmamaktadır (Güredin, 2000:16).

Denetimden geçmiş finansal raporlar, kredi veren kuruluşlara kredi verme konusunda bilgi sağlayacak, denetim firmalarının hukuki sorumluluğu nedeniyle kredi kurumlarının riski azaltılmış olur. Yatırımcıların ve tasarruf sahiplerinin alacağı yatırım kararlarına ışık tutması yatırımcılar açısından güvenilirlik ve maliyet avantajını elde edilmiş olur (Güredin, 2007:25). Satın alma ve şirket birleşmelerinde bağımsız denetim raporları şirketlerin kararlarını etkileyerek verilecek kararlarda zaman tasarrufu, maliyet avantajı ve güven sağlar (Aksoy, 2002:74).

Bağımsız denetim kamu kurum ve kuruluşlarına direkt veya dolaylı fayda sağlar. Bağımsız denetimde geçmiş şirketlerin kamu kurumları tarafından yapılacak denetimleri daha dar kapsamlı yapılmasına neden olur. Bu durum kamu kurumlarının iş yükünde azalışı beraberinde getirir. Yargıyı ilgilendiren iş ve işlemlerde yargı kararlarına dayanak olacak veriler olması adil yargılamanın önünü açacaktır (Güredin, 2007:26).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin 3. Maddesine göre finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği yönünde bağımsız denetçinin görüş bildireceğinden bunun finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükselteceğini bunun sonucunda sermaye piyasasının

da güvenilir olması sonucunu ortaya çıkartacağını belirterek bağımsız denetimin finansal piyasalar için önemi vurgulamaktadır.

TMS 12’de vergi matrahının tespiti ve vergisel düzenlemeler yer alırken, BDS 315 gereği vergi riskleri değerlendirilmesi gerektiğini vurgulayarak vergi denetimini yaptırdığından kamusal hizmet gerçekleştirilmiş olmaktadır. Aynı zamanda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4. Maddesine bağımsız denetim raporlarının dikkate alınacağı hükmü getirilmiştir. Bu durum Sayıştay denetimine fayda sağlayacağı sonucunu ortaya çıkartmaktadır (Türker, 2016:2). Bağımsız denetim raporlarının işletme ile ilgili bütün özel ve kamu çevrelerine fayda sağladığı ifade edilebilir.

6. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMA YÜRÜTEN ULUSLARARASI KURULUŞLAR

Finans ve sermaye piyasasının gelişimine bağlı olarak muhasebe ve denetimin geliştiği görülmektedir. 19. yüzyıl bağımsız denetimin başlangıcı olarak kabul edilebilir. İngiltere ve Amerika’da bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin ve denetim kuruluşlarının kurulması bu yüzyılda başlamıştır. 2000’li yıllarda bağımsız denetim şirketlerinin de karıştığı denetim odaklı krizler bağımsız denetime olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Bu dönemde denetim kapsamında yeni hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Yaşanan krizler bağımsız denetimin güçlenmesini sağlamış, bağımsız denetimin gelişmesine paralel bağımsız denetimi düzenleyici ve denetleyici kurumlar ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim düzenleyici kurumların daha çok yaptıkları faaliyetler çoğunlukla eğitim lisansı düzenlemeleri, verilecek eğitim kapsamının tespiti, mesleki yeterlilikler, mesleğe giriş, meslekten ihraç, mesleki sınavlar ve staj düzenlemeleri konularda olmuştur (Millichamp ve Taylor, 2008:25). Bağımsız denetim konusunda çalışma yürüten, uluslararası çalışan ve kabul gören kuruluşların bazılarına yer verilmiştir.

6.1. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS)

1977 yılında kurulan ve uluslararası alanda muhasebe mesleği ile ilgili genel kabul gören mesleki örgüttür. 130 ülkede faaliyet yürüten, 175’in üzerinde üye ve iştirakçisi olup, kamu yönetimi, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC’ın temelde kamu yararını

koruma amacı vardır. Uluslararası nitelikli muhasebe ve denetim meslekleri ile ilgili birçok çalışma federasyon çatısı altında düzenlenmiştir. IFAC, yüksek kaliteli muhasebe mesleği oluşturulmasını amaçlamış, bunun için bünyesinde üye ülkelerin temsilcileri ile oluşturulan bağımsız düzenleme kurulları aracılığıyla kamu sektörü muhasebesi, muhasebe eğitimi, genel kabul görmüş etik, denetim ve güvence standartları oluşturulmuştur. IFAC bünyesinde kurulan birçok alt birim mevcuttur (www.ifac.org). Bunlar;

6.1.1. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB, International Accounting Education Standards Board)

IFAC bünyesinde çalışan bağımsız bir kuruldur. Kurulu'nun amacı, muhasebe eğitiminde kamu yararına uluslararası standartları oluşturmak, teknik yeterlilikleri, etik ve profesyonel becerilerin kazandırılması sağlamaktır.

6.1.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board)

IPSASB kamu sektörü ve kuruluşlarının muhasebe standartları ve kullanım için rehberlik yapmaktadır.

Kurulun tek bir stratejik amacı "tahakkuk esaslı uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları artan kabulü ile kamu mali yönetimi ve bilgi güçlendirilmesidir". Bu strateji için;

- Yüksek kaliteli kamu sektörü finansal raporlama standartları geliştirilmesi
- Kamu sektörü için diğer yayınlar geliştirilmesi
- IPSASB faaliyetler ve adaptasyon konusunda kamu bilinci oluşturmak.
- IPSASB Yönetişim İnceleme Grubu raporunun ardından 2015 yılında Kamu Çıkarları Komitesi (PIC) kuruldu. PIC' in görevi IPSASB standart belirleme faaliyetleri öneriler sunarak kamu yararına güvence sağlamaktır.

6.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA, International Ethics Standards Board For Accountants)

Dünya çapında profesyonel muhasebeciler için kamu yararı, yüksek kaliteli etik standartları ve diğer etik gereksinimleri belirleyerek bu etiksel konuların benimsenmesi ve uygulanması için çalışmalar yürütmektedir. Kurul bir başkan ve

çeşitli ülkelerden 17 gönüllü üyeden oluşur. Üyeler IFAC üye kuruluşlarının temsilcileri, kamuda çalışan meslek mensupları ve IESBA'nın çalışmaları ile ilgilenenler arasından IFAC atama komitesinin tavsiyesine bağlı olarak IFAC Kurulu tarafından atanır (<http://www.ifac.org/ethics>).

6.1.4. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board)

Uluslararası denetim standartları üye ülkelerin oluşturduğu IAASB tarafından oluşturulmaktadır. Kurul kamu yararını gözeten denetim, kalite kontrol, inceleme ve diğer güvence hizmetler için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyen bir organdır. Uluslararası ve ulusal standartları belirlerken, IAASB dünyada kalite ve uygulama birliğini geliştirerek küresel denetim ve güvence mesleğini, kamu güvenliğini güçlendirmeyi hedeflemektedir. IAASB' nin kamu yararını ilgilendiren orta vadeli stratejisi üç başlıkta toplanmaktadır. Bunlar:

- Küresel finansal istikrarın desteklenmesi,
- Gelişen dünyada güven ve kalite ile ilgili hizmetleri geliştirilmesi ve kabul edilmesi,
- Standartların uygulanmasının kolaylaştırılması (<http://www.ifac.org>).

6.2. AMERİKAN FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FASB, FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)

Connecticut'taki Norwalk merkezli 1973 yılında kurulan, kamu ve özel sektör şirketler için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturan ve kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. FASB, Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasındaki yetkili kuruluştur. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP) izleyip, finansal muhasebe standartları geliştirerek ve yayımlamakla görevlidir. FASB, halka açık şirketler için muhasebe standardı belirleyicisi olarak Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu tarafından tanınmaktadır. FASB standartları, devlet Muhasebe Kurulları ve AICPA dahil birçok kuruluş tarafından yetkili olarak kabul edilmektedir. 2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine yönelik karar almışlardır (www.fasb.org).

6.3. AVRUPA MUHASEBECILER FEDERASYONU (FEE, THE
FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS)

Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 1 Ocak 1987'de the Union Européenne des Experts-comptables Economique et Financiers (UEC) and the Groupe d'Etudes des Experts-comptables de la CEE. kurumlarının birleşmesi ile kuruldu. Denetim kalitesinin sürekli geliştirilmesine yönelik çalışmalar yürütmektedir (www.accountancyeurope.eu). 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları; 25 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 7 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadırlar. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben %45'i serbest çalışmakta, geri kalan %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır (Başpınar, 2004:43) .

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) tam üyeliğine 18.12.2013 tarihinde kabul edilmiştir.

6.4. AMERIKAN SERTİFİKALI KAMU MUHASEBECİLERİ ENSTİTÜTÜSÜ
(AICPA, AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANTS)

ABD'de 1887 yılında kurulmuştur. Yasama organları, kamu ve diğer meslek örgütlerini ilgilendiren ulusal kural ve standartların belirlenmesinde, mesleki, teknik ve etik standartların geliştirilmesi için CPA aracılığı ile çalışmalar yürütmektedir. Denetim ve etik standartlarla beraber üyelerine eğitim ve rehberlik imkanları sağlamaktadır. 145 ülkede ve 400.000 üyesi bulunan kuruluşun CPA'ler tarafından denetlenmiş ilk mali tablosu 1901 yılında yayınlanmıştır (<http://www.aicpa.org>).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DENETİM FAALİYETLERİ

Bu bölümde Türkiye’de denetim faaliyetlerini tarihsel gelişimini Osmanlı İmparatorluğu döneminden başlayarak günümüze kadar değişim ve gelişimi anlatılmıştır. Türkiye’de denetim ile ilgili çalışmaları yürüten kuruluşlar hangileri olduğu bu kuruluşların denetime dair yasal dayanakları ve kurumların faaliyetleri açıklandı. Yasal mevzuat incelemesinde eski TTK ve 6102 sayılı yeni TTK ‘da yer alan bağımsız denetim düzenlemeleri, bağımsız denetim yönetmeliği ve denetim standartları anlatılmıştır.

1. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim Osmanlı imparatorluğunda kamu denetimi şeklinde yürütülmekteydi. Yapılan denetimler maliye teşkilatı “Defterdarlık” ve günümüzdeki Sayıştay denetimi şeklindeki “Başbaki Kulluğu” adı verilen kurumlar aracılığı ile yapılmaktaydı. Her iki birim Divan-ı Hümayun’a bağlı olarak devletin gelir gider yönetimi ve denetimini yerine getirilmekteydi (Çalışkan, 2015:62-63).

1838 yılında vergi tahsilatında yaşanan sorunların çözümü için Maliye Nezareti kurulmuştur. 1861 tarihinde Divan-ı Muhasebat kurulmuş ve Osmanlı İmparatorluğunun son zamanlarına kadar devam etmiştir. Vergi tahsilat sorunların çözülmesi, devletin gelir ve gider kalemlerinin incelenmesi ve merkezde mali konuların denetlenmesi için çeşitli meclis ve komisyonlar kurulmuştur. Tanzimat ile başlayan yenilik ve değişim hareketlerinin bir sonucu olarak 1879 yılında Maliye Teftiş Heyeti’nin kurulmasıyla denetim etkinliği artmıştır. Osmanlı imparatorluğunun vergi ve mali denetim konularında imparatorluğun çöküş dönemine kadar Fransa modeli ve etkisi devam etmiştir (Tabakoğlu ve Çağlar,2015:92-93).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin kuruluşunun ilk yıllarında ülkenin siyasi ve iktisadi koşullarının getirdiği olumsuzluklar ülke ekonomisinin gelişimini zorlamış, devletçilik politikası benimsenerek bu politikanın uzun yıllar sürdürülmesi özel sektörün gelişmesini olumsuz etkilemiştir. Muhasebe bilgisi kamu kurumlarında ekonomik planlar yapmak ve kısmen yönetim amacıyla kullanılmakta olup bağımsız dış denetime gerek duyulmuyordu (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:2).

1926 yılında çıkarılan TTK muhasebe defterlerini ve kayıt işlemlerini düzenlemiştir. Ancak bunlar vergi amacı ile yapılan düzenlemeler olmuştur. Fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başladığı söylenebilir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:573). Bu düzenlemelerin en önemlisi 1927 yılında çıkartılan İşleme Vergisi Kanununun (Katma Değer Vergisi Kanunudur.) İşleme Vergisi Kanununun 62. maddesi işletmelerin beyanlarında yazılı satış bedeli ve miktarının doğruluğunu kontrol etmek için muhasebe uzmanları yoksa vergi memuru tarafından denetleneceğini ifade etmektedir. Bu düzenleme Türkiye Cumhuriyeti tarihinde bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme olduğu kabul edilir. 1942 yılında, Türkiye eksper muhasepleri ve işletme organizatörleri derneği (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) kurularak muhasebe ve denetim alanında meslek mensuplarının örgütlenmesi açısından önemli bir adım atılmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:2).

Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmesinde en önemli etken finans piyasasının talepleri olmuştur. 1960 yılından itibaren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, uluslararası bankacılık işlemleri ve ortaklıklardan kaynaklanan güvenilir finansal bilgi gereksinimi ile mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. 1970’lerden itibaren de uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik ortak firmaları vasıtası ile bağımsız denetim faaliyetlerine başladıkları görülmektedir (Aracı ve Kara, 2015:24).

Yabancı sermaye ağırlıklı uluslararası faaliyet gösteren şirketlerin denetim hizmetlerinde yabancı denetim şirketlerini tercih etme eğilimleri olmuştur. Bunun sonucunda Türkiye’de ortaklık yoluyla veya şube açmak suretiyle yabancı denetim şirketlerini açılmasına neden olmuştur. Bu şirketlerden ilkler arasında yer alan ve 1967 yılında Touch Ross tarafından Türk ortaklarla birlikte kurulan Muhaş A.Ş. olmuştur. 1975’te, Arthur Andersen İstanbul’da bir şube açmış, 1981 yılında Pricewaterhouse Coopers, 1982 yılında Güven and Lybrand Co. Inc. gibi diğer uluslararası denetim firmaları, İstanbul’da şube açmışlardır. Yabancı sermayenin dayatması ile yabancı denetim firmalarını tercih edilmesi ulusal denetim firmalarının gelişimini engellemiş ve pazar payını daraltmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:2).

Sigorta şirketlerinin denetimi için hazine müsteşarlığı çatısı altında 1963 yılında "Sigorta Denetim Kurulu" kurulmuş daha sonra "Sigorta Denetleme Kurulu" adını almıştır. Denetimde önemli adım Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) üyeliği ve 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması ve kurucu üye olarak katılması olmuştur.

Bankaların denetimi 1985 yılında çıkartılan Bankalar Kanununa göre yapılmaktaydı. Kanun bankaların denetimini Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliğinin yetkisine bırakmıştır. Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Yönetmeliği 1987 tarihinde kabul edilmiş ve 1988 yılından itibaren, uygulanmaya başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler sonucunda bu dönemde bağımsız denetim yetkisi alan şirket sayısı 35 olmuştur (Uzay, 2009:2-4). Denetimde düzenleme yapma yetkisi birçok kuruma bırakılması ve farklı nitelikteki denetim raporları istenmesi denetim sektörünü olumsuz etkilemiştir.

1989 yılında halka açık şirketler zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına alınmıştır. 18 Haziran 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu özerk hale getirilmiştir. Sağlanan bu özerk yapı ile BDDK, finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların belirlenmesi görevini üstlendi (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:6-14).

1992 yılında AB'nin 8 no'lu direktife uygun denetim standartları ve vergi denetimi standartlarının “tasdik” adı altında yayınlanmıştır. 1993 Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) kurulması AB uyum yasaları ve TESMER'in açılması ile denetçi eğitim ve denetim standartları ile ilgili adımlar atılmıştır. 1994 yılında Mecliste' te kabul edilen yasayla bilançoların uygunluk denetimi sınırlı olarak bir “ön denetim” şeklinde yapılmasına ve bankalardan kredi talep edenlerin kredi başvurusundan önce denetim yaptırma zorunluluğu bağımsız denetimin yaygınlaştırılması adına önemli adım sayılabilir.

1989 yılında yayınlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanun ile denetim yetkisi SMMM veya YMM unvanına sahip meslek mensubu olanlara verilmiştir, YMM'ler ayrıca vergi denetimiyle ilgili tasdik yetkisi getirilmiştir. 1999 yılında çıkartılan 2499 Sermaye Piyasası Kanununda

sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin esasları belirlemek yetkisi Sermaye Piyasası Kuruluna verildi. Ancak bağımsız denetim ile ilgili tek yetkili otorite durumunda değildi. 2003 tarihinde Sigorta Şirketlerinde bağımsız denetim ilkeleri ile denetim düzenlemeleri güncellenmiştir.

Bankacılık Kanunu, Bankaların bilgi sistemleri denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması hakkında yönetmelik ile 2005 yılında değişiklikler yapılmış ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankacılık sektöründe denetim revize edilmiştir

Dünyada 2001 yılı sonrasında yaşanan hileli denetim raporlamaları ve yolsuzlukları sonucu denetim sektöründe yapılan yasal düzenlemeler Türkiye'yi de etkilemiş 2006 yılında TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirilmesi için düzenleme yapılmıştır. Bu amaçla 2005 yılı sonunda yeni TTK taslağı hazırlanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetimi düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında yayınlanmıştır. 6012 sayılı TTK ve kanunu uygulaması ile ilgili çıkartılan sonraki düzenlemeler ile Sermaye Piyasasına kayıtlı şirketler, bankaların denetimi, EPDK ya kayıtlı şirketlerin denetimi ile ilgili temel düzenlemeler yapılmıştır. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim faaliyetlerini düzenlemek üzere KGK kurulmuştur. Kurum bağımsız denetim esasları, standartları ve bağımsız denetçi olma şartları gibi birçok alanda düzenleme yapmakta ve denetimi şekillendiren yetkili kurum olmuştur. 26 Aralık 2012 Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 27.05.2014 Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği, 2015 yılında da 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik yayınlanmış söz konusu düzenlemeler ile denetim alanında dağınık olan raporlama ve yetkilendirmelerde KGK yetkili otorite haline getirilmiştir.

2. TÜRKİYE' DE DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMALARI YÜRÜTEN KURULUŞLAR

Türkiye'de bağımsız denetim alanında düzenleme ve denetleme yetkisi olan kurum / kurullar dört başlıkta değerlendirilmiştir. Bunlar;

1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
2. Sermaye Piyasası Kurulu,
3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu olup denetim kapsamındaki yasal yetkileri ve yürüttükleri faaliyetler incelenmiştir.

2. 1. KAMU GÖZETİMİ KURUMU VE DENETİM İLE İLGİLİ ÇALIŞMALARI

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'na 26/9/2011 tarihinde 660 sayılı KHK ile kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kamu Gözetim Kurumu kuruluşta Başbakanlıkla ilişkili olarak kurulmuş ancak 26.11.2011 tarihinde Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir.

Oluşturulan Kurum ile Avrupa Birliği 6 numaralı şirketler hukuku faslına ilişkin müzakere pozisyon belgesinde muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında öngörülen hususları karşılama amacı ile bu faslın kapanış kriteri gerçekleştirilmiştir. Revize 8 numaralı direktifin topluluk bünyesinde muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması amaçlanmıştır. (660 sayılı KHK gerekçeli kararı) Kurumun merkezi Ankara'da olup kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2.1.1. Kurumun Kuruluş Amacı

KGK' nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemektir.

Bu temel amaç dışında kurumun kuruluş amacı şöyle sıralanabilir: Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlayarak gerekli güveni ve kaliteyi oluşturmak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır (660 s. KHK).

2.1.2. Kurumun Yapısı

Kamu Gözetim Kurumu iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar, Kurul ve Başkanlıktır.

Kurul; Başkanlık ve hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Kurul biri başkan, biri ikinci başkan olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşmaktadır.

Kurul üyeleri ve atanma şekli şöyle düzenlenmiştir;

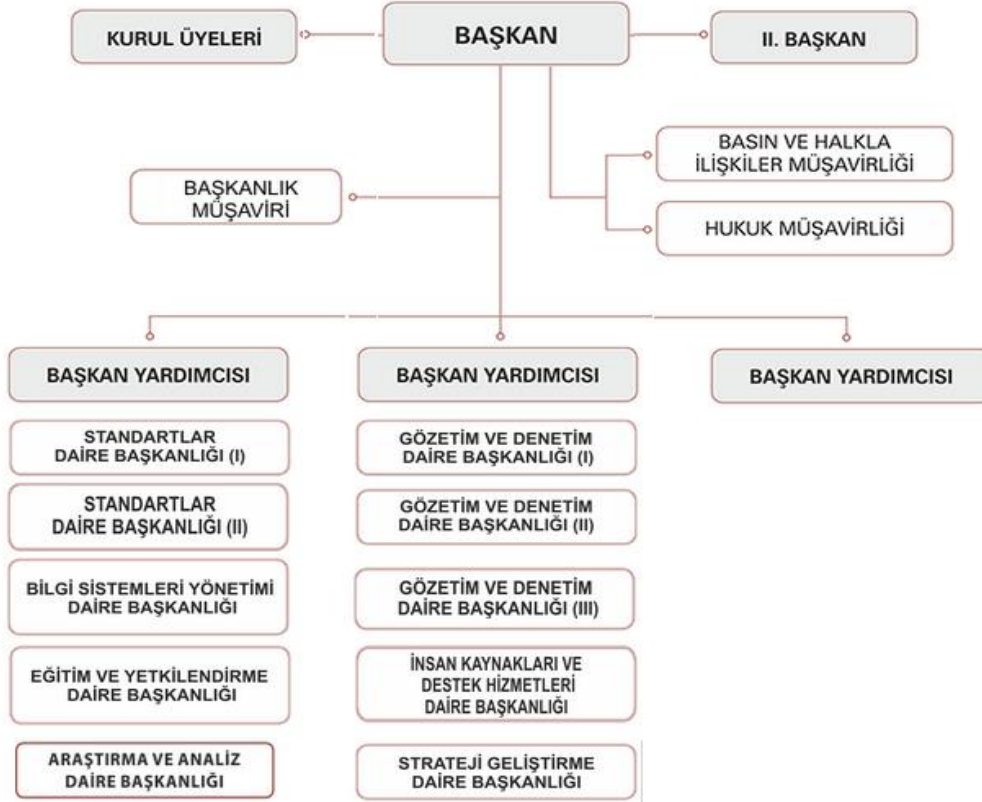
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca önerilecek dört aday arasından iki kişi,
- Maliye Bakanlığınca önerilecek dört aday arasından iki kişi,
- Hazine Müsteşarlığı tarafından önerilecek iki aday arasından bir kişi,
- Sermaye Piyasası Kurulunun bağlı olduğu Bakanlık tarafından önerilecek iki aday arasından bir kişi,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlık tarafından önerilecek iki aday arasından bir kişi,
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından önerilecek iki aday arasından bir kişi,
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek iki aday arasından bir kişi, Bakanlar Kurulu tarafından atanır.

Bakanlar Kurulu kurul üyeleri arasından başkanı atar. Kurul başkanın önerisi üzerine üyelerden birini ikinci başkan olarak seçer. Başkan aynı zamanda kurumun başkanı olarak kurumun genel yönetiminden ve temsilinden sorumludur. Başkan görevlerinde yardımcı olmak üzere üç başkan yardımcısı atar.

Gerek dokuz üyenin yapısı gerekse üyelerin Bakanlar Kurulu tarafından atanmaları kurumun bağımsızlığını tartışılır duruma getirmiştir. AB'nin bağımsız denetime ilişkin 2006/43 sayılı direktifinin “Kamu Gözetimi İlkeleri” başlıklı 32. maddesinin 3. bendi ile bağdaşmamaktadır. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmesi de denetimin bağımsız davranma standardını zedelemiştir (Karasu, 2014:13).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini temsilen bir adayın, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğini temsilen bir kişi ve bunun da Bakanlar Kurulu tarafından atanması bunların dışındaki atamaların da genellikle bürokrat tabanlı olması kurumun siyasallaşması riskinin doğmasına neden olacaktır. Bu durum bağımsızlık açısından ileride önemli sorunlar ortaya çıkarabileceği açıktır.

KURUM TEŞKİLAT ŞEMASI



Şekil 1: (KGK Teşkilat Şeması) http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html).

Kurumun teşkilatlanma şekli Şekil 1’de verildiği gibi olup personel yapısı ve personelin eğitim bilgileri Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2 :KGK Öğrenim Durumlarına Göre Personel Sayısı

Grubu	Ortaöğretim	Ön lisans	Lisans	Master	Doktora
Yönetici	-	-	10	5	-
Başkanlık Müşaviri	-	-	3	-	-
Meslek Personeli	-	-	55	6	-
Diğer Personel	5	1	11	-	-
Toplam	5	1	79	11	-
% Pay	5	1	83	11	0

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf , KGK, 2015

2.1.3. Görev Ve Yetkiler

Kurum; kurul ve başkanlıktan oluşmaktadır. 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde kurulun görev ve yetkileri özetle üç başlıkta ifade edilebilir.

TMS'lerin oluşturulması ve denetim kalitesi geliştirici faaliyetler:

Kurum, TMS'leri oluşturarak TMS uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve TMS uygulamaları ile ilgili düzenleme yetkisi olan kuruluşların yapacakları düzenlemelere onay vererek gerekli kararları alır. Denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

Yetkilendirme ve gözetim:

Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirleyerek yetkilendirme yapmak. Kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları KAYİK'leri belirlemek kurumun görevleri arasındadır. Kurum, gözetim faaliyetleri kapsamında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemekle yükümlüdür. Yetkilendirilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları resmi sicil kayıtlarını tutarak mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri idari yaptırımlara karar verir ve kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine açık tutar.

Ulusal ve uluslararası işbirlikleri:

Kurum görev alanıyla ilgili konularda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla gerektiğinde üyelik, işbirliği ve anlaşmalar yaparak uluslararası sisteme entegrasyon sağlamayı amaçlamaktadır. Muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunarak denetimin etkinliği kabullenilmesi amaçlanmaktadır(http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf).

2.1.4. Kurumun Faaliyetleri

Kurum faaliyetleri kapsamında iş ve işlemleri yürütmek amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9. 25. ve 27. maddelerine dayanılarak, 26.12.2012 tarihinde Bağımsız Denetim Yönetmeliğini çıkarmıştır.

Yönetmelik ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmeleri, yükümlülükleri, sorumlulukları, bunların kurum tarafından denetlenmesini düzenleyerek sicil kayıtlarının tutulmasına ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

Kurumun faaliyetleri ile ilgili yapılan çalışmada kurum faaliyet raporlarının güncel olmadığını 2015 yılı sonu itibarı ile en son yayımlanan 2013 yılı faaliyet raporu sistemde olduğu görülmüştür. Bu açıdan kullanılan bazı veriler 2013 yılsonu verileri olmaktadır.

2.1.4.1. TMS'nin Oluşturulması Ve Yayımlanması

TMS'nin oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC) ile telif anlaşması yapılmıştır. Uluslararası muhasebe standartları Türkçe çevirileri yapılmıştır. Ancak her ne kadar uluslararası muhasebe standartları çeviri yoluyla alınmış olsa dahi TMS birçok noktada vergi mevzuatı ile uyumlu olmaması nedeniyle uygulamada sorunlar halen yaşanmaktadır.

2.1.4.2. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması ve yayımlanmasına ilişkin olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile telif anlaşması kapsamında Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu olarak Türkiye denetim standartlarının

adaptasyon süreci başlatılmıştır. Denetim standartları ile ilgili kapsamlı çalışmalar denetim standartları başlığında detaylı olarak irdelenmiştir.

2.1.4.3. Bağımsız Denetçilere Yönelik Eğitim Faaliyetleri

Bağımsız denetçilere yönelik yetkilendirme faaliyetlerine ilişkin olarak üniversitelerle iş birliği hâlinde ve Avrupa Kredi Transfer Sistemi (AKTS) ile uyumlu biçimde lisansüstü seviyede eğitimler yürütülmüştür.

Eğitim faaliyetleri ile ilgili birçok üniversite ile anlaşma yapılmış SMMM odaları ile işbirliğinde çalışmalar yürütülmüştür. Geçiş döneminde eğitimlerde yetkilendirilen üniversiteler ve eğitimlerdeki müfredatın yapısı Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3:Geçiş Dönemi Eğitime Başlama Yetkisi Verilen Üniversite Listesi

SIRA	ÜNİVERSİTELER	İŞBİRLİĞİ TALEBİ	İŞBİRLİĞİ PROTOKOLÜ İMZALANDI / İMZALANMADI	EĞİTİM DOKÜMANI KURUMCA ONAYLANDI / ONAYLANMADI	KAYIT KABUL DURUMU
1	ANKARA	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
2	BAŞKENT	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
3	BÜLENT ECEVİT	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
4	BEYKENT	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
5	ÇUKUROVA	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
6	DUMLUPINAR	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
7	ESKİŞEHİR OSMANGAZİ	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
8	FATİH	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
9	GAZİ	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
10	GAZİANTEP	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
11	IŞIK	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
12	İNÖNÜ	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
13	İSTANBUL	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR

14	İSTANBUL TİCARET	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
15	İSTANBUL AYDIN	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
16	İZMİR EKONOMİ	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
17	KARADENİZ TEKNİK	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
18	KOCAELİ	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
19	MARMARA	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
20	MUĞLA SITKI KOÇMAN	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
21	PAMUKKALE	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
22	SAKARYA	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
23	SELÇUK	VAR	İMZALANDI	SAKARYA ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR
24	ULUDAĞ	VAR	İMZALANDI	ONAYLANDI	ALABİLİR
25	UŞAK	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR.	ALABİLİR
26	YEDİTEPE	VAR	İMZALANDI	İSTANBUL ÜNİV. DÖKÜMANI KULLANILMAKTADIR	ALABİLİR

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf,
KGK, 2015

Geçiş Dönemi Doküman Notları Ana Başlıklarla Şöyledir:

Beykent Üniversitesi

- Denetim Standartları
- Muhasebe Standartları
- Sermaye Piyasası Bankacılık Sigortacılık Ve Özel Emeklilik Mevzuatı
- Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Finansal Yönetim

Fatih Üniversitesi

- Denetim

- Sigortacılık Bankacılık Ve Sermaye Piyasaları
- Finansal Raporlama Standartları
- Finansal Yönetim

İstanbul Aydın Üniversitesi

- Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve TMS Ders Notları
- Sigortacılık Ve Özel Emeklilik Ders Notları
- Sermaye Piyasası Ders Notları
- Kurumsal Yönetim İlkeleri Ders Notları
- Finansal Yönetim Ders Notları
- Muhasebe Denetimi Ve Güvence Hizmetleri Ders Notları
- Bankacılık Ders Notları

İstanbul Ticaret Üniversitesi

- Uluslar Arası Denetim Standartları
- Kurumsal Yönetim Ve Finansal Yönetim
- Türkiye Muhasebe Standartları
- Sigortacılık, Bankacılık, Finansal Sistem, Sermaye Piyasası Mevzuatı

Marmara Üniversitesi

- Bankacılık Mevzuatına İlişkin Konular
- Denetim Standartları
- Finansal Yönetim Ders Notları
- Kurumsal Yönetim İlkeleri
- TMS / TFRS Ders Notları
- Finansal Sistem, Sermaye Piyasaları Ve Sermaye Piyasası Mevzuatı
- Sigortacılık Mevzuatına İlişkin Konular

Sakarya Üniversitesi

- Bağımsız Denetim

- Finansal Yönetim
- Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık Ve Özel Emeklilik Mevzuatı
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları

2.1.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçilere Yönelik Yetkilendirme Faaliyetleri

Daha önce yetkilendirilmiş olan 92 kuruluşun denetim yetkisi kabul edilmiş ve 1 yıl içinde uyum sağlamaları istenmiştir. Bu güne kadar yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu sayısı Eylül 2015 itibarı ile 181 kuruluşur.

KGK da kayıtlı 12.184 (Eylül 2015) yetki almış bağımsız denetçi mevcut olup hızlı bir şekilde denetçi sayısında bir artış gözlemlenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçi sayıları Türkiye İBBS sınıflamasına göre dağılımı Tablo 4’te verilmiştir.

Tablo 4:Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasına (Türkiye İBBS) Göre
Denetim Kuruluşları ve Denetçi Dağılımı

Kod	Düzy 1 (12 Bölge)	Kod	Düzy 2 (26 Alt Bölge)	Kod	Düzy 3 (81 İl)	Denetim Kuruluşu	Denetçi Sayısı
TR1	İstanbul	TR10	İstanbul Alt Bölgesi	TR100	İstanbul	101	4.763
TR2	Batı Marmara	TR21	Tekirdağ Alt Bölgesi	TR211	Tekirdağ		40
				TR212	Edirne		30
				TR213	Kırklareli		11
		TR22	Balıkesir Alt Bölgesi	TR221	Balıkesir		88
				TR222	Çanakkale	1	30
TR3	Ege	TR31	İzmir Alt Bölgesi	TR310	İzmir	11	764
		TR32	Aydın Alt Bölgesi	TR321	Aydın		45
				TR322	Denizli	1	110
				TR323	Muğla		131
		TR33	Manisa Alt Bölgesi	TR331	Manisa		41
				TR332	Afyonkarahisar		50
				TR333	Kütahya		48
				TR334	Uşak		35
TR4	Doğu Marmara	TR41	Bursa Alt Bölgesi	TR411	Bursa	6	549
				TR412	Eskişehir	1	111
				TR413	Bilecik		19
		TR42	Kocaeli Alt Bölgesi	TR421	Kocaeli		130
				TR422	Sakarya	1	106
				TR423	Düzce		26
				TR424	Bolu		22
				TR425	Yalova		7
TR5	Batı Anadolu	TR51	Ankara Alt Bölgesi	TR511	Ankara	41	1930
		TR52	Konya Alt Bölgesi	TR521	Konya		286
				TR522	Karaman		37
TR6	Akdeniz	TR61	Antalya Alt Bölgesi	TR611	Antalya	5	425
				TR612	Isparta		26
				TR613	Burdur		18
		TR62	Adana Alt Bölgesi	TR621	Adana	1	251
				TR622	Mersin		151
		TR63	Hatay Alt Bölgesi	TR631	Hatay		58
				TR632	Kahramanmaraş		47
				TR613	Osmaniye		34
TR7	Orta Anadolu	TR71	Kırıkkale Alt Bölgesi	TR711	Kırıkkale		8
				TR712	Aksaray		22

				TR713	Niğde		16
				TR714	Nevşehir		18
				TR715	Kırşehir		18
		TR72	Kayseri Alt Bölgesi	TR721	Kayseri	1	235
				TR722	Sivas	1	57
				TR723	Yozgat		20
TR8	Batı Karadeniz	TR81	Zonguldak Alt Bölgesi	TR811	Zonguldak		23
				TR812	Karabük		17
				TR813	Bartın		3
		TR82	Kastamonu Alt Bölgesi	TR821	Kastamonu		7
				TR822	Çankırı		5
				TR823	Sinop		4
		TR83	Samsun Alt Bölgesi	TR831	Samsun	3	132
				TR832	Tokat		18
				TR833	Çorum		9
				TR834	Amasya		11
TR9	Doğu Karadeniz	TR90	Trabzon Alt Bölgesi	TR901	Trabzon		81
				TR902	Ordu		19
				TR903	Giresun		8
				TR904	Rize		8
				TR905	Artvin		4
				TR906	Gümüşhane		2
TRA	Kuzeydoğu Anadolu	TRA1	Erzurum Alt Bölgesi	TRA11	Erzurum		52
				TRA12	Erzincan		3
				TRA13	Bayburt		0
		TRA2	Ağrı Alt Bölgesi	TRA21	Ağrı		7
				TRA22	Kars		10
				TRA23	Iğdır		10
				TRA24	Ardahan		5
TRB	Ortadoğu Anadolu	TRB1	Malatya Alt Bölgesi	TRB11	Malatya	1	58
				TRB12	Elazığ	1	29
				TRB13	Bingöl		11
				TRB14	Tunceli		1
		TRB2	Van Alt Bölgesi	TRB21	Van		33
				TRB22	Muş		1
				TRB23	Bitlis		5
				TRB24	Hakkâri		3
TRC	Güneydoğu Anadolu	TRC1	Gaziantep Alt Bölgesi	TRC11	Gaziantep	2	257
				TRC12	Adıyaman		39
				TRC13	Kilis		1
		TRC2	Şanlıurfa Alt Bölgesi	TRC21	Şanlıurfa		41
				TRC22	Diyarbakır		73
		TRC3	Mardin Alt	TRC31	Mardin		5

			Bölgesi	TRC32	Batman		21
				TRC33	Şırnak		2
				TRC34	Siirt		2

Kaynak: KGG 2015 yılı verilerinden hazırlanmıştır

Yapılan yetkilendirmede % 40 ile lider konumda bulunan TR1 İstanbul Düzey 1'dir. Söz konusu bağımsız denetçi isim listesi uygulamanın olduğu üçüncü bölümde detaylı olarak açıklanacaktır.

2. 2. TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Sermaye Piyasası faaliyetleri düzenlemesi için 30.07.1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 22/b. maddelerine dayanarak 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik hazırlanmıştır. Söz konusu yönetmelikle kamunun aydınlatılmasını sağlamak, sermaye piyasasının sağlıklı çalışması ve tasarruf sahiplerinin haklarını güvence altına alma amacı belirtilmiştir. Bunun için bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Ancak bu yönetmelik 04.04.1996 tarihinde kurul kararı ile uygulamadan kaldırılmıştır.

2499 Sermaye Piyasası Kanununda 15.12.1999 tarihinde 4487 Sayılı Kanunun 10. Maddesi ile yapılan değişiklikle Sermaye Piyasası Kurulunun görev ve yetkilerine ilişkin 22. Maddeye eklenen hükmü ile kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin esasları belirlemek yetkisi Sermaye Piyasası Kuruluna verilmiştir.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemek amacı ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun dayanılarak 12.06.2006 tarihinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) yayımlanmıştır. Gerek 2006 yılında yayımlanan tebliğin ilk hali gerekse sonra çıkartılan tebliğin değişiklikleri ile bağımsız denetim şekillendirilmiştir.

Tebliğin amacı 1. maddesinde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ve bu denetim faaliyetlerinde bulunacak kurulca yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemek olduğu ifade edilmiştir. Tebliğin kapsamı ise tanımlanan işletmelerin

finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerinin incelenmesi ve bağımsız denetiminde uygulanacağı çerçeve çizilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetleri halen, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve 30.12.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu ile düzenlenmektedir.

2.2 1. Kurulun Denetim Faaliyetine İlişkin Amaçları, Görevleri, Yetkileri Ve Sorumlulukları

Sermaye piyasası faaliyetlerini düzenlemek üzere 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 2012 tarihinde Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır. Kanunun uygulanması için 1 yıllık zaman tanınmış olup (30 Aralık 2013’e kadar) yeni düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar mevcut düzenlemelerin kanuna aykırı olmayanların yürürlüğüne devam edilmesine karar verilmiştir. Sermaye piyasasında denetim faaliyetleri bu tarihten itibaren 6362 sayılı kanun temel alınarak yapılmıştır. Kanunda günümüze kadar bazı değişiklikler yapılmıştır.

Sermaye piyasasının gelişimi ve yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi ilkeleri esas alınmıştır. 35. Maddede faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumlarını sayılarak bunların düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan TMS ve TDS kapsamında bilgilerin gerçeği, doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması açısından denetim kapsamında olacaklarını belirtmiştir.

SPK’da faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumları şöyledir:

- a) Yatırım kuruluşları
- b) Kolektif yatırım kuruluşları
- c) Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları
- ç) Portföy yönetim şirketleri
- d) İpotek finansmanı kuruluşları
- e) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları
- f) Varlık kiralama şirketleri
- g) Merkezi takas kuruluşları

ğ) Merkezî saklama kuruluşları

h) Veri depolama kuruluşları

ı) Kuruluş ve faaliyet esasları kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.

Kanunun ikinci bölümünde kamunun aydınlatılmasına ilişkin esaslar başlığında finansal raporlama ve bağımsız denetimin yer aldığı bölümü 14 ve 36. maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.

Kanundaki listede mevcut bağımsız denetim kuruluşlarınca, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarının düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan TMS ve TDS çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleterek, bunlara bir bağımsız denetim raporu almak zorunluluğu getirilmiştir. Kurul, kanunda sayılan durumlarda bağımsız denetim raporu istemeye yetkili kılınmıştır. Aynı zamanda kanunda işlemin tarafı ortaklıklardan da denetim raporu istenebileceği ifade edilmiştir. Kanunun 14/5 maddesinde bağımsız denetime tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu kamuya duyurulur demek sureti ile şeffaflık sağlanmaya çalışılmıştır.

2.2 2. Kanunun Altıncı Bölümde Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşları İle İlgili Faaliyet Esasları ve Görevleri

62. maddede bağımsız denetim yetkisinin KGK tarafından verileceği ancak, SPK da denetim faaliyeti bulunacaklardan ilave şartların SPK tarafından belirlenebileceğini ve bu denetim kuruluş listesinin kurul tarafından ilan edileceği belirtilmiştir. Bu kuruluşların yönetici ve çalışanlarının lisanslanması, kuruluşlar hakkındaki sicil bilgileri ile bu bilgilerin kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti kurula bırakılmıştır.

Kurulun yapılan denetim faaliyetlerini kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlara uyumunun sağlanması amacıyla düzenleme, gözetim ve denetim yaparak mevzuata aykırılık tespit edilmesi durumunda ilgili denetim kuruluşunu listeden çıkarmakla yetkilendirilmiştir.

Kanunun 128 Maddesi uyarınca kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyanları listeler hâlinde ilan etmek kurumun görevi olarak saymıştır.

Diğer ulusal finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak, muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak karşılıklı sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapılabileceği kanunda açıklanmıştır.

Bu yasa maddesi ile kurumun bağımsız denetim kapsamına ilişkin Kamu Gözetim Kurumunun denetim kapsamına girecek kurumlarla ilgili düzenlemelere ilave olarak SPK'nın da düzenleme yapmasının önü açılmış olmaktadır. Bu yasa maddesi sonucu diğer ulusal finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve muadil yabancı kurumlar ile iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmayı ve bu kuruluşlara üye olunabilmesinin de yolu açılmıştır.

2.2 3. Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşlarında Sorumluluk

63. Madde kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarının görevleri kapsamında mevzuata uygun denetim yapmaması, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşlarının faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumlu tutulmuştur. Ayrıca denetim raporu imzalayanlarda sorumlu tutulmuşlardır. Sorumluluğun incelenen işletme mali tablalarının bazen çok büyük rakamlara ulaşması ve oluşabilecek zararın kamunun çeşitli çevrelerini de etkilediği var sayıldığında bağımsız denetim ile birlikte artık sık telaffuz edilen Bağımsız Denetim Mesleki Sigortanın önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

2.2 4. Bağımsız Denetim, Derecelendirme Ve Değerleme Kuruluşlarında Yükümlülük

Kanunun 64. Maddesinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin kanun veya ilgili düzenlemeler çerçevesinde görevlerini yerine getirirken bilgi sahibi olduğu şirketlerin, bu kanun ve ilgili mevzuattaki yetkilendirme ve faaliyet şartlarına ilişkin hükümleri ihlal eden şirketleri kurula derhâl bildirme mecburiyeti getirilmiştir. Denetlenen şirketlerin faaliyetlerinin yürütülmesini engelleyebilecek durumları, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gerektiren durumları kurula derhâl bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Kanun bağımsız denetime tabi olan ve mevzuata aykırı davranan bu şirketlerin kurula bildirilmesinin sağlanması için açık bir şekilde 64/2 maddesiyle bağımsız denetçinin, bilginin açıklanmasına ilişkin

bir kanun ya da sözleşme hükmünün ihlal etmemiş olacağını, bildirim yapan kişiler bakımından hukuki ve cezai sorumluluk da doğurmayacağını belirtmektedir.

2.2 5. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir. Yayımlanan Seri: X, No: 28 " Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62'nci maddesi çerçevesinde; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş, denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarından ilave şartlar istenebileceği ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin listenin kamuoyuna açıklanacağı hükmüne istinaden bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

6102 sayılı TTK ve KGK düzenlemelerine uyum niteliğindeki bu düzenlemeler özetle şöyle ifade edilebilir:

1. Kanun kapsamında bağımsız denetime tabi işletmeler ile ara dönem finansal raporları sınırlı bağımsız denetime tabi olacak işletmeler belirlenmiştir.
2. Payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal raporlarına ilişkin sınırlı bağımsız denetim yükümlülüğüne muafiyet getirilmiştir.
3. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak için KGK tarafından yetkilendirilmiş olma ön şartı getirilmiştir.
4. Bağımsız denetçilerin, SPK tabi kurumlarda görev alabilmeleri için ilave şartlar getirilmiştir. Bunlar;
 - KGK'dan alınan yetkiden itibaren kanun kapsamında olmayan ortaklığın bağımsız denetim çalışmasına iki yıl, en az her yıl bir denetim faaliyetine katılmış olmak,
 - Sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olmaları şartı getirilmiştir.
5. Bağımsız denetim kuruluşlarının bünyelerinde en az bir sorumlu ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak bir kalite kontrol komitesi kurulması ve bu komite tarafından kurula periyodik raporlama yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

6. Payları borsada işlem gören şirketlerin denetim komitelerine seçilecek üyelerin nitelikleri, kurumsal yönetim ilkeleri ile uyumlu hale getirilmiştir.
7. Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve bir bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye vereceği denetim hizmetinin azami süresi ve kısıtlamaları yeniden düzenlenmiştir.
8. Bağımsız denetim kuruluşlarının, Mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının, 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesine karar verilmiştir.
9. Tebliğ ile getirilen yeniliklere uyum sağlamak için bağımsız denetim kuruluşları 31.12.2013 tarihine kadar, bağımsız denetçilere ise KGK düzenlemesi çerçevesinde 31.12.2014 tarihine kadar süre verilmiştir (<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c>).

2.2.5.1. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma

Koşulları

Tebliğe göre Sermaye Piyasasında Bağımsız denetim faaliyetinin yürütme yetkisi bağımsız denetim kuruluşlarına ait olduğu, bu kuruluşların yetkilendirilmesi, bu kuruluşların yöneticileri, bağımsız denetçilerine ilişkin esaslar ve müşterilerin uymaları gereken etik kurallar ve düzenlemeler şöyledir:

Finansal Tablolarının Denetimini Yapacak Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Aranılan Şartlar

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olması,
- Bağımsız denetim kuruluşları hisse senetleri nama yazılı olan Anonim şirket olmaları gerekmektedir,
- Şirket sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalıdır,
- Bağımsız denetim kuruluşunun, sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde organizasyon, teknik yapı vb. sahip olması şarttır,
- Kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya

konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olması

- Zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının kanunda belirtilen tutarlardan aşağı olmayacak şekilde belirlenmelidir. "Asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi şarttır. "
- Tebliğ uyarınca SPK kapsamında yer alan firmaların bağımsız denetimini yapabilmek için bağımsız denetim firmalarının sorumlu ortak baş denetçilerinin SPK kapsamındaki firmalarda en az iki yıl fiilen denetim yapma şartı aranmaktadır.
- Yönetici ve bağımsız denetçiler ile ilgili aranan şartlar da düzenlenmiştir.

2.2.5.2. Tebliğin Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına Karşılık Gelen Kısımları

Hazırlanan tebliğ ile uluslararası bağımsız denetim şartları sağlanmaya çalışılmış olup, tebliğ ve karşılığı olan uluslararası bağımsız denetim standartları özet olarak Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5 :Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular			Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	
Kısım No	Başlık	Madde Sayısı	ISA Numarası	Başlık
	Başlangıç Hükümleri	1-7		
Kısım 1	Bağımsız Denetimin Amacı Ve Genel İlkeleri	1-7	ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
Kısım 2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları	1-30		
Kısım 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	1-8	ISA 210	Terms of Audit Engagements
Kısım 4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	1-14	ISA 220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information

Kısım 5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	1-12	ISA 230	Audit Documentation
Kısım 6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	1-29	ISA 240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
Kısım 7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	1-10	ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
Kısım 8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	1-9	ISA 260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
Kısım 9	Bağımsız Denetimin Planlanması	1-11	ISA 300	Planning and Audit of Financial Statements
Kısım 10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının Ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması Ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	1-26	ISA 315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
Kısım 11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	1-6	ISA 320	Audit Materiality
Kısım 12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	1-18	ISA 330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
Kısım 13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	1-8	ISA 402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
Kısım 14	Bağımsız Denetim Kanıtı	1-14	ISA 500	Audit Evidence
Kısım 15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	1-6	ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
Kısım 16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	1-15	ISA 505	External Confirmations
Kısım 17	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	1-5	ISA 510	Initial Engagements - Opening Balances
Kısım 18	Analitik İnceleme Teknikleri	1-13	ISA 520	Analytical Procedures

Kısım 19	Bağımsız Denetim Örnekleme Ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	1-24	ISA 530	Audit Sampling and Other Means of Testing
Kısım 20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	1-13	ISA 540	Audit of Accounting Estimates
Kısım 21	Makul Değer Hesaplamaları Ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	1-30	ISA 545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
Kısım 22	İlişkili Taraflar	1-9	ISA 550	Related Parties
Kısım 23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	1-14	ISA 560	Subsequent Events
Kısım 24	İşletmenin Sürekliliği	1-14	ISA 570	Going Concern
Kısım 25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	1-7	ISA 580	Management Representations
Kısım 26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	1-7	ISA 600	Using the Work of Another Auditor
Kısım 27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	1-7	ISA 610	Considering the Work of Internal Audit
Kısım 28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	1-8	ISA 620	Using the Work of an Expert
Kısım 29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	1-16	ISA 700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
Kısım 30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı Veya Olumsuz Görüş Verilmesi Ya Da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	1-7	ISA 701	Modifications to the Independent Auditor's Report
Kısım 31	Karşılaştırmalı Bilgiler	1-6	ISA 710	Comparatives
Kısım 32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	1-7	ISA 720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

Kısım 33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	1-8	ISA 800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
Kısım 34	Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi	1-16	ISRE 2410	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity
Kısım 35	Son Hükümler	1-4		
Kısım 35	Son Hükümler (Geçici Maddeler)	1-4		
	Toplam Madde Sayısı:	449		

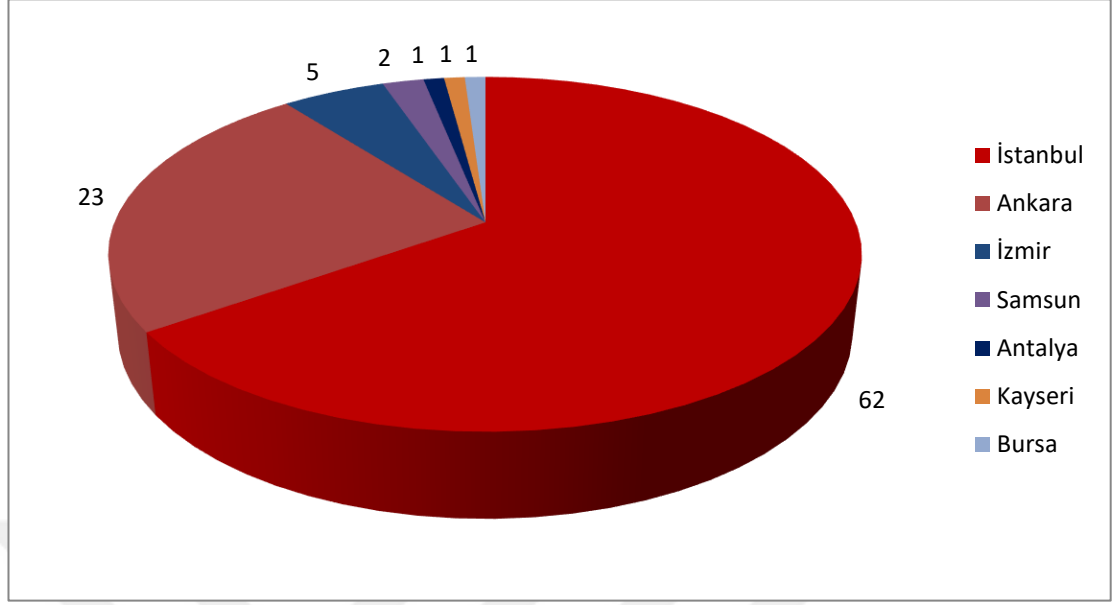
Kaynak:<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>

2.2.5.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetim İle İlgili Yetkilendirme İşlemleri

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereği KGK gerek bağımsız denetçileri gerek ise bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme faaliyetlerine devam etmektedir. Sermaye piyasasında denetim faaliyetinde bulunabilmek için ise, 6362 sayılı SPK ile daha önce KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının, belirlenecek ilave şartlar kapsamında, sermaye piyasasında faaliyette bulunmaları için SPK tarafından tekrar yetkilendirilmeleri gerekmektedir.

Bu çerçevede 2013 yılı içinde 2 adet bağımsız denetim kuruluşu, 2014 yılı içinde 4 adet bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirilmiştir. Bu çerçevede Sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi almış şirketler listesi Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: SPK' dan Bağımsız Denetim Yetkisi Alan Kuruluşların İllere Göre Dağılımı



Kaynak: 2015 yılına kadarki SPK faaliyet raporlarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Yapılan çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarının iller itibarı ile dağılımı 62 İstanbul, Ankara 23, Antalya 1, Samsun 2, İzmir 5, Kayseri 1, Bursa 1 adet olduğu görülmektedir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi almış şirketler ve bu şirketlerin lisans anlaşması yaptığı yabancı kuruluş listesi Ek-2’de bulunmaktadır.

2.2.5.4. Sermaye Piyasası Kurulunun, Denetim ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Gözetim Faaliyetleri

Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasasında işlem gören veya sermaye piyasası kurulu yetki alanı içindeki kurum ve kuruluşları, sermaye piyasasının mevcut kanunlar, yönetmelik ve tebliğler çerçevesinde sağlıklı ve etkin çalışması amacıyla birtakım denetim faaliyetlerini düzenlemektedir.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından izleme faaliyetinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere kurulun diğer birimlerinden gelen bildirimler de izleme faaliyetinde dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen gözetim faaliyetinin etkinliğini arttırmak amacıyla başlatılan "Uzaktan Veri Alım Projesi" tamamlanmış olup, gözetim kapsamında elektronik ortamda çeşitli raporlar alınması mümkün hale gelmiştir. Gözetim ve izleme faaliyetleri kapsamında, 2013 yılı içerisinde 21 adet, 2014 yılı içerisinde 3 adet bağımsız denetim kuruluşu nezdinde kalite kontrol denetimi gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu denetim faaliyetleri 2012,2013 ve 2014 yılı itibarı ile şöyledir:

Tablo 7 :SPK Denetim Çalışmalarının Konularına Göre Dağılımı

	Denetim sayısı		
	2014	2013	2012
Yatırım Kuruluşu (Aracı Kurum) Denetimi	5	9	14
İzinsiz Sermaye Piyasası Faaliyeti	24	28	8
Halka Açık Ortaklık Denetimi	50	51	26
Kurul Kaydına Alınmaksızın Halka Arz Denetimi	1	2	1
Bilgi Suiistimali (İçerden Öğrenenlerin Ticareti)	16	13	11
Piyasa Dolandırıcılığı	57	57	66
Kolektif Yatırım Kuruluşu	30	32	49
Bağlı Kuruluşlar	4	10	7
TOPLAM	187	202	182

Kaynak: 2015 yılına kadarki SPK faaliyet raporları.

Tablo 8:SPK'nın Yaptığı Denetim Sonucunda Uygulanan Yaptırımlar

	Denetim sayısı		
	2014	2013	2012
Uyarı	123	121	345
Şahıs	29	41	176
Yatırım Kuruluşu	7	7	24
Halka Açık Ortaklık	68	32	40
Bağımsız Denetim Kuruluşu	3	6	5
Kolektif Yatırım Kuruluşu	11	22	72
Derecelendirme Kuruluşu	-	1	1
Değerleme Şirketi	5	12	16
Diğer	-	-	11
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	247	97	387
Suç Duyurusu	145	61	28
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	102	36	359
İdari Para Cezası	146	95	59
Şahıs	45	20	15
Yatırım Kuruluşu	27	17	8
Halka Açık Ortaklık	50	24	29
Bağımsız Denetim Kuruluşu	6	9	1
Kolektif Yatırım Kuruluşu	16	21	6
Değerleme Şirketi	2	4	-
TOPLAM	516	313	791

Kaynak: 2015 yılına kadarki SPK faaliyet raporları (<http://www.spk.gov.tr/> Sayfa/ Index/7/5).

Kurulun tüm hizmet birimleri tarafından yapılan incelemelerde 121 gerçek ve tüzel kişinin SPK ve ilgili mevzuat hükümlerine uyum konusunda uyarılmıştır. 61 gerçek kişi hakkında suç duyurusu yapılmış ve 36 kez gerçek kişiler hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine, ayrıca 91 gerçek ve tüzel kişi hakkında da idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir.

2012 yılında 59 gerçek ve tüzel kişi hakkında toplam 2.390.071 TL tutarında idari para cezası, 2013 yılında 95 gerçek ve tüzel kişi hakkında toplam 6.135.572 TL tutarında, 2014 yılında 146 gerçek ve tüzel kişi hakkında 24.316.893 idari para cezası uygulanmıştır.

Tablo 9: Bağımsız Denetim İle İlgili Uygulanan Cezalar Ve Ceza Uygulama Nedenleri

	2012	2013	2014
Şahıslara :			
Seri: X, No: 22 Bağımsız Denetim Tebliği	34.340	80.052	0
Bağımsız Denetim Kuruluşlarına:			
Seri: X, No: 22 Bağımsız Denetim Tebliği	17.170	192.480	313.405

Kaynak: 2015 yılına kadarki SPK faaliyet raporları (<http://www.spk.gov.tr/> Sayfa/ Index/7/5)(15.09.2015).

2.3. BDDK AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Bağımsız denetim kapsamında yapılan son düzenlemeler ile birçok kuruma kendi görev alanları ile ilgili ilave düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır. SPK ve BDDK kanunlarına tabi şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve bunların denetimi konusunda KGK'nin yetkilendirmesi dışında, SPK ve BDDK'ya da kendi görev alanları ile ilgili düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı KHK ve buna bağlı olarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 2 Nisan 2015 tarihinde yayımlanan 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik en önemli düzenlemeler arasında sayılmaktadır. Bu düzenlemelerin temel özellikleri şöyledir:

2.3.1. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33 ve 36'ncı maddesi ile bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili düzenleme yapma yetkisini BDDK'ya vermektedir. Özet olarak bu düzenlemeler şöyledir;

Kurul, bağımsız denetim kuruluşlarına Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak ilave şartlar getirebilir.

Bu şartlara haiz denetim kuruluşlarını listeler halinde kamuoyuna açıklamak.

- Denetim faaliyetleri ile ilgili kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapabilir.
- Yapılan kontrol ve denetim çalışmaları sonucunda mevzuata ve standartlara uymayanları geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmak.

- Bağımsız denetim kuruluşlarına tespit ettikleri yöneticilerin kanuna veya sözleşmeye aykırılıklarını kuruma bildirmek.
- Kurul kalite ve denetim sonuçlarını KGK bildirir.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlülüğü getirilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmaları sonucu denetim kuruluşlarını ve üçüncü kişileri korumak ve sistemin güvenli işleyişini sağlamak amacıyla da Mesleki Sorumluluk Sigortasının oluşturulmasını kanuni zorunluluk olarak öngörmüştür.

2.3.2. Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında 29314 Sayılı Yönetmelik

5411 sayılı Bankalar Kanunu'na dayanılarak hazırlanan 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik ile belli başlı düzenlemeler şöyledir;

TDS' ya dayalı prosedürler uygulanarak bankaların iç sistemlerinin, hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin ve muhasebe sistemlerinin kanun ve ilgili düzenlemelere uyumu, yeterliliği ve etkinliğini ile ilgili denetim yapılacağını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim raporunun kapsamı bu yönetmelik ile çizilmiştir. Hazırlanacak bağımsız denetim raporun banka iç kontrol sistemi, finansal tabloların hazırlanması, TMS ve muhasebe uygulamaları hakkında yeterince bilgiye yer verilmesi gerekmektedir. Bankaların Mart, Haziran ve Eylül ayları sonunda ara dönem sınırlı bağımsız denetim, hesap dönemleri sonunda yıllık bağımsız denetim yaptırmaları zorunlu tutulmuştur.

Kurum, bankalar veya bağımsız denetim kuruluşlarından özel amaçlı bağımsız denetim gerçekleştirilmesini istemeye yetkilidir. Denetimin türü ve düzenlenecek rapora ilişkin olarak sözleşme yapılır ve denetim faaliyetleri buna göre yürütülür. Ayrıca özel amaçlı bağımsız denetimin ara denetimlerini gerçekleştirenden farklı bir bağımsız denetim kuruluşunca yapılmasını talep edebilir.

Hesap dönemi sonuna ilişkin bağımsız denetim raporları, ilgili süreler içinde banka tarafından kuruma ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına gönderilmesini zorunlu tutmuştur.

Yapılan bağımsız denetim faaliyeti ile Bilgi Sistem Denetimin bütünsel bir yaklaşım ile ele alınmasını öngörölmüş ve her iki denetim faaliyetinin bankacılık süreci ve etkinliğine etkisinin raporlamadaki görüşte vurgulanması istenmiştir. Bu yönü ile hem bağımsız denetim hem de Bilgi sistemleri denetiminde bir bütünlük sağlanmaya çalışılmıştır.

2.3.2.1. Denetim Ekibi Ve Denetçiler

Bağımsız denetim kuruluşu adına yapılacak denetimlerde, denetim faaliyetinin sağlıklı yürütölmesi için denetim ekibi ile ilgili kriterler ve denetçilerin yetkileri yönetmelikte belirtilmiştir.

Denetim ekibi; Sorumlu denetçi başkanlığında en az birer kıdemli denetçi, denetçi ve denetim çalışmasının gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçi bulundurma mecburiyeti mevcuttur.

Denetçilerin yetkileri arasında denetim konularıyla ilgili bankanın tüm bilgileri, bankanın tüm ilgililerinden istemek ve inceleme yapmak, talep edilmesi halinde yönetim ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bilgi verme yetkileri mevcuttur.

Yönetmelik ile listeye alınacak bağımsız denetim kuruluşlarının sahip olması gereken özellikler belirlenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşun ortakları, kilit yöneticileri ile bağımsız denetçilerinde aranacak koşullar belirlenmiş öncelikli olarak KGK'dan alınan yetkinin bankacılığı kapsaması gerektiği ifade edilmiştir.

Genel olarak bankaların bağımsız denetimi hakkında yönetmelik ile bankacılık alanında yapılan bağımsız denetimin çerçevesi ve uygulama şekli belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan düzenlemelerin KGK düzenlemelerine ilave düzenlemeleri kapsamakta aynı zamanda Bankaların SPK mevzuatına da tabi olmaları söz konusu olup, aslında yetki ve mevzuat karmaşası oluşturduğu söylenebilir (Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik).

2.3.2.2. Bankalarda Finansal Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bankalarda finansal denetim yapabilecek kuruluşlarla ilgili özel düzenlemeler yukarıda açıklandığı şekildedir. Yönetmelik ile listeye alınacak bağımsız denetim kuruluşlarının sahip olması gereken özellikler belirlenmiştir. Buna göre Bankalarda finansal denetim yapma yetkisi olan kuruluşlar listesi Ek-3'te verilmiştir.

2.3.2.3. Bilgi Sistemleri Denetimi

Kurum görev alanına giren kuruluşların bilgi sistemleri denetimi, kurum personeli ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Aynı zamanda kurumun hazırlattığı bağımsız denetim takip sistemi (BADES) üzerinden bağımsız denetim şirketlerine ilişkin bilgiler elektronik ortamda takip edilmekte bu yönüyle etkin kontrol BDDK tarafından bu alandaki bağımsız denetim ve bağımsız denetim kurumları etkin bir şekilde takip edilmeye başlanmıştır.

Gerek yapılan denetimler gerekse bağımsız denetim kuruluşlarının kendi talepleri doğrultusunda bağımsız denetim kurumlarının yetkilerinin askıya alınması veya iptali yönünde kararlar verilmektedir. 2014 yılı itibarı ile 3 bağımsız denetim kurumunun yetki iptalleri yapılmıştır.

2014 yılı yapılan incelemelerde, bağımsız denetim kuruluşlarına bilgi sistemlerine ilişkin mevzuata uyumsuzluk nedeniyle 4 adet ceza verilmiştir. Bankalarda bilgi sistemleri denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşları Ek-4'te, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlar Ek-5'te, verilmiştir. (<http://www.bddk.org.tr> (20.09.2015)).

2..4. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMUNUN BAĞIMSIZDENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ

Türkiye'de elektrik piyasasının yönetimi için 20 Şubat 2001 tarihinde Elektrik Piyasası Kurumu kurulmuştur. Ancak daha sonra Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu ibaresi 18 Nisan 2001 tarihli ve 4646 sayılı Kanunla “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu” olarak değiştirilmiştir.

EPDK faaliyetleri ile ilgili yasal düzenlemeler şöyledir;

- 4628 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun (2001)
- 4646 Sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu (2001)
- 5015 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Kanunu (2003)
- 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu (2005)
- 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (2013)

Söz konusu kanunlar ile elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG'nin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreye uyumlu bir şekilde tüketicinin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasası oluşturulması ve bu piyasada düzenleme ve denetim sağlanması amaçlanmıştır. (<http://www.epdk.org.tr/>)

Kurum, faaliyetlerini kurumun görev ve teşkilat kanununa uygun olarak oluşturulmuş kurul ile yerine getirmektedir. Bu doğrultuda kurum, kurul kararıyla bu kanun hükümleri uyarınca çıkaracağı yönetmelikleri ile piyasa faaliyetlerini yönetmektedir.

Enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ile ilgili "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ve "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek Ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri No: 6)" ile bağımsız denetim faaliyetleri kurum kuralları çerçevesinde denetlenmekteydi.

Ancak 03.03.2015 tarihinde 5507 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Kurul Kararı ile bu yönetmelik ve tebliğ kaldırılmış, uygulamada bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bunlar;

Elektrik piyasasında; elektrik üretim, dağıtım ve tedarik lisans sahiplerine, doğalgaz piyasasında; ithalat, ihracat, depolama, dağıtım, toptan satış lisanslarına sahip tüzel kişiler ilgili mevzuat ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca belirlenen yükümlülöklere uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesini ve

denetim raporunun takip eden hesap dönem Mayıs ayının on beşine kadar EPDK 'ya bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.

Yeni lisans alanların bağımsız denetim yükümlülüğü lisans alınan yılın ertesi dönemi başlayacaktır. Bildirimler, 27.05.2014 tarih ve 29012 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği kapsamında yapılacaktır.

Aynı tüzel kişi tarafından aynı tür piyasa faaliyeti için alınan birden fazla lisans için tek bir bağımsız denetim yaptırılabilir. Bu mahiyetteki bağımsız denetim raporunda, her bir lisans kapsamındaki piyasa faaliyeti için ayrı bir bölümün yer alması zorunludur.

Muafiyet: Alınan karar ile bazı lisans sahipleri bağımsız denetim kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlar;

Elektrik piyasasında faaliyet gösterenlerden;

- Tesis bazında kurulu gücü 100 megavat ve altında olan üretim lisansı ve ön lisans sahibi tüzel kişiler,
- Organize sanayi bölgesi (OSB) üretim ve dağıtım lisansı sahibi tüzel kişiler,
- Elektrik veya doğal gaz piyasasında faaliyet göstermek üzere kurumdan lisans almış özelleştirme kapsamında bulunanlar.
- Her ne sebeple olursa olsun bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmış bir denetim var ise, bu rapora ilave ilgili mevzuata ve denetlenenin sahip olduğu lisansa uygun olduğunu gösterir ek bir rapor düzenlemesi kaydıyla kurum bu raporu geçerli sayacaktır.

Sonuç olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu genel olarak bağımsız denetim ile ilgili temel düzenlemeleri kurul kararları ile yapmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri en son 03.03.2015 tarihinde alınan 5507 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Kurul Kararı ile yapılmakta, kuruma yapılacak bildirimler ise 27.05.2014 tarihinde yayımlanan Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği kapsamında yapılmaktadır. Yapılacak bağımsız denetimin mevcut mevzuat ve verilen lisanslar seviyesinde olduğunu, denetim teknik ve standartları ile ilgili KGK'nın yetkilendirme ve hazırlanan denetim standartlarına atıf yaparak bağımsız denetim şekillendirilmiştir. Halka açık olan şirketlerin denetimi zaten SPK' ya kayıtlı olan bu şirketlerin SPK'nın belirlediği ilave bağımsız denetim koşulları kapsamında olmaları nedeniyle zorunlu

denetime tabi olacakları dikkate alındığında bu şirketlerin denetiminde ek rapor talep edilerek bağımsız denetimin tekrarlanmaması sureti ile işletmelere kolaylık sağlanmıştır. Ek rapor ile istenen bu hususların KGK kapsamında yapılan düzenlemelerde ilgili hususlar belirtilerek tek elden yasal intibakın sağlanması daha uygun olacağı kanısındayız.

3. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari hayatı 2011 yılına kadar tanzim etmiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren kanunun bağımsız denetim ile ilgili bir düzenlemesi mevcut değildir. 6762 Sayılı kanun denetim ile ilgili düzenlemeleri iç denetim ile ilgili olup denetimin türü Anonim Şirketlerdeki iç denetimdir. Diğer bir sermaye şirketi olan Limitet şirketlerde ortak sayısının yirmiden fazla olması durumunda bir denetçinin seçilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Şahıs şirketlerinde ise iç denetim ile ilgili denetçiye yer verilmemiştir. Şahıs şirketlerinde sorumluluğun sınırsız ve zincirleme olması nedeniyle denetim hakkı ortakların doğal bir hakkı olduğu vurgulanmıştır. 6762 sayılı kanunun üçüncü kısımda ve 347. madde den itibaren sayılan düzenlemelerin bazıları şöyledir:

Madde 347 - Genel hükümler (Denetçi seçimi, denetçi olma şartları vb);

Madde 348 - Özel durumlarla denetçi seçimini düzenlemektedir;

Madde 349 - Denetçi seçilemeyecekleri düzenlemektedir;

Madde 350 - Denetçinin Azlini düzenlemektedir;

Madde 351 - Denetçinin görevini sağlıklı bir şekilde yerine getiremeyeceği kanunda sayılan şartlar vuku bulduğunda denetim vazifesinin nasıl icra edileceğini düzenlemektedir;

Madde 352 - Denetçiler ile ilgili tescil ve ilanla ilgili durumları düzenlemektedir;

Madde 353 - Denetçilerin görevlerini düzenlemektedir;

Madde 354 - Yıllık raporun tanzimi ve ihbar mükellefiyetini düzenlemektedir;

Madde 355 - Genel kurulu fevkalade toplantıya çağırma;

Madde 356 - Yönetim kurulu üyeleri ve müdür hakkındaki şikayetleri incelemeyi;

Madde 357 - Yönetim kurulu toplantılarına katılma hakkı;

Madde 358 - Denetçinin sorumluluklarını(Sır saklama) düzenlemektedir;

Madde 359 - Denetçinin sorumluluklarını (İhtimam) düzenlemektedir.

Madde 274 - Anonim şirketlerin dış denetimi.

Anonim şirketlerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ticaret müfettişleri tarafından bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsayacak şekilde denetleneceği belirtilmiştir.

Diğer şirket türlerinde Denetim:

Madde 167 - Kollektif Şirketlerde denetim,

Madde 249 - Komandit Şirketlerde denetim,

Madde 476 - Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde denetim,

Madde 548 - Ortak sayısı 20'yi geçen Limited şirketlerde denetimi düzenlemektedir.

Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim İle İlgili Düzenlemeler:

Madde 347 - Genel hükümler (Denetçi seçimi, denetçi olma şartları vb);

Genel hükümler kapsamındaki düzenlemelerin bazıları ana başlıklarla şöyle özetlenebilir:

- Anonim ortakların bünyelerinde en fazla beş denetçi olabilir,
- Birden fazla denetçi var ise bunların denetim komitesini (heyeti) oluşturmaları gerekmektedir,
- Denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunludur,
- Denetçiler, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş genel kurulu ve sonradan en çok üç yıl için genel kurul tarafından seçilebilir,
- Süreleri biten denetçiler tekrar seçilebilirler,
- Denetçiler aynı zamanda yönetim kurulu üyeliğine seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru dahi olamazlar,
- Vazifeleri biten yönetim kurulu üyeleri, genel kurulda ibra edilmedikçe denetçiliğe seçilemeyecekleri belirtilmiştir.

4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ

1957 yılından 2011 yılı sonuna kadar ticari hayatı düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, denetimi bir iç kontrolün ötesine taşıyamamıştır. Dış denetim mevzuat kargaşası içerisinde SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine müsteşarlığı arasında değişik amaçlarla yapılmıştır. Bağımsız denetim bahsedilen kurumlar arasında farklı yetki ve amaçlarla 1980 sonrasında uygulamaya başlandığı söylenebilir. Denetim kaynaklı uluslararası finansal skandallar, uluslararası denetim standartlarının gelişiminde önemli katkılar sağlamıştır. Denetim kalitesinin geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılırken Türkiye'de kanuni düzenlemeler ise çok geç yapılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu gerekçeli tasarısında amaç, yeni TTK prensipleri ile TMS'yi tamamlayan, içerik ve amaç yönünden onlarla uyumlu ve sermaye şirketlerine yönelik denetim hükümleri ile Türkiye'deki şirketlerin finansal sonuçlarını uluslararası pazarlarda ve borsalarda güvenilir konuma getireceği düşünülerek hazırlanmıştır (Haftacı ve Badem, 2011:12).

Çıkarılan 6102 sayılı kanun hazırlanması ancak Avrupa birliği süreci ve gelişen finansal piyasalar dinamiği ile gerçekleşmiştir.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş, 14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayı numarası ile Resmi gazete yayımlanmıştır. Bununla beraber bağımsız denetim ilk defa kanun metninde telaffuz edilmiştir. Kanunda bağımsız denetim açısından uluslararası denetim standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları baz alınmaya çalışılmış ancak kanunun yürürlüğe konulduğu tarihte gerek sektörün hazır olmaması gerekse devletin vergisel ve teknik yapısındaki kaygı ve yetersizlikleri kanunu yetersiz kılmıştır. Bu nedenle 01 Temmuz 2012 de yürürlüğe girmesi planlanan 6102 sayılı TTK yürürlüğü ve uygulama şekli hakkında ticari hayatta meydana getirebileceği muhtemel sorunları önlemek amacıyla kanunun birçok maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler 30 Haziran 2012 tarihli, 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılmıştır.

4.1. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

6102 sayılı kanun ile getirilen bağımsız denetimin kapsamına "Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları" şeklindeki düzenlemeyle bütün sermaye şirketleri denetim kapsamına alınmıştı. 6335 sayılı kanunla 397. maddeye eklenen 4. fıkra ile "398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir" denetimin hangi kapsamda uygulanacağı Bakanlar Kurulu bırakmıştır. Böylelikle bağımsız denetime hazır olmayan şirketlerin bağımsız denetime kademeli geçişi sağlanması hedeflenmiştir.

4.1.1. 6102 Sayılı TTK Göre Denetimde Uyulacak Kriterler

Denetim faaliyeti yürütülürken temelde 397. madde esas alınması gerektiği vurgulanmaktadır. Buna göre; Türkiye Denetim standartlarının, KGK tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu hazırlanacağı ve denetimin Türkiye Denetim standartlarına göre yapılması gerektiği belirlenmiştir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamında olacağı belirtilmiştir.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetçi görüşünü ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Denetime tabi olduğu halde, denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde sayılacağı belirtilmiştir. Dolayısı ile kar dağıtımının da yapılamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Denetleme raporunun sunulmasından sonra, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetim raporunu etkileyecek nitelikte değişiklik yapıldı ise bu değişen rapor ve tabloların tekrar denetlenmesi gerektiği ve denetçi görüşüne yer verilmesi gerektiği vurgulanmıştır. 6102 sayılı kanunda olmayan ancak 6335 sayılı kanununla eklenen bu hükümle denetim kapsamına alınacak şirketlerle ilgili çerçeveyi belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

4.1.2. Denetimin Konusu

Yıllık faaliyet raporunun denetimi iç denetimin yapıldığını da ifade etmektedir. TTK 398 maddesine göre şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim

kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetleneceğini aynı zamanda bu yapılan denetimin; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin yapıldığını da ifade eder.

4.1.3. Denetimin Esas Alındığı Kıstaslar

Denetleme, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleri ve etik ilkelerine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetimde uyulacak kıstaslar 4 başlıkta ifade edilebilir:

- Türkiye Denetim Standartları,
- Kanun,
- Muhasebe,
- Esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini kapsar.

Denetim, şirket ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüstlük ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı, yansıtılmamışsa sebepleri dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

4.1.4. Denetimin Şekli Ve Kapsamı

TTK 398/2 maddesine göre denetim; şirketin finansal tablolarının, topluluğun konsolide finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ve denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtecek şekilde yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

4.1.5. Merkezi Yurt Dışında Bulunan Bir Şirketin Bu Kanunun Öngördüğü Denetimle Mahsubu

TTK 398/3 maddesi topluluğun finansal tablolarının denetiminde, konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları kanun, yönetmelik ve standartlara uyulması şartıyla geçerli olacağını ifade eder. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması halinde de geçerlidir.

4.1.6. Risk Yönetimi Ve Risk İle İlgili Yetkili Komitenin Kuruluşu

Risk yönetimi ile ilgili olan TTK 398/4 maddesi şirketin varlığını tehlikeye düşürecek nitelikteki riskleri zamanında tespit edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için yetkili komitenin kurulup kurulmadığının tespit edilmesini ve KGK tarafından belirlen rapor şekliyle yönetim kuruluna sunulması gerektiğini ifade etmektedir.

4.2. DENETÇİYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Denetçi ile ilgili düzenlemeler kapsamında denetçi olmak ve denetçilerin denetim faaliyetleri ile ilgili kanun ilgili maddeleri incelenecektir.

4.2.1. Denetçi Olabilecekler

Denetçi olmak ile ilgili düzenlemeler hem 6012 sayılı kanunu 400. md. hem de bağımsız denetim yönetmeliğinde detaylı olarak açıklanmıştır. Bağımsız denetçi olmak ile ilgili detaylı düzenlemeler yönetmelik kapsamında anlatılacak olup burada 400. md. kapsamında kanunun denetim kuruluşları ile ilgili düzenlemeler ve kısıtlamalar anlatılacaktır.

TTK' un 400. maddesinde denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan kişilerin olabileceğini düzenlemiştir. KGK tarafından yetkilendirilen bu kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir demek suretiyle, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyanların denetçi veya bağımsız denetleme kuruluşu olacağını ifade etmektedir.

Kanun denetçilerin faaliyetlerini düzenlemek üzere Bakanlar Kurulunu işaret etmekte olup düzenlemelerin Bakanlar Kurulunca yapılacağı belirtilmiştir. 400. madde denetçi olacaklar ile ilgili birtakım kısıtlamalar getirmiş durumdadır.

4.2.2. Denetçi Olamayacaklar

Yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortakları ile bunların ortaklarının yanında çalışan kişiler denetlenen ilgili şirkette denetçi olamaz.

Dolayısıyla denetlenecek şirkette pay sahibiyse, son 3 yıl denetlenecek şirkette çalıştıysa, denetlenecek şirketle bağlantılı başka bir şirketin yönetiminde veya temsilciliğinde kendisi veya usul veya fürundan veya 3. dereceye dahil akrabalık olması, denetlenecek şirketle bağlantılı %20 paya sahip bir işletmede çalışılıyor ise, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde görev aldıysa, ilgili şirkette denetçi olamayacağı belirtilmiştir.

Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme / danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa o şirkete denetçi olunamayacağı ifade edilmiştir. (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği denetim izin kararını istisna durumunda verebilir)

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilmesini zorunluluğu getirilmiştir. Aynı zamanda denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremeyeceğini bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamayacağını belirterek denetim ve diğer faaliyetler kapsamında kanun kısıtlamaya gitmiştir. Söz konusu kısıtlamaların uluslararası denetimde yaşanan yolsuzlukların temelinde bu hususun olması kararın olumlu bir düzenleme olduğunun kanıtı sayılabilir.

4.2.3. Denetçi Seçimi, Görevden Azli Ve Sözleşmenin Feshi

Yeni Türk Ticaret kanununda denetçinin nasıl seçileceği, denetçinin nasıl görevden alınacağı, denetim süresinin ne olacağı, denetçinin görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshinin nasıl olacağı ile ilgili düzenlenmeler yapılmıştır.

4.2.3.1. Denetçi Seçimi

Denetçinin seçimini TTK 399/1 maddesi düzenlemekte olup yetkili birimin şirket genel kurulu, topluluk şirketlerinde ise ana şirketin genel kurulu olduğunu belirtmektedir. Faaliyet dönemi bitmeden denetçinin seçilmesi gerekir. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen

denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş ise 399/6 hükmü uygulanarak denetçi ataması yapılır, denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanır ve mahkeme kararı kesindir. Yönetim kurulu, seçilen denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan ettirir.

Eski TTK da kuruluş genel kurulunda bir yıl için, sonraki yıllar için genel kurul tarafından en fazla üç yıl için denetçi seçilebileceği belirtilmişti. Yeni TTK' da denetçinin denetim süresi ile ilgili bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir.

4.2.3.2. Görevden Azil Ve Sözleşmenin Feshi

Eski Türk Ticaret Kanununda genel kurulun denetçileri her zaman görevinden alma hakkı vardı. Yeni TTK 399/2-9 maddesine göre denetçiyi görevden alma yetkisi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine verilmiştir. Denetçinin denetim görevi sadece başka bir denetçi atanmışsa veya 399/ 4. madde de belirtilen şekilde şartlar oluştu ise mümkün olabilir.

Denetçi olarak atanmış veya denetçinin görevden alınması işlemlerine karşı itiraz /dava mümkündür. Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Ancak kanunun 399/5 md belirtildiği gibi atanan denetçiye itirazda bulunmak için denetçi atama kararında karşı oy kullanmış olmak ve geçmişe dönük 3 ay şirkette pay sahipliği olması gerekir.

399/6 hükmü gereği denetçinin görevini yapmaması sözleşmeyi feshi etmesi gibi kanunda sayılan durumlar halinde denetçi mahkeme tarafından atanır.

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür.

4.2.4. İbraz Yükümlülüğü Ve Bilgi Alma Hakkı

401. Md kapsamında denetime tabi şirketin denetimin sağlıklı yapılabilmesi için yasa gereği yapması gereken hazırlık ve yükümlülükleri kapsamaktadır. Şirketin yönetim kurulu gereken işlemlerin yapılması konusunda sorumlu tutulmuştur. Yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylaması ve gecikmeksizin denetçiye vermek ve denetçiye inceleme ve denetimin yapılabilmesi için gerekli imkânları sağlamakla yükümlü tutulmuştur.

Denetçi yönetim kurulundan gerekiyorsa yavru ve ana şirketleri de kapsayacak şekilde, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını isteyebilir.

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır.

4.2.5. Denetim Raporu

402. Madde kapsamında denetçinin denetim sonucunu rapor halinde hazırlama mecburiyeti bulunmaktadır. Denetçi raporunda denetim ile ilgili hazırlayacağı raporda;

- Denetimin türü,
- Denetimin kapsamı,
- Denetimin niteliği,
- Denetimin sonuçlarını kapsayacak geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir raporunu ayrıca değerlendirme raporunu düzenler.

4.2.6. Değerlendirme Raporu

Denetçi değerlendirme raporunu hazırlarken yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan incelemelerini, finansal tabloların tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğunu değerlendirir.

Denetçi değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle şirketin ve topluluğun finansal

durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkındaki görüşü açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişimine ilişkin analizi yapılır. Şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu açıklanır.

4.2.7. Denetim Raporunun Esas Bölümünde Belirtilmesi Gerekenler

Denetim raporunun esas bölümünde aşağıdaki hususlar belirtilmesi gerekmektedir.

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.
- Finansal tablolar ve defterlerin hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.
- Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.
- Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

4.2.8. Görüş Yazıları

Denetçi, denetimin sonucunu 403. madde kapsamında görüş yazısında açıklar. Bu yazı, KGK'nin belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamıyla beraber denetçinin değerlendirmelerini içerir.

4.2.8.1. Olumlu Görüş

Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını belirtir. Ayrıca denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir. (Denetçinin çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir.)

4.2.8.2. Sınırlandırılmış Olumlu Görüş

Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar var ise ve bu aykırılıkların tablolardaki sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması durumunda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça belirtilir.

4.2.8.3. Görüş Vermekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak **görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.**

4.2.8.4. Olumsuz Görüş

TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından aykırılığa rastlandığında, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olmadığı, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığına ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun bulunmadığı ve tabloların gerçeği yansıtmadığında olumsuz görüş bildirilir.

Olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.

4.2.9. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal edenler şirkete zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir. Denetimi yapan denetim kuruluşu ise yönetim kurulunu

ve üyelerini ile çalışanlarını da kapsar. Ortaya çıkan zararlarla ilgili kanunun 404. maddesinde öngörülen para cezaları uygulanır.

Tazminat yükümlülüğü sözleşme ile kaldırılamaz veya daraltılamaz. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğu rapor tarihinden başlayarak başka bir amir kanunda hüküm olmamak kaydıyla **beş yılda zamanaşımına** uğrayacağı ifade edilmektedir.

4.2.10. Görüş Ayrılıkları

Denetçi ile şirket arasında denetim raporu ile ilgili doğan görüş ayrılıkları hakkında, dava giderleri denetlenen şirkete ait olmak üzere yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi dosya üzerinden karar verir ve verilen karar kesindir.

4.2.11. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi

Denetçi, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, denetimden kaynaklı kayba uğratıldığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından şirketin, hakim şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir.

5. BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu, 25 inci ve 27'nci maddelerine dayanılarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği hazırlanmıştır. Bu çerçevede yapılacak bağımsız denetimi; bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, yükümlülükleri, sorumlulukları, denetçi ve denetim kuruluşlarının denetlenmesinin nasıl yapılacağı ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. KGK tarafından hazırlanan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" 26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin bazı maddeleri görülen ihtiyaçlar üzerine 2014 - 2015 tarihlerinde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan son değişiklikler dahil olacak şekilde Bağımsız Denetim Yönetmeliği 8 bölüm ve 51 maddeden oluşmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin içeriği şöyle özetlenebilir:

Birinci Bölüm

Amaç, Kapsam, Dayanak Ve Tanımlar

Amaç	Madde 1
Kapsam	Madde 2
Dayanak	Madde 3
Tanımlar	Madde 4

İkinci Bölüm

Denetimin Esasları

Denetimin Amacı Ve Kapsamı	Madde 5
Denetimin Konusu	Madde 6
Denetimin Tarafları	Madde 7
Denetim Kısıtası	Madde 8
Denetim Kanıtı	Madde 9
Denetim Raporu	Madde 10

Üçüncü Bölüm

Yetkilendirme

Denetim Yapmaya Yetkililer	Madde 11
Yetki Belgeleri	Madde 12
Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi	Madde 13
Denetçilerin Yetkilendirilmesi	Madde 14
Uygulamalı Mesleki Eğitim	Madde 15
Denetçilik Sınavı	Madde 16

Dördüncü Bölüm

Bağımsız Denetim Resmi Sicili

Sicile Kayıt Ve İlan	Madde 17
Sicil Bilgileri	Madde 18

Beşinci Bölüm

Denetim Kuruluşlarının Ve Denetçilerin Yükümlülükleri

Denetimlerde Kalite Ve Güvenilirliğin Sağlanması	Madde 19
Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma	Madde 20
Mesleki Etik İlkelerine Uyma	Madde 21
Bağımsızlık Ve Bağımsızlığın Korunması	Madde 22
Reklam Yasağı	Madde 23
Haksız Rekabette Bulunmama	Madde 24
Sürekli Eğitim	Madde 25
Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar	Madde 26
Denetim Ekipleri	Madde 27
Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları	Madde 28
Denetim Sözleşmesi	Madde 29
Denetim Raporu Düzenleme Ve Görüş Bildirme Yükümlülüğü	Madde 30

Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar Madde 31

Ücret Tarifesi Madde 32

Mesleki Sorumluluk Sigortası Madde 33

Bildirimler Madde 34

Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü Madde 35

Şeffaflık Raporunun Hazırlanması Ve Duyurulması Madde 36

Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler Madde 37

Altıncı Bölüm

Kurumca Yapılacak İncelemeler, Denetimler Ve İdari Yaptırımlar

İnceleme Ve Denetimler Madde 38

İdari Yaptırımlar Madde 39

Uyarı Madde 40

Faaliyet İznini Askıya Alma Madde 41

Faaliyet İzninin İptali Madde 42

İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler Madde 43

Yedinci Bölüm

Çeşitli Hükümler

Denetimlerde Sorumluluk Madde 44

Mücbir Sebepler Madde 45

Tebliğat Madde 46

Kuruma Yapılacak Bildirimlerin Şekli Madde 47

Kurum Hizmetleri Karşılığı Ücret Alınması Madde 48

Yetki Madde 49

Sekizinci Bölüm

Geçici Ve Son Hükümler

Denetçilere İlişkin Geçiş Hükümleri Geçici Madde 1

Mevcut Denetim Kuruluşlarına İlişkin Geçiş Hükümleri	Geçici Madde 2
İlk Defa Yetkilendirilen Denetim Kuruluşlarına İlişkin Geçiş Hükümleri	Geçici Madde 3
Mevcut Düzenlemelerin Uygulanması	Geçici Madde 4
Mevcut Denetim Sözleşmelerinin Yenilenmesi	Geçici Madde 5
Yürürlük	Madde 50
Yürütme	Madde 51

5.1. DENETİMİN ESASLARI

Yönetmeliğe göre denetimde uyulacak esaslar özet olarak şöyledir:

5.1.1. Denetimin Amacı Ve Kapsamı

Yönetmeliğin 5. Maddesi denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amaçlanmaktadır. Denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği seviyede olması gerektiği ve denetimin konusunun da TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıt toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

5.1.2. Denetimin Konusu

Denetimin konusu, Yönetmeliğin 6. Maddesine göre denetimin 6102 sayılı kanun, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılacağı belirtilmektedir. Denetimin işletmelerin finansal tabloları, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanmasına yönelik inceleme veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlarla ilgili konulardan oluştuğu ifade edilmektedir.

5.1.3. Denetimin Tarafları

Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur.

5.1.4. Denetim Kıstası

Yönetmelikte denetlenecek konular ve denetim kıstasları özetle şöyledir:

Tablo 10 :Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Denetlenecek Konular Ve Kıstaslar

Denetim Konuları	Denetim Kıstası
Finansal tablolar	TMS
Yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem.	6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri,
Diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konular.	Denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallardır.
Diğer mevzuatta denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak kıstasların belirtilmediği durumlar.	Kurum belirler.
İsteğe bağlı yaptırılan denetimler.	Denetimi talep edenlerce belirlenir.

Kaynak: Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre hazırlanmıştır.

Yönetmeliğin bu maddesi ile diğer bağımsız denetim talep eden kurumlara kendi görev alanları ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

5.1.5. Denetim Kanıtı

Denetim kanıtının ne olduğu 9. maddede açıklanmıştır. Belirlenen denetim kıstasları ile önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığının saptanması ve görüş bildirebilmek için denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır. Kanıtlar mesleki şüphecilik içinde TDS çerçevesinde görüş bildirmeye yetecek büyüklükte ve öneme göre belirlenir.

5.1.6. Denetim Raporu

Denetim raporu hazırlanırken yönetmeliğin 10. maddesinde rapor ile ilgili olarak yapılan açıklamalara göre; kanıtların TDS göre değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde denetçi görüşünü içermelidir. Rapor, dikkat çekilmek istenen hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanır. Raporu imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge olduğu ifade edilerek denetleyenlerin sorumluluğuna dikkat çekmektedir.

5.1.7. Yetkilendirme

Denetime tabi olacak işletmelerin hangilerinin denetçi veya denetim kuruluşları tarafından denetleneceği yönetmelik ile belirlenmiştir. Denetim yapmaya yetkililer 11. maddede; denetimin kurumca yetkilendirilenler tarafından yapılabileceği belirtilmiştir. Bu madde kapsamında KAYİK'ler ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerler işletmelerin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabileceği belirtilmiştir.

5.1.8. Yetki Belgeleri

12. madde kapsamında "Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi", meslek mensuplarına ise "Bağımsız Denetçi Belgesi" nin kurumca verileceği ve yetkilendirmede KGK görevli olduğu belirtilmiştir. Diğer kurumlardan kanun öncesi yetki alanların intibaklarının yapılması esası benimsenmiştir.

5.1.8.1. Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

Yönetmeliğin 13. maddesi yetkilendirmeyi düzenlemekte olup buna göre; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşlardan istenen şartlar şöyledir;

- Sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı kanun kapsamındaki mesleki alanda olması,
- Ticaret ünvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetim mevzuat hükümlerine aykırı olmaması,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin bağımsız denetçi belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

- Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27. maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, %75'i geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından 42 / 1-c dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması şarttır.

Belirtilen şartlar sağlandıktan sonra başvuru yapılır, 90 gün içinde gereken incelemeler yapıp harç ve tescil işlemlerinden sonra bağımsız denetim kuruluşu belgesi verilir. Bu madde kapsamında denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri kurum iznine tabidir.

5.1.8.2. Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Yönetmeliğin 14. maddesi denetçi olmanın şartlarını belirlemiştir. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olup belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması temel şartı vardır.

Meslek mensubu olması,

Türkiye’de yerleşik olması,

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

15' inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

16' cı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

Yönetmelikte yazan nedenler ile bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkumiyeti olmaması,

Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması şartlarını taşıması gerekir.

Kuruma başvuran ve uygunluğuna karar verilenler tescil işleminden sonra bu kişilere bağımsız denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.

5.1.9. Uygulamalı Mesleki Eğitim

Denetçi olmak isteyenler 15. maddeye göre en az 3 yıl süreyle bir denetçi yanında veya denetçi kuruluşunda eğitim almak zorundadırlar. En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır.

3568 sayılı kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmet süreleri, dört yılı aşmamak üzere lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir. Süre hesabına Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim ile başlamaktadır. Adaylar uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısıdır ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılırlar.

5.1.10. Denetçilik sınavı

Denetçilik sınavı 16. maddede, sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere kurum tarafından yapılır.

Denetçi olacakların tabi olacakları sınav konuları şöyledir;

- Muhasebe (genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi),
- Muhasebe standartları (Türkiye muhasebe standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar), (mali müşavirler, yeminli mali müşavirler)
- Kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, (mali müşavirler)
- Denetim (Türkiye denetim standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat), (mali müşavirler, yeminli mali müşavirler)

- Genel hukuk mevzuatı (ticaret hukuku, borçlar hukuku, icra ve iflas hukuku, medeni hukuk, vergi hukuku, sosyal güvenlik mevzuatı, idare hukuku),
- Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı, (bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunacaklar girer) (mali müşavirler, yeminli mali müşavirler)

Sınav sonuçları ilan tarihini müteakip üçüncü takvim yılı sonuna kadar geçerlidir.

5.1.11. Bağımsız Denetim Resmi Sicili

Sicile kayıt ve ilan yönetmeliğin 17-18. Maddelerinde düzenlenmiştir. Denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin yetkilendirme, uyarı, idari para cezası, faaliyet izninin askıya alınması, iptali ve durdurma işlemleri kurumca elektronik ortamda tutulan sicile kaydedilir ve güncel olarak ilan edilir. Kurum tarafından her denetim kuruluşuna ve denetçiye bir sicil numarası verilir. Kurumca tutulan sicilde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bilgileri tutulur.

5.2. DENETİM KURULUŞLARI VE DENETÇİLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Denetim kuruluşları ve denetçilerin yükümlülükleri sırasıyla özetlenmiştir.

5.2.1. Denetimlerde Kalite Ve Güvenilirliğin Sağlanması

Yönetmeliğin 19. Maddesine göre denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde TDS'ya uygun olarak yürütmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Denetim faaliyetleri denetim süreci, denetimlerin devamlılığı, kalitesi ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri kapsar. Denetim süreci, her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer ve belgelendirilir.

5.2.2. Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma

Yönetmeliğin 20. maddesi kalite kontrol sistemini düzenlemekte olup kurumun belirlediği asgari şartlar zorunlu nedenler ve kurumdan izin almak şartı ile bu sürecin dışına çıkılabileceğini ifade etmektedir. Denetim kuruluşları faaliyetlerini, asgari şartları kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır. Oluşturulan kalite kontrol sisteminin kuruma bildirilmesi gerekmektedir. Kuruma bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulması gerekmektedir.

5.2.3. Mesleki Etik İlkelerine Uyma

Denetim kuruluşları ve denetçiler ayrıntıları kurum tarafından belirlenecek aşağıdaki mesleki etik ilkelerine uymak zorundadır.

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki yeterlik ve özen;
- Sır saklama
- Mesleğe uygun davranış

Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce veya yılda en az bir defa, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt almak zorundadır.

5.2.4. Bağımsızlık Ve Bağımsızlığın Korunması

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir. Yönetmeliğin 22. maddesine göre denetim kuruluşları, denetledikleri işletmeler ile ilgili etik kurallarına uymak zorundadır. Uyulması gerekli kurallar şöyledir:

- Denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar.
- Denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarda bulunamazlar.
- Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda alınıp saklanması gerekir. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller kuruma bildirilir ve kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.
- Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, **3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez**, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

5.2.5. Reklam Yasağı

Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamayacakları ifade edilmiştir. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kağıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamayacakları belirtilerek reklam yasağı getirilmiştir.

5.2.6. Haksız Rekabette Bulunmama

Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler. Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemeyeceklerini belirtmektedir.

5.2.7. Sürekli Eğitim

Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulması ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulur. Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve sicile tescilinden itibaren denetçilerin her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaları istenmektedir. Mesleki eğitimi düzenleyen 25. maddenin nasıl uygulanacağı ve kapsamı net olmaması eleştirilen konular arasındadır.

5.2.8. Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar

Denetim kuruluşları ve denetçiler için getirilen denetim kısıtlamaları 26. Maddede sayılmış olup özet olarak şöyledir;

- Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.
- Denetlenen işletmenin özelliğine göre yetersiz denetim kadrosu olduğunda.
- Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.
- Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.

- Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.
 - Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.
 - İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.
- Yönetmelik getirmiş olduğu bu sınırlamalar ile daha sağlıklı ve bağımsız bir denetimi amaçlamıştır.

5.2.9. Denetim Ekipleri

Denetim kuruluşları tarafından yapılacak denetimler, üç denetçiden az olmayan, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, kurum tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebileceği ve kurumun denetçi sayıları ile ilgili ilave şartlar belirleyebileceği belirtilmiştir.

Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilecektir.

Denetim ekipleri, sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında çalışır. Denetim kuruluşlarında, denetçilikte **altı yılını dolduran denetçilere kıdemli denetçi ve on yılını dolduranlara baş denetçi** unvanı verilebilir.

5.2.10. Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları

Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkili olan denetçilerdir. Denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından yönetmeliğin 28. maddesine istinaden ve kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirme yapılabilir. KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile mevzuatta

denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmak. Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması ve denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

5.2.11. Denetim Sözleşmesi

Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak denetim sözleşmesi hazırlanması gerekmektedir. Yönetmeliğin 29. maddesine göre sözleşmede bulunması gereken asgari hususlar belirlenmiştir. Bunlar:

- Denetlenecek şirketin denetim ile ilgili genel kurul kararı veya mahkeme kararı, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise seçmeye yetkili organın kararı tarih ve sayısı,
- Denetim konusu ve kıstası, denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- Tarafların sorumlulukları ve denetimle ilgili olarak istenen her türlü bilgi ve belgeye erişimin sağlanacağına yer veren beyan
- Denetimin TDS ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren beyan,
- Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedeklerinin isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu beyanı,
- Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm olmalıdır.

Sözleşme, sadece denetim hizmetini kapsar, sözleşme denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır ve denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz. Denetçi denetleme sözleşmesini, 6102

sayılı kanunun 399/4 sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumca haklı görülecek nedenlerin bulunması halinde sözleşmeyi sona erdirebilirler.

5.2.12. Denetim Raporu Düzenleme Ve Görüş Bildirme Yükümlülüğü

Denetim faaliyeti sonucunda kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenir. 30. Maddeye göre söz konusu rapor hazırlanırken dikkat edilecek hususlar ve verilecek görüş şöyledir:

Tablo 11 :Denetim Raporu Ve Görüş

Denetim İle İlgili Tespitler		Görüş Türü
Denetim kıstaslarına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluk var mı ?	Hayır	Olumlu Görüş
A. Denetim kıstaslarına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluk var mı ?	Evet	Sınırlı Olumlu Görüş
B. Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandı mı ?	Hayır	
A + B durumları denetim konusunun genelini etkiliyor mu ?	Hayır	
Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandı mı ?	Evet	Görüş Bildirmekten Kaçınma
Görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktı mı ?	Evet	
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içeriyor mu?	Evet	Olumsuz Görüş
Bu uygunsuzluğu önemli ve yaygın mı ?	Evet	

Kaynak: TTK ve BDS 705 standartlarına göre hazırlanmıştır.

5.2.13. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Denetim kuruluşu ve denetçi, bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde raporunda işlemekle yükümlüdür.

Ancak denetim kuruluşu ve denetçi, denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce olan olayların olması durumunda düzeltme yapar. Finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda

düzeltilme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.

5.2.14. Ücret Tarifesi

Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebileceği ve ücret tarifesinin belirlenmediği yıllar için önceki yıl tarifesini yeniden değerlendirme oranında artırılır.

5.2.15. Mesleki Sorumluluk Sigortası

Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır.

KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 24. maddesine bağlı olarak sözleşme süresi içinde her türlü mevzuata ve denetim standartlarına aykırı bağımsız denetim yapmaları ve bağımsız denetim raporları düzenlemeleri, raporlarında eksik, yanlış, yanıltıcı bilgi ve görüşlere yer vermeleri gibi nedenlerden kaynaklanan zararlara karşı sözleşmede belirtilen miktara kadar, makul giderler ile yargılama gideri ve vekalet ücretini de içerecek şekilde teminat verilir.

Mesleki sorumluluk sigortası asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenir.

5.2.16. Bildirimler

Tablo 12 :Kuruma Yapılacak Bildirimler ve Süreleri

Bildirim Nedeni	Bildirim Süresi
Kuruma daha önce bildirilmiş her türlü bilgi değişikliği için,	10 Gün
Denetim sözleşmelerini ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren, diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak kurum tarafından istenecek bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren,	30 gün
Görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin işlemleri işlem tarihini takip eden günden itibaren,	10 gün
Mesleki sorumluluk sigortası poliçesini düzenlenme tarihini ve poliçe ve sigorta şirketindeki değişiklikleri takip eden günden itibaren,	10 gün
Son takvim yılına ait gelirlerini kurumca belirlenen şekle uygun olarak takip eden yılın,	15.05.x

Kaynak: Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre hazırlanmıştır.

5.2.17. Saklama ve İbraz Yükümlülüğü

Denetim kuruluşları ve tek başına denetim yapanlar yönetmeliğin 35. Maddesine göre denetim esnasında oluşturulan denetim dosyalarının (ticari defterleri, düzenlenen denetim raporlarını, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte) **on yıl süreyle saklamak**, kurum tarafından görevlendirilenlerce talep edilen her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etmek zorundadır.

5.2.18. Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması

Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip **dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu** kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar (BDY M.36).

Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

Yıllık Şeffaflık Raporunda Bulunması zorunlu Hususlar:

- Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,

- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'ler listesi,
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.
- Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde kurumun onayıyla bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'ler listesi bilgilerine yer verilmeyebilir.
- KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar.
- Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

5.2.19. Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler

Denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir (BDY Md. 37). Buna göre;

Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı kanuna ve bu yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, sonuçları konusunda genel kurula açıklamakla yükümlüdürler.

6102 sayılı kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak zorundadır.

6102 sayılı kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymaları gerekmektedir. Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı kanunun 402. maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmaları gerekmektedir.

Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı kanun hükmünde kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek diğer yükümlülükler arasında sayılmıştır.

5.3. KURUMCA YAPILACAK İNCELEMELER, DENETİMLER VE İDARİ YAPTIRIMLAR

Kurumun yönetmeliğe dayalı olarak denetçi ve denetim kuruluşları kapsamında yapacağı düzenlemeler ile ilgili görev ve yetkileri özet olarak şöyledir:

5.3.1. İnceleme ve Denetimler

Kurum yönetmeliğin 38. Maddesine dayanarak oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, kuruluşlarını ve denetçileri inceler ve denetler. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır. Denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmaları ve faaliyetleri mevzuata uygunluğunun denetimi, harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeleri kapsar.

KAYİK denetleyen denetim kuruluşlarında asgari üç yılda bir, diğerlerinde asgari altı yılda bir, denetçiler ise gerek görüldüğünde inceleme ve denetime tabi tutulur. Planlanan inceleme ve denetimler yanında ihbar, şikâyet gibi durumlarda da kurum denetim yapabilir.

Kurum, inceleme ve denetimleri kurum tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun bir şekilde kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 25. maddesinde belirtilen kurum ve kurulların ilgili denetim

birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. Yapılan inceleme ve denetimlerde kanun ve diğer mevzuata aykırılıkları tespit edilenlerle ilgili yaptırımlar uygulanabilir.

5.3.2. İdari Yaptırımlar

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, 6102 sayılı kanunda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak kurul kararıyla çeşitli idari yaptırımlar uygulanır. Uygulanacak yaptırımlar ihlal durumuna göre uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme, idari para cezası yaptırımları olabilir.

Hangi aykırılıklarda hangi yaptırımın uygulanacağı yönetmeliğin 40-43. maddeleri kapsamında detaylı belirtilmiştir. Bunlar:

5.3.2.1. Uyarı

Yönetmeliğin 40. maddesi kapsamında denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımının uygulanacağı durumlar özetle şöyledir:

Denetim faaliyetinin TDS aykırı olarak yürütülmesi, bağımsızlığı tehdit eden hususlara karşı gerekli tedbirlerin alınmaması ve bunlara ilgili değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi, kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması, denetçiler ve denetime katılanlardan usul ve kurallara uygun davrandıklarına dair taahhüdün alınmaması (m. 21/2), reklam yasağına uyulmaması, haksız rekabet kurallarına aykırı hareket edilmesi, sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmaması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması, görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi, denetim sözleşmesinin asgari şartlarının oluşturulmaması(m.29), 33'üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması, bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi, 35'inci madde saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi, 36'ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması ve zamanında kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması, kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması, mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi, 37'nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumlarında uyarı cezası uygulanır.

5.3.2.2. Faaliyet İznini Askıya Alma

41. madde kapsamında sayılan fiiller oluşması durumunda uyarının bir üst cezası olan belli bir süreyle faaliyet izninin askıya alınması kurul kararı ile karar verilebilir. Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin geçici bir süre ile askıya alınma kararı fiilin ağırlığı dikkate alınarak, **iki yılı geçmemek üzere** kurul kararıyla olur. Bu nedenler;

- Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.
- Yapılan denetim çalışmalarında TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.
- Denetlenen işletmeye 22. maddenin beşinci fıkrasındaki denetim hizmeti ile başka hizmetlerin beraber hizmet verilmiş olması.
- 26. maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına uyulmaması.
- Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27. madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.
- Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi faaliyet izninin askıya alınmasını gerektirir.

5.3.2.3. Faaliyet İzninin İptali

42. madde kapsamında uygulanacak 3. ağır yaptırım türü faaliyet izninin süresiz iptalidir. Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir:

- Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

- Hukuka aykırı yolları kullanarak yetki belgesini almak veya kasten yanlış / yanıltıcı beyanlarda bulunarak yetki belgesini alınması faaliyet izninin iptaline neden olur.
- Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.
- 30' uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.
- Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.
- Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi halinde faaliyet izni iptal edilir.

5.3.2.4. Faaliyet İzni İptal Edilenler İle İlgili Süreç

Faaliyet izni birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu eylemi Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.

5.3.2.5. İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler

Diğer hükümleri düzenleyen 43. maddede;

- Denetim kuruluşlarında tespit edilen aykırı fiillerden dolayı istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.
- Yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için kurumca ayrıca süre verilebilir.
- İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.
- Fiilin ağırlığını dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle bir derece hafif yaptırım uygulamaya kurul yetkilidir.

- Gerekli değerlendirmeler yapılarak kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir.
- Yargı yolu açık olmak üzere kurul kararları kesindir itiraz edilemez.
- Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir.
- Bu madde kapsamında denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında alınan yaptırım ve tedbir kararları kurulca gerekli görölen ilgili diğer kurumlara da bildirilir.
- Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler ise iptal kararı sonrasında yeni sözleşme yapamazlar. Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına kurul tarafından karar verilebilir.
- Yönetmeliğin 43/9 bendi hükmünce kurul tarafından denetim kuruluşu veya denetçinin denetim faaliyeti durdurulabilir.

5.4. DENETİMLERDE SORUMLULUK

Yönetmeliğin yedinci bölümünün 44. maddesinde, hazırlanan denetim raporlarında usule aykırılık tespit edilmesi durumunda uygulanacak müeyyideler düzenlenmiştir. Buna göre;

- Denetim raporlarının TDS aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.
- İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görölen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen, işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.
- Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulur.
- Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlölüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.

Bu düzenleme ile denetim kuruluğu, denetçiler ve denetime yardımcı kişilere sorumluluk yüklenmiştir.

6. DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları, finansal tablo denetiminde denetçilere kılavuzluk yapan, denetimin özelliklerini, denetim sürecini, denetim raporunu ve mesleki kuralları düzenleyen standartlardır. Genel nitelikli olan on standarttan üçü denetçinin nitelikleri sonraki üçü çalışma alanıyla, son dört tanesi denetçinin hazırlayacağı denetim raporuyla ilgili olup bunların tümü genel kabul görmüş denetim standardı olarak nitelendirilmektedir (Arens vd., 2005:33).

Bunların dışında özellikle İFAC bünyesinde bağımsız denetim kapsamında uluslararası kabul gören eğitim standartları, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartlarını kapsayan uluslararası standartlar yayınlanmaktadır. Uluslararası denetim standartlarından ilki, IFAC'a bağılı olan IAPC (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi) tarafından 1991 yılında çıkartılmış, 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde yayınlanmıştır (Roussey, 1999:15). Denetimin sağlıklı yapılabilmesi için ülkeler genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları ışığında hukuki yapıları içinde ulusal denetim standartlarını oluşturmaktadırlar.

6.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Mali tablo kullanıcılarının yaygınlaşması bağımsız denetime ve bağımsız denetimin sağlıklı işleyişine duyulan ihtiyaç meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturmaya yönlendirmiştir. Bu standartlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta incelenebilir.

Tablo 13 :Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar	Eğitim ve deneyim
	Bağımsızlık
	Mesleki özen ve titizlik
2. Çalışma Alanı Standartları	Planlama ve gözetim
	İç kontrol sisteminin incelenmesi
	Kanıt toplama
3. Raporlama Standartları	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlık
	Tam açıklama
	Görüş bildirme

Kaynak: KGK (www.kgk.gov.tr)

6.1.1. Genel Standartlar

Denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını belirler. Aynı zamanda denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına etki eder.

6.1.2. Çalışma Alanı Standardı

Denetim sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplamanın prosedürlerini belirler.

6.1.3. Raporlama Standartları

Denetçi görüşünü belirlerken uyulması zorunlu olan kurallardır. Bu kurallar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmezliği ve mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği olarak özetlenebilir.http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetim_standartlari.aspx (Erişim tarihi 15.01.2015).

6.2. ULUSLARARSI DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları ilk olarak, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant-AICPA) tarafından

1947 yılında GKGDS (General Accepted Accounting Principles-GAAP) ismiyle yayınlanmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71-72). 1972 yılından sonra Auditing Standards of Board tarafından gözden geçirilerek Denetim Standartları Açıklamaları olarak (Statement on Auditing Standards) adıyla tekrar yayınlanmıştır (Dönmez vd., 2005:54).

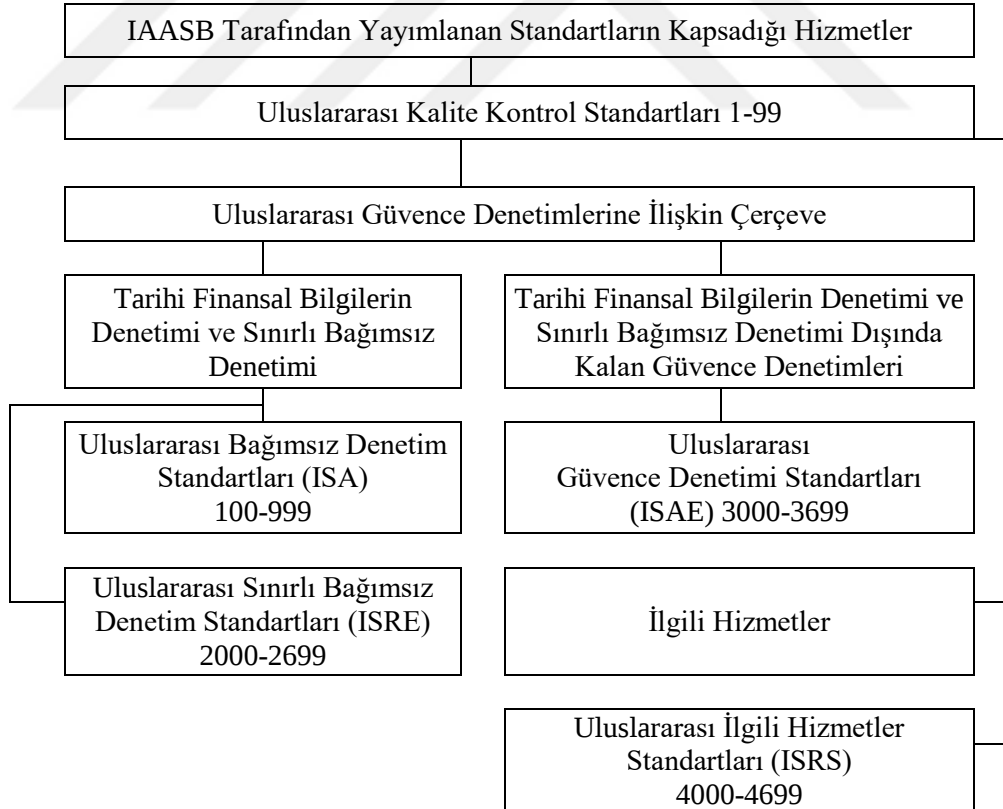
IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol, güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları olarak yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından;

Bağımsız denetim,

Sınırlı bağımsız denetim,

Diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı Tablo 14’de özetlenmiştir.

Tablo 14 :IAASB Tarafından Yayımlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler



(<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>)(ErişimTar.11.02.2016)

6.2.1. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) (100-999)

Tarihi finansal bilgilerin* bağımsız denetiminde uygulanır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, denetçinin görüşüne temel oluşturacak şekilde makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir.

6.2.2. Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE) (2000-2699)

Tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerde dahil, sınırlı bağımsız denetimlerinde uygulanır. Sınırlı bağımsız denetim, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.

6.2.3. Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) (3000-3699)

Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.

6.2.4. Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS) (4000-4699)

Güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur (<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>) (Erişim Tar. 11.02.2016).

Tablo 15 :Uluslararası Denetim Standartları

	ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARDLARI
UKKS1	Finansal Tabloların denetimi ve sınırlı inceleme çalışmaları ile diğer güvence ve alakalı hizmetler sunan firmalarda kalite kontrole yöneliktir.
	TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİ
	Genel İlkeler ve Sorumluluklar
UDS 200	Bağımsız denetçinin genel amaçları ve denetimin uluslararası denetim standartlarına göre yürütülmesi
UDS 210	Denetim sözleşmesinin şartlarının belirlenmesi
UDS 220	Finansal tablo denetiminde kalite kontrol

* Tarihi finansal bilgiler: Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgilerdir.

UDS 230	Denetimin belgelendirilmesi
UDS 240	Finansal tabloların denetiminde denetçilerin hile ve usulsüzlüğe ilişkin sorumluluğu
UDS 250	Finansal tabloların denetiminde kanun ve diğer yasal düzenlemelerin dikkate alınması
UDS 260	Denetimle ilgili hususların yönetimden sorumlu kişilerle görüşülmesi
UDS 265	İç kontrol ile ilgili eksikliklerin yönetimden sorumlu kişilere ve yönetime sunulması
	Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler
UDS 300	Finansal tabloların denetiminin planlanması
UDS 315	İşletmenin ve işletme ortamının anlaşılması suretiyle önemli yanlış beyan riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
UDS 320	Denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik
UDS 330	Belirlenen risklere karşı denetçinin uygulayacağı prosedürler
	İç Kontrol Sistemi
UDS 400	Risk Değerlemesi ve İç Kontrol
UDS 401	Elektronik Bilgi İşlem Ortamında Denetimi
UDS 402	Dışarıdan hizmet alan kuruluşlardan denetim yaklaşımı
UDS 450	Denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların değerlendirilmesi
	Denetim Kanıtları
UDS 500	Denetim kanıtı
UDS 501	Denetim kanıtı- ilave konulara ilişkin önemli hususlar
UDS 505	Dış kaynaktan doğrulamalar
UDS 510	İlk denetimler - açılış bakiyeleri
UDS 520	Analitik inceleme teknikleri
UDS 530	Denetim örnekleme
UDS 540	Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve ilgili dipnot dahil muhasebe tahminlerinin denetimi
UDS 550	İlişkili taraflar
UDS 560	Bilanço tarihinden sonraki olaylar
UDS 570	İletmenin sürekliliği

UDS580	Yazılı teyitler
	Diğer Çalışmalardan Yararlanma
UDS 600	Diğer hususlar- grup finansal tabloların denetimi
UDS 610	İç denetçilerinin çalışmalarının kullanılması
UDS 620	Denetçinin bir uzman çalışmasını kullanması
	Denetim Sonuçları Ve Raporlama
UDS 700	Finansal tablolar üzerinde görüş oluşturma ve raporlama
UDS 705	Bağımsız denetçi raporunda denetçi görüşünün değişikliğe uğraması
UDS 706	Bağımsız denetçi raporunda dikkat çekilmesi gereken hususların ve diğer açıklamalar
UDS 710	Karşılaştırmalı bilgiler - önceki yılların tutarları ve karşılaştırmalı finansal tablolar
UDS 720	Denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlarda yer alan diğer bilgilere ilişkin denetçi sorumluluğu
	Uzmanlık Gerektiren Alanlar
UDS 800	Özel hususlar- özel amaçlı çerçevede hazırlanan finansal tabloların denetimi
UDS 810	Özel finansal tablolar üzerinde raporlama çalışmaları

Kaynak: www.kgk.gov.tr

6.3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak amacıyla 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından TMUDESK kurulmuştur. 19 adet Türkiye Muhasebe Standardını geliştirmiştir ancak geliştirilen standartlar uygulamaya konamamıştır (Koçyalkın, 1994:262). Kurul, SPK kanuna eklenen bir madde ile 2002 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) devredilmiştir. TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve 2007 yılından itibaren de Türkiye Muhasebe Standartlarını Yorumlarını (TMSY) Resmi Gazete’de yayınlamaya başlamıştır. 2007 Haziran ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 31 adet (TMS), 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 10 adet TMSY yayınlamıştır (Güler, 2011:104-105)

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili denetim standartlarının oluşumu için 6102 sayılı kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname milat sayılır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye (1.-2. md) dayalı Türkiye denetim standartlarını belirlemek, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlama görevi verilmiştir.

Kurum denetim standartlarını belirlerken Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir.

660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları alanına ilişkin düzenlemeler Tablo 16'da belirtilmiştir.

Tablo 16 :Türkiye Denetim Standartları

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI	
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı
KKS 1	Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı
TDS	Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Açıklamalar
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
BDS 800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
SBDS 2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Kaynak: <http://kgk.gov.tr/>

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ ANALİZİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Uluslararası alanda 2000’li yıllarda meydana gelen gerçeği yansıtmayan raporlamalar ve hileli iflaslar sonucunda finansal piyasalar zarar görmüş dünya ekonomisi olumsuz etkilenmiş ve bağımsız denetim kaynaklı güvensizlikler ortaya çıkmıştır. Bozulan güven ve istikrarın tesisi için şirketlerin iç denetim ve kamu denetiminin dışında bağımsız birimlerce denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Bağımsız denetim raporlarından genel ekonominin etkilenmesi nedeniyle denetleyen birimlerin de denetlenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Dünyada denetim ile ilgili meydana gelen gelişmelere paralel olarak Türkiye’de bağımsız denetim kapsamında birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Bu yasal düzenlemelerin bağımsız denetimi nasıl etkilediği, KGK’dan yetki almış bağımsız denetçiler ile yapılan çalışmayla tespit edilmeye çalışılmıştır.

1. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE HİPOTEZLERİ

1. 1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Türkiye’de 6102 sayılı kanundan önce bağımsız denetim, SPK kapsamında olan, düzenleme yapma yetkisi birçok kurum ve kuruluşu ilgilendiren ve yetki alanları dağınık olan bir yapıya sahipti. Eski TTK ‘da denetim müessesesi anonim şirketlerde murakıplık olarak ifade edilen iç denetim şeklindeki denetim türüydü.

Çalışmada yeni TTK ile beraber yapılan yasa ve yasa benzeri düzenlemelerin bağımsız denetimin kalitesini, etkinliğini ve bağımsız denetçileri nasıl etkilediği tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Uygulama sonucu ulaşılabacak bulgularla denetçi eğitimi ve sertifikasyonu önünde karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri geliştirmek, düzenleyici kurumların yapısının denetime etkileri saptamak, TMS, TFRS, denetim standartları ve vergi mevzuatının bağımsız denetim açısından uyumlaştırılması için atılacak adımları belirleyerek literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

1. 2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Teknolojik gelişmelerle beraber şirketlerin büyümesi, mevzuatın çeşitlenerek karmaşıklaşması sonucu finansal tablo kullanıcılarının sağlıklı finansal verilere ulaşamama riskini arttırmıştır. 2000 yılından sonra dünyanın en büyük enerji şirketlerinden Enron, telekomünikasyon şirketi Worldcom ve gıda sektöründe İtalyan Parmalat gibi kurumlarda yaşanan hileli finansal raporlamaların geniş kitleleri etkilenmesi bağımsız denetimin önemini arttırmış ve uluslararası yeni yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. Türkiye'de bu düzenlemelerden etkilenerek yeni TTK çıkartılarak KGK oluşturulmuş ve denetim standartları hazırlanıp yayımlanmaya başlanmıştır.

Yeni TTK, TMS, TFRS, UFRS ve denetim standartları ile ilgili birçok düzenleme olmuştur. Yapılan bu düzenlemelerin etkileri ve bağımsız denetim sektöründe beklentileri karşılama düzeyi ile ilgili farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bu görüşlerin tespiti için Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması (Türkiye İBBS) Düzey 1 'e göre KGK'dan yetki almış denetçilerin yasal düzenlemeler karşısında görüş ve beklentilerinin ölçülmesine yönelik araştırma yapılmıştır. Türkiye'de bağımsız denetimin kapsamı kademeli genişletilmesi düzenlemelerden etkilenecek çevrenin artmasına neden olacağından denetim kalitesinin artması ve düzenleme yapan kurumlar ile denetimi uygulayanlar arasında beklenti ve görüş farklılıkları belirleyerek denetim kalitesine katkı sağlanması hedeflenmektedir.

1. 3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim kapsamında yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetime etkisi kapsamında ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar incelenmiş olup bu çalışmalardan bazıları Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17 : Bağımsız Denetim Kapsamlı Yasal Düzenlemelerle İlgili Literatür Taraması

Yazar	Yıl	İçerik
Hirose ve Goto	2016	Çalışmada, denetim kurumlarının ve denetçilerin nasıl denetlenmeleri gerektiği araştırılmıştır. Denetçi veya denetim kuruluşunun kurum içi oto kontrol sistemi veya devlet düzenlemeleri ile kontrolü karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda otokontrol yöntemi ile denetçi denetiminin daha fazla kabul gördüğü ve denetim kalitesinin olumlu geliştiği sonucuna varılmıştır.
Sağlam ve Azgın	2016	Yeni TTK 'nın muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri araştırılmıştır. Ticari bilanço ve mali mali bilanço ayırımının olması denetimde sorunlara yol açtığı, Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanan finansal tabloların TMS/IFRS'ye dönüştürülmeden denetlenmesi denetimin ruhuna aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.
Demirtaş	2016	Yeni TTK kapsamında bağımsız denetim düzenlemeleri değerlendirilmiş, bağımsız denetimdeki yenilikler vurgulanmıştır. Yapılan düzenlemeler ile güvenilir bilginin sağlanacağı, yabancı yatırımcılar için güven ortamının sağlanmasına katkı sağlanacağı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine etkili bir araç olacağı sonucuna varılmıştır.
Erdoğan ve Solak	2016	Şeffaflık raporlarında yer alması zorunlu olan bilgiler incelenmiş olup Türkiye'de bağımsız denetimin yapısı ve dört büyük bağımsız denetim firmasıyla diğer bağımsız denetim firmaları araştırılmıştır. Bağımsız denetim sektör gelirlerinin %80'inin dört büyük firma tarafından elde edildiği, diğer bağımsız denetim firmaları çoğunlukla denetim dışı hizmetlerden gelir sağladıkları saptanmıştır.
Yebba	2015	GAAP ile ilgili Yerel Yönetmelik düzenlemelerinin ve finansal tablo açıklaması ile ilgili düzenlemelerin denetim piyasası yapısına, denetçi uzmanlığına ve denetim ücretlerine etkileri

		araştırılmıştır. Michigan eyaletinde yapılan çalışmada, raporlama düzenlemelerinin denetim ücretlerine etki ettiği, GAAP uyan şirketlerin ek ücretler alarak avantaj sağladıkları saptanmıştır.
Özulucan, vd.	2015	6102 Sayılı TTK'nın ve KGK'nın bağımsız denetim ve yetkilendirme düzenlemeleri incelenmiştir. Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına 97 anket uygulanarak Frekans Analizi, One Way Anova Analizi ve T-Testi uygulanarak önermelerin analizleri yapılmıştır
Karadeniz	2015	İzmir ilinde 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 Adet bağımsız denetim kuruluşundaki denetçilerle görüşmeler yöntemi ile araştırma yapılmıştır. Genel olarak 6102 TTK ile bağımsız denetim olumlu etkileneceği saptanmış ve öneriler sunulmuştur.
Sağlar ve Yüce	2015	Bağımsız denetçi adaylarının KGK'dan beklentilerini tespit etmek amacıyla 2013 yılında Adana'da bulunan SMMM' lere yönelik 184 anket çalışması yapılmıştır. Denetçi eğitimi ve gözetim yetkisinin TÜRMOB'a verilmesi gerektiğini, diğer görev ve yetkilerin ise KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır. TÜRMOB'un KGK'da 1 kişi ile temsil edilmesi meslek üyeleri arasında kabul görmemiştir.
Kleinman, vd.	2014	Denetim kalitesi ile ilgili uluslararası düzenlemelerin karşılaştırılması ve denetimde uluslararası standartların uygulanmasının zorlukları araştırılmıştır. Kullanılan muhasebe ilkelerinin ve finansal standartların çeşitliliği, yasal ve kültürel yapının mesleki yargıların farklılaşmasına neden olduğu saptanmıştır. Denetim kalitesinin ulusal kültür, geçerli hukuk sistemleri, muhasebe standartları, denetim standartları ve denetim uygulama sistemleri ile ilişkili olduğu saptanmıştır. Bu ilişkilerin ancak sistematik bir araştırma programı uygulanarak ortaya çıkartılabileceği sonucuna varılmıştır.
Heb	2014	2001-2010 yılları arasında çeşitli ülkelerde denetim kapsamındaki yasal düzenlemeler incelenmiştir. Denetim yönetmeliği, denetim piyasasının yapısı ve mali tabloların

		kalitesi ile ilgili çalışma yapıldı. Çalışmaya 29 ülkeden 2.439 denetim firması dahil edilmiştir. Düzenleyici kurumların amacı ile muhasebe amaçları arasında farklılıkların olduğu, zorunlu denetim şirket rotasyonunun denetim sektöründe rekabeti arttırdığı tespit edilmiştir. Denetlenen işletmelerin muhasebe bölümleri ve denetim firmalarının yeni düzenlemelere uyum sağlamada zorluk yaşadıkları tespit edilmiştir.
Özçelik, vd.	2014	Batı Akdeniz bölgesinde (Antalya, Isparta ve Burdur illeri) muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları araştırılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının denetim ve TFRS uygulamaları ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğu saptanmıştır.
Şenyiğit ve Zeytinoglu	2014	Literatür araştırmasına dayanılarak zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Dünyada düzenleyici kurumların zorunlu denetçi rotasyonunu desteklediklerini ancak denetim firmalarının genellikle buna karşı çıktıkları ve denetlenen işletmelerde konu ile ilgili görüş birliği olmadığı sonucuna varılmıştır.
Güngörmüş	2014	KOBİ'lerin bağımsız denetime yaklaşımlarını etkileyen faktörler ortaya konulması amacı ile çalışma hazırlanmıştır. İstanbul ilindeki KOBİ üst düzey yöneticilerin görüşlerini belirlemek amacıyla 173 işletmeye ulaşılmıştır. Faktör analizi kullanılmış ve işletmelerin bağımsız denetime olumlu yaklaştıkları, bağımsız denetimin şeffaflaşma sağlayacağı saptanmıştır.
Hossain	2013	Avustralya borsasında işlem gören şirketlerin finansal raporlarına güveni artırarak yatırımcının korumak amacıyla Corporate Law Economic Reform Program Act (CLERP 9) yapılmıştır. Çalışma CLERP 9) un denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Denetim dışı ücretler ile finansal durumu olumlu olmayan şirketlerin mali tablolarının manipüle edilme eğilimi arasındaki ilişki CLERP öncesinde anlamlıyken, CLERP sonrası anlamlı ilişkinin

		olmadığı saptanmıştır. CLERP 9'un uygulanmasından sonra denetim kalitesinin iyileşmeler olduğu saptanmıştır.
Benslimene	2013	Avrupa'daki Ulusal denetim düzenlemelerinin denetim şirketlerinin uyguladığı karlılık stratejilerine etkisini analiz edilmiştir. Denetim firmalarının karlılık ve verimliliği denetim şirketinin büyüklüğü ve denetlediği sektördeki uzmanlığı ile orantılı olduğu belirlenmiştir.
Knechel	2013	Literatür araştırmasına dayalı olarak 2002 yılından sonra bağımsız denetimin gelişimi ve gerekliliği incelenmiştir. Yasal düzenlemeler ile denetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır.
Senal	2013	Aracı kurum çalışanları ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden beklentilerini ve bu konudaki farklılıkları tespit etmeyi amaçlanmıştır. SPK listesindeki denetim firmasında çalışan 147 denetçi ve Kamuyu Aydınlatma Platformuna kayıtlı 154 aracı kurum çalışanı ile anket yapıldı. İki grup arasında beklenti farklılıkları tespit edilmiştir.
Aqel	2013	Türkiye'deki bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılar arasında bağımsız denetim fonksiyonu ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin beklenti farklarını bulmaya yönelik çalışma yapılmıştır. Çalışma İMKB'de denetim yetkisine sahip bağımsız denetim firmaları denetçileri, İMKB'de işlem gören şirketlerin yöneticileri ve aracı kurumların yöneticilerini kapsayan 131 adet anket yapılmıştır. Analizde Kruskal Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetçiler ile halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticileri arasında algı farklılığı tespit edilmiştir
Karakoç	2013	Çalışmada 6102 sayılı TTK bağımsız denetim açısından incelenmiştir. Ortaya çıkan değişimler ve bağımsız denetçi eğitimi üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetim alanında çok başlı bir yapı olduğu, bağımsız denetim eğitimlerinin standart olmadığı, eğitmenlerin eğitim öncesinde akreditasyona tabi tutması gerektiği sonucuna varmıştır.

Ulusan vd.	2012	Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri tespit edilmesi için 45 anketten oluşan çalışma yapılmıştır. Verilerinin analizinde aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü varyans analizi ve Tukey testi kullanılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli olduğu görüşü ortaya çıkmıştır.
Akdoğan ve Yazar	2012	Çalışmada 6102 TTK'nın denetim alanında getirdiği yenilikler incelenmiştir. Veri toplama yöntemi olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır. Yeni TTK ile şeffaflaşma sağlanacağı yapılan yasal düzenlemelerin uluslararası standartlarla aynı yönlü olduğu, muhasebe kadrolarının eğitiminin gerekli olduğu saptanmıştır.
Salehi ve Mansoury	2009	Denetim yönetmeliği ve denetim firmalarının büyüklüğü ile hileli finansal raporlamalar arasındaki ilişkinin denetim kalitesine olan etki araştırılmıştır. Bu amaçla İran bağımsız denetçileri ile 180 anket yapılmıştır. Denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesine etki ettiği saptanmıştır. İran'da yasal değişiklik önerileri yapılmıştır.

Yapılan incelemede 6102 sayılı TTK çıkartıldığı tarih olan 2011 ve sonrası yapılan çalışmalar baz alınmıştır. Yapılan incelemede çalışmaların çoğunun denetim kalitesi ağırlıklı olduğu, çalışmaların bağımsız denetim kapsamındaki spesifik konuları (denetim ücreti, denetimde rotasyon, bağımsız denetim üst kurumları vb.) irdeledikleri saptanmıştır. Çalışmaların çoğunlukla bölgesel olduğu, içerik ve araştırma kapsamı dar olarak hazırlandığı gözlenmiştir.

Hazırlanan çalışma Türkiye geneli olması, incelenen konu başlıklarının fazlalığı, yeni TTK ile beraber oluşturulan KGK etkinliği ve çıkartılan bağımsız denetim kapsamlı diğer düzenlemelerin bağımsız denetim sektör beklentilerini karşılama düzeyini ölçmesi nedeni ile özgün çalışma sayılmaktadır.

1. 4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Sosyal bilimlerde araştırma konusunun istatistiki olarak test edilmesi için hipotezler oluşturulması gerekmektedir. Hipotez, araştırılan sorunla ilgili olarak öne sürülen, doğruluğu veya yanlışlığı henüz test edilmemiş, fakat doğruluğuna önceden güven duyulan bir önerme veya çözümlemedir (Seyidoğlu, 1993:12). Hipotezi test etmek için öncelikli adım Null (sıfır) hipotezidir. Ana kütle parametresinin, araştırmadan önce varsayılan gerçek değeri ile tahmin edilen değeri arasında önemli bir farklılık olmadığı, farklılığın şansa bağlı sebeplerden kaynaklandığını ifade eden hipoteze "Sıfır Hipotezi" denilir ve H_0 sembolü ile gösterilir (Kartal,1998:2). Null (Sıfır) hipotezi reddedilmek maksadıyla kurulur ve genel olarak fark olmadığını ifade eder. Ret edilen “ H_0 ” Null (sıfır) hipotezi, alternatifi olan “ H_1 ” hipotezinin kabul edildiği şeklinde değerlendirilir (Altunışık vd, 2012:148).

Bağımsız denetçilerle yapılan görüşmeler ve literatürdeki tartışmalar dikkate alınarak konular gruplandırılmış, araştırmanın amaçlarına göre 8 hipotez oluşturulmuştur. Araştırmanın kapsamında anket formunda yer alan 37 yargı cümlesi ve 4 ana başlık oluşturularak ” yeni yasal düzenlemelerin denetim kalitesine etkiler, denetlenen işletmeler ve bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etkiler, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkileri” test edilmek istenmiştir. Geliştirilen Null hipotezi “ H_0 ” ve alternatif hipotezleri “ H_1 ” hipotezler şu şekilde özetlenebilir:

H1₀: Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni arttırmaz.

H1₁: Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni artırır.

H2₀: Yapılan yasal düzenlemeler KGK'nın başarısını ve denetim kalitesini etkilemez.

H2₁: Yapılan yasal düzenlemeler KGK'nın başarısını ve denetim kalitesini etkiler.

H3₀: Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkilemez.

H3₁: Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkiler.

H4₀: Bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi düzeyi ile bağımsız denetimin gerekliliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki yoktur.

H4₁: Bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi düzeyi ile bağımsız denetimin gerekliliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H50: Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki yoktur.

H51: Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki vardır.

H60: Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini arttırmaz.

H61: Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini artırır.

H70: Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altında değildir.

H71: Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altındadır.

H80: Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H81: Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

2. ARAŞTIRMANIN MATERYALİ VE YÖNTEMİ

Araştırmanın hedef kitlesi bağımsız denetim yetkisine sahip denetçilerdir. Anket yapılmaya başlandığı tarihte KGK'ye kayıtlı 11.833 bağımsız denetçiden 850 denetçi ile anket gerçekleştirilmiş, sorulara eksiksiz cevap veren 654 anket ile analiz yapılmıştır. 196 anketin sorularına eksik veriden dolayı değerlendirmeye alınmamıştır. Evreni temsil edecek örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında aşağıdaki tablo kullanılmıştır.

Tablo 18 : $\alpha= 0.05$ İçin Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü	± 0.03 örnekleme hatası (d)			± 0.05 örnekleme hatası (d)			± 0.10 örnekleme hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75

2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25000	1023	665	865	378	244	319	96	61	80
50000	1045	674	881	381	245	321	96	61	81
100000	1056	678	888	383	245	322	96	61	81

Kaynak: Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004:50)

Evren büyüklüğü dikkate alındığında ± 0.03 örnekleme hatası* (d) ile istenen örneklem büyüklüğüne ulaşıldığını göstermektedir. Ulaşılan 654 anket ile hata riskinin azaltıldığı, evreni temsil edecek örnekleme ulaşıldığı söylenebilir.

Bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amaçlandığından yargılardan oluşan 50 sorudan oluşan anket formu hazırlanmıştır. Anketin ilk 13 sorusu demografik, son 37'si 5'li likert tipi önermelerden oluşmaktadır. Dört bölüme ayrılan likert tipi önermeler birinci bölümü denetlenen işletmelere etkiler, ikinci bölüm bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkiler, üçüncü bölüm bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etkiler, dördüncü bölüm denetim kalitesine etkiler şeklinde bölümlendirilmiştir. İstatistiksel açıdan anlamlı olacağı düşünüldüğünden NUTS Düzey-1 istatistiki bölge birimleri kriteri temel alınmış, yüz yüze görüşme ve e-mail yoluyla hedef kitleye ulaşılmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

Araştırmada bağımsız denetçilerin 6102 sayılı TTK ve buna bağlı yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim uygulamalarına yönelik algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Bu nedenle Kamu Gözetimi Kurumundan (KGK) yetki almış 11.833 bağımsız denetçi evreni oluşturmuştur.

Araştırma uygulamasının etkinliğini azaltan genel kısıtlar denetçilerin Türkiye genelinde yayılmış ve iletişim bilgilerinin kamu ile paylaşılmamış olmasıdır. Karşılaşılan özel kısıtlar denetçilerden iş yoğunluğu nedeni ile randevu alınamaması veya e-maillerine cevap vermemeleri, çoğu denetçinin denetim yetkisini yeni alması

* Popülasyonun gerçek parametresi ile örneklem istatistiği arasındaki farka örneklem hatası denir. Örnekten elde edilen tahminin beklenen değeri arasındaki farktır.

ve denetim yetkilerini aktif kullanmamaları sonucunda yasal düzenlemelerin sonuçları konusunda yeterli yargıya varamamaları özel kısıtlar olarak sayılabilir.

4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçilerin KGK' nin yayınladığı listeye göre İBBS (NUTS)'a göre dağılımı tespit edilmiş ve bu bölgeler itibarı ile cevaplandırılan anketler Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19 : İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırma Kriterlerine Göre Yapılan Anketlerin Bölgeler Arası Dağılımı

	İBBS İtibarı ile Mevcut Denetçi Sayısı	Anket Yapılan Denetçi Sayısı	Bölgelerin Payı %
Kuzeydoğu Anadolu	87	12	1,8
Ortadoğu Anadolu	141	17	2,6
Güneydoğu Anadolu	441	61	9,3
İstanbul	4.763	105	16,1
Batı Marmara	2.253	18	2,8
Ege	1.224	83	12,7
Doğu Marmara	970	48	7,3
Batı Anadolu	199	94	14,4
Akdeniz	1.010	74	11,3
Orta Anadolu	394	43	6,6
Batı Karadeniz	229	73	11,2
Doğu Karadeniz	122	26	4,0
Toplam	11.833	654	100,0

Tabloya göre anket yapılan denetçilerin en fazla olduğu İstanbul bölgesi olup yapılan anketlerin bu bölgedeki oransal payı %16,1 oranındadır.

4.1. VERİ ANALİZİNDE KULLANILAN İSTATİSTİKSEL YÖNTEM

Anket sonuçları istatistiki paket programlar kullanılarak Faktör Analizi, Bağımsız Örneklem T-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi, Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Çoklu Karşılaştırma Testlerinden Post-Hoc testleri kullanılarak test edilmiştir.

4.1.1. Faktör Analizi

Geniş uygulama alanına sahip çok değişkenli istatistiki yöntem olup çeşitli bilim dalları ve işletme alanında karmaşık ve çok boyutlu analizlerde kullanılabilecek bir yöntemdir. Faktör analiz değişkenleri az sayıdaki ortak özelliğe sahip gruplara indirgeyerek değişkenler arasındaki ilişkileri en iyi şekilde açıklayan az sayıda faktöre indirger ve faktör rotasyonu ile en kolay yorumlanabilir grupları belirler (Albayrak, 2006:107-111).

Faktör analizinin uygulanabilmesi için farklı değişkenler arasındaki ilişki doğrusal olmalı, örnek sayısının ideal olarak değişken sayısının 5 katı olması istenir ve örneklem sayısının 50'nin altına düşmemesi gerekir. Uygulamaya başlamadan önce değişkenler arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için Barlett küresellik testi ile modelin geçerliliği test edilmelidir. Örneklem yeterliliğini ölçmek için Keizer- Mayer- Olkin (KMO testi) yapılır. Bu test değerinin %60'dan büyük olması gerekir küçük çıkarsa test uygulanamaz (İslamoğlu,2011:238).

Genel olarak model iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar açıklayıcı ve onaylayıcı faktör analizidir.

Açıklayıcı Faktör Analizi

Araştırmacı, araştırma yaptığı konuda ölçekler arasındaki bağa ilişkin fikrinin veya öngörüsünün olmaması sebebiyle değişkenler arasındaki muhtemel ilişkiyi ortaya çıkarmaya çalışır.

Onaylayıcı Faktör Analizi

Onaylayıcı faktör analizinde araştırmacı tarafından daha önceden belirlenen bir ilişkinin doğruluğunu test edilmektedir. Faktör analizinde, faktör sayısına karar verme genel olarak dört şekilde yapılmaktadır:

1. Araştırmacı tarafından belirleme; bu yaklaşımda araştırmacı, yapmış olduğu araştırmalara dayanarak çıkması gereken faktör sayısını kendisi belirlemektedir.
2. Özdeğerlere (Eigenvalue) göre belirleme; analiz sonucunda oluşan özdeğeri 1'den büyük olan faktörler analize dahil edilerek uygun faktör sayısına karar verilebilmektedir.

3. Scree test kriterine göre belirleme; analiz sonucunda araştırmacı, Scree test diyagramına dayanarak ölçülmek isteneni en fazla açıklayıcılığa sahip faktörler dikkate alır, eğrinin eğiminin azaldığı veya düzleşmeye başladığı noktadaki boyut sayısına uygun faktöre karar verebilmektedir.
4. Açıklanan varyansa göre belirleme; faktör analizi neticesinde ortaya çıkan boyut sayısını belirli bir toplama ulaşmayı sağlayacak faktör sayısını tercih edebilmektedir (Altunışık vd. 2010:274).

Çalışmada Özdeğerlere (Eigenvalue) göre belirleme yöntemi kullanılmış özdeğeri 1’den büyük olan faktörler analize dahil edilerek uygun faktör sayısına karar verilmiştir.

4.1.2. Ki-Kare Bağımsızlık Testi

Ki-kare, özellikle sosyal bilimler alanındaki çalışmalarda yaygın olarak kullanılan bir analiz yöntemidir. İki değişken arasında sistematik (anlamlı) bir ilişkinin var olup olmadığını belirlemek için kullanılır (Çilingirtürk, 2011:133). Ki-kare frekans dağılımları üzerinden işlem yapan bir analiz yöntemidir. İki değişkenin birbirlerinden bağımsız olması aralarında bir ilişkinin bulunmadığı anlamına gelir. Yöntem değişkenler arasındaki ilişkilerin ve farklılıkların saptanması amacıyla kullanılmıştır.

4.1.3. Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent Sample T-Test)

İki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla t-testi kullanılır (Sipahi vd., 2006, s.118). Çalışmada denetçilerin demografik özellikleri ile yasal düzenlemelerin etkileri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığı kontrolü amacıyla bu analiz yöntemi tercih edilmiştir.

4.1.4. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

Tek Yönlü Varyans analizi, ikiden fazla ortalama arasında fark olup olmadığı ile ilgili hipotezi test etmek için kullanılmaktadır. Faktör adı verilen bağımsız değişkenlerin kendi aralarında nasıl etkileşime girdiklerini ve bağımlı değişken üzerindeki etkileri analiz edilir. Varyans analizinde üç veya daha fazla grubun aritmetik ortalamalarını karşılaştırır ve bu karşılaştırmalardan en az birisi anlamlı olduğunda sonuç da anlamlı bulunur (Kalaycı, 2006 :131-132).

4.1.5. Post-Hoc Testleri

Varyans veya regresyon analizinde genel bir anlamlılık belirlendikten sonra gruplar arası farkın olması durumunda farklılığın kaynağını tespit etmek için kullanılır (Kayri, 2009:52).

4.2. ÖLÇEKLERİN GÜVENİLİRLİK VE İÇ TUTARLILIK ÖLÇÜTÜ DEĞERLERİ

Araştırmanın istatistiksel güvenilirliğini sağlamak ve ankete verilen yanıtların tutarlılığını ölçülmesi için kullanılan ölçeğin* sınanması gerekmektedir. Ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik açısından sınanması, farklı zamanlarda aynı örnekleme uygulandığında aynı sonuçları verme derecesini, sorulan soruların ne derecede bilinçli olarak cevaplandırıldığının göstermektedir (Özdoğan ve Tüzün, 2007:644).

Güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Cronbach alfa ölçek ya da anket sorularının güvenilirliğini veya iç tutarlılığını değerlendirmek için kullanılan bir ölçüdür. Diğer bir deyişle, Cronbach's Alpha tutarlılığı ölçmenin yöntemi olup herhangi bir ölçümün güvenilirliğini ve tutarlılığını ifade eder (Goforth, 2015:1).

Cronbach's Alpha değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0,60 ve üstü olarak kabul edilebilir.

Tablo 20 :Cronbach's Alpha Değerleri İçin Sınıflama

Cronbach's Alpha	Yorumu
0,80-1.00 Arası	Yüksek Güvenilirlik
0,60-0,80 Arası	Oldukça güvenilir
0,40-0,60 Arası	Güvenilirlik düşük
0,40 dan aşağısı	Güvenilir değil

Kaynak: (Kalaycı, 2006:405)

Literatür taramasında Alfa katsayısı güvenilirlik düzeyini gösteren aralıklar birbirine yakın tanımlanmaktadır. Kayri ve Özdamar'a göre güvenilirlik düzeylerini

* Ölçek (Scale): Sayısal değerleri elde etmek için kullanılan araç ya da gereçlerdir. Ölçek türleri; Sınıflamaya dayalı (nominal) ölçek: (Cinsiyet, sektör), Sıralamaya dayalı (Ordinal) Ölçek: (Unvanlar, Sınıf), Aralıklı (Interval) Ölçek: Başlangıç ve bitiş noktası vardır.(Geçme notları), Orana dayalı (Ratio) Ölçek: Sabit bir başlangıç noktası vardır. (Hacim ve ağırlık ölçüleri)

gösteren aralıklar aynı olup diğer bazı kaynaklarda güvenilirlik aralıkları farklılık gösterebilmektedir. Wells ve Wollack göre 1.00 değeri en yüksek güvenilirliği ortaya koyarken yüksek güvenilirlik gerektiren bazı iç analizlerde bu oranın 0.90 ve üstü olması beklenmektedir, 0.80 ile 0.85 aralığı güvenilirliğin daha düşük olduğu testler olup diğer sınıflamalarda 0.70 veya daha yüksek güvenilirlik katsayısı daha az güvenilir oranlar olarak tanımlanmaktadır (Wells ve Wollack, 2003:5).

Tablo 21 :Genel güvenilirlik değerleri

Cronbach's Alpha	N of Items
0,871	37

37 önermeden oluşan denetim ölçeğinde bulunan güvenilirlik katsayısı (0,871) değeri ile “yüksek güvenilirlik” seviyesindedir.

4.3. ANKETE KATILANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ

Katılımcıların bazı demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılım bilgileri Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22 :Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları

Cinsiyetiniz	Sayı	%	Medeni Durum	Sayı	%
Kadın	20	3,1	Evli	616	97,0
Erkek	634	96,9	Bekâr	19	3,0

Yaş Grupları	Sayı	%	Eğitim	Sayı	%
22-29 Yaş	1	0,2	Lise	3	0,5
30-37 Yaş	40	6,4	Ön lisans	5	0,8
38-45 Yaş	250	40,1	Lisans	546	85,4
46 ve Üzeri	332	53,3	Lisans Üstü	85	13,3

SMMM /YMM’de Çalışma Süresi	Sayı	%	Mesleki Unvan	Sayı	%
1-5 yıl	22	3,5	SMMM	555	84,9
6-10 yıl	74	11,8	YMM	99	15,1
11-15 yıl	160	27,0			
15+	361	57,7			

Çalışma süreleri dikkate alındığında 15 yıl ve üstü hizmet süresi bulunan meslek mensuplarının %57,7 ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Denetçilerin çoğunlukla orta yaş ve üstü ve 15 yıldan fazla deneyimleri olduğu göze çarpmaktadır

Mezuniyeti lisans düzeyinde olanlar %85,4 oranındadır. Lisansüstü seviyesinde olanların oranı %13,3'tür. Katılımcılardan serbest muhasebeci mali müşavirler %84,9, yeminli mali müşavirler %15,1 oranındadır.

4.4. KATILIMCILARIN DENETİM İLE İLGİLİ SORULARA VERDİKLERİ YANITLAR

Denetim firmasında çalışan denetçiler ile bağımsız çalışan denetçilerin sektördeki dağılımı saptanarak deneyim durumlarına göre görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 23 :Katılımcıların Denetim İle İlgili Sorulara Verdikleri Yanıtlar

		N	%
Denetim yetkisine sahip olunan süre	2 yıldan az	486	76,8
	2 - 4 yıl	116	18,3
	5 - 10 yıl	9	1,4
	10 + yıl	22	3,5
Bağımsız denetçilerin bugüne kadar yaptığı denetim faaliyeti sayısı	0	531	84,0
	1-5	66	10,4
	6-10	5	0,8
	11-15	4	0,6
	15 +	26	4,1
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hazırlanışında katkınız oldu mu?	Yasa hazırlandığında (Denetçi, SMM,YMM)	13	2,1
	değildim		
	Evet	50	7,9
	Hayır	570	90,0
Denetim düzenlemelerini hangi örgüt üstlenmelidir?	Kamu Gözetim Kurumu	287	47,1
	Sermaye Piyasası Kurulu	66	10,8
	Maliye Bakanlığı	50	8,2
	TÜRMOB	205	33,7
	BDDK	1	0,2

Katılımcılar arasında 2 yıldan daha az süredir denetim yetkisine sahip olanlar %76,8 oranındadır. 2 – 4 yıldır denetim yetkisine sahip olanlar ise %18,3'dir. % 95,3 oran ile denetçilerin deneyim sürelerinin 1- 4 yıl olduğu görülmektedir. Bunun nedeni bağımsız denetim sertifikasyonlarının geçiş döneminde yapılmış olmasıdır.

Denetim sayıları dikkate alındığında bağımsız denetçilerin %84'ün bugüne kadar denetim yapmamış olduğu dikkat çekmektedir. Bağımsız denetçiler ile yapılan mülakatlarda çoğunlukla bağımsız denetçi olma nedeni " Alalım köşede dursun, bir gün lazım olabilir" mantığı yaygın olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 24 :Katılımcıların Denetim Sektöründe Çalışma Şekilleri

	N	%
Denetim firmasında çalışmıyorum	563	86,09
Denetim firmasında çalışıyorum	91	13,91
Toplam	654	100,00

Ulaşılan örneklem içinde denetim firmalarında çalışanların oranı %13,91 görülmektedir. Denetimin firmalar aracılığı ile yapılmasının teşvik edilmesi ve sektördeki tekelleşmenin önüne geçecek yapının oluşturulması denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.

Tablo 25 :Denetim Firmasında Çalışanların Görev Dağılımı

		N	%
Denetim firmasında çalışanların görevleri (Birden fazla görevi olanlar dahildir)	Sorumlu Ortak	26	18,99
	Baş denetçi	29	22,22
	Denetçi	34	29,06
	Yönetim Kurulu		
	Başkanı	5	4,27
	Kıdemli Denetçi	3	2,56
	Denetçi Yardımcısı	3	2,56
	Yeminli Mali		
	Müşavir	17	14,53
		117	100,00

Denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firmaları içinde denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak yoğunluklu olduğu görülmektedir.

4.5. YASA DÜZENLEMELERİNDE MESLEK MENSUPLARININ GÖRÜŞLERİNE BAŞVURULMA DÜZEYİ

Yasalaştırmada muhatap ve uygulayıcılarının görüşlerinin alınarak yapılması etkinliği arttıracaktır. Yeni TTK ve muhasebe standartlarının oluşturulmasında denetçilerin görüşlerine ne kadar başvurulduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 26 :Yasalaştırmada SMMM / YMM Deneyim Sürelerine Göre Görüşlerine Başvurma Düzeyleri

SMMM / YMM' te Çalışma Süresi		6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hazırlanışında katkınız oldu mu ?			
		Yasa hazırlandığında (Denetçi, SMM,YMM) değildim	Evet	Hayır	Toplam
1-5	%	4,8	9,5	85,7	100,0
6-10 Yıl	%	0,0	2,8	97,2	100,0
11-15 Yıl	%	1,8	6,1	92,1	100,0
15 +	%	2,2	10,1	87,7	100,0
Ki-Kare Test Tablosu					
		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Pearson Kİ-Kare		8,259 ^a	6	,220	
Benzerlik Oran Testi		10,245	6	,115	
Linear-by-Linear Association		2,668	1	,102	
Geçerli Anket		614			

6102 sayılı TTK hazırlanırken, kanunun hazırlanma sürecinde katkıda bulunanların oranı %7,9'dur. Herhangi bir katkıda bulunmayanlar %90,0 ve yasa hazırlandığında meslek mensubu olmayanların oranı da %2,1'dir (Tablo 23). Yasalaştırma sürecinde ağırlıklı 11-15+ yıl deneyime sahip uzmanların görüşlerine başvurulmuştur.

4.6. DENETİM FAALİYETLERİNİ YAPARKEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Anket formunda denetim faaliyeti yürütülürken en sık karşılaşılan 10 sorun listelenmiş ve bu sorunlardan önem sırasına göre 3 tanesini işaretlemeleri istenmiştir. Yaşanan sorunlar Tablo 27 şöyledir:

Tablo 27 :Bağımsız Denetçilerin, Denetim Faaliyetlerinde Yaşadığı Sorunlar

Öngörülen Sorunlar	Sorun 1	Sorun 2	Sorun 3	Toplam	%
Halen vergi muhasebesi standartlarının uygulanması	10	2	1	13	10,32
Denetlenen işletmelerin UMS'nı uygulamaması.	1	5	1	7	5,55
Denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği	7	3	0	10	7,94
GKGD standartlarına uyumun sağlanamamış olması	2	1	0	3	2,38
Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	0	5	0	5	3,97
Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar	0	3	6	9	7,14
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	5	13	3	21	16,67
Mevzuat karmaşası	13	13	8	34	26,98
Yapılan denetim işleminin kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	10	2	12	24	19,05
Toplam	48	47	31	126	100.00

Denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunlar denetçilerin görüşleri alınarak saptanmıştır. Bağımsız denetçilerin denetimde karşılaştıkları sorunların sıralaması şöyledir:

Tablo 28 :Denetim Faaliyetlerine Yaparken Karşılaşılan En Önemli 3 Sorun

Sorun	Sıralama
Mevzuat karmaşası	1. Sıra
Yapılan denetim işleminin kapsamı, işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	2. Sıra
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	3. Sıra

Bağımsız denetimin kapsamı ve şirketlerin tabi olduğu mevzuat fazlalığı en önemli sorun olarak ifade edilmiştir. İşletme yönetiminin de aynı konuda sıkıntı yaşadıkları yapılan mülakatlarda gözlemlenmiştir.

4.7. DENETİM FAALİYETİ DIŞINDA VERİLEN EK HİZMETLER

Denetim kurumlarının denetim hizmeti vermedikleri diğer işletmelere sundukları hizmetler tespit edilmeye çalışılmıştır. Sektörün denetim dışı pazar dağılımı şöyledir:

Tablo 29 :Müşterilere Denetim Dışında Verilen Hizmetler

		N	%
Müşterilerinize denetim dışında verdiğiniz hizmetler.	Hiç bir destek vermiyorum	183	14,8
	Finans danışmanlığı	294	23,7
	Vergi danışmanlığı	333	26,9
	Hukuk danışmanlığı	197	15,9
	Tasdik ve YMM	65	5,2
	Yönetim danışmanlığı	71	5,7
	Eğitim	90	7,3
	UFRS danışmanlığı	7	0,6

Katılımcılara, birden fazla hizmet vermeleri durumunda bunu belirtmeleri istenmiştir. Denetçinin birden fazla hizmet vermiş olması durumu dikkate alınmış olup vergi danışmanlığı hizmeti % 26,9 ile en fazla hizmet verilen alan olmuştur. İkinci sırada %23,7 finans danışmanlığı olmuş, denetim dışında herhangi bir destek vermeyenlerin oranı %14,8’dir. Bu durumun işletmelerin vergi ve finans alanında daha çok danışmanlık desteğine ihtiyaçları olduğunu ifade etmektedir.

4.8. ÖLÇEKLERE İLİŞKİN YÜZDE, ORTALAMA VE STANDART SAPMA DEĞERLERİ

Anketin cevapları beşli likert ölçeğine göre toplanmıştır ve bunlar 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Ne Katılıyorum – Ne Katılmıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde ölçeklendirilmiştir. Gruplar arasındaki farkların belirlenmesi amacıyla t-testi ve tek yönlü varyans analizi yapılmıştır. Söz konusu ölçekler; “Denetlenen İşletmelere Etkiler”, “Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler”, “Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler” ve “Denetim Kalitesine Etkiler” şeklinde belirlenmiştir.

Tablo 30 :Denetlenen İşletmelere Etkiler

	*	%	Ortalama	s.s.
2015 yılı için Zorunlu Denetime dahil olacak şirketlerin (50 milyon TL aktif toplam, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan) kapsamı daha da genişletilmelidir.	1	0,5	4,05	0,94
	2	11,8		
	3	3,5		
	4	50,5		
	5	33,8		
Bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerine uygulanmasına ilişkin, kademeli geçiş takvimlendirilerek ilan edilmelidir.	1	0,5	4,26	0,721
	2	3,4		
	3	3,5		
	4	55,2		
	5	37,5		
Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri fayda, katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler.	1	2,1	3,92	0,978
	2	11,2		
	3	5,8		
	4	54,4		
	5	26,5		
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	0,6	4,14	0,764
	2	4,4		
	3	6,1		
	4	58,0		
	5	30,9		
Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir	1	0,3	4,17	0,776
	2	5,0		
	3	6,1		
	4	54,7		
	5	33,8		

Yasal düzenlemelerin ‘‘Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkileri’’ tespit etmek için tabloda 11 önerme kullanılmıştır. Bunlar:

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 31 :Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler

	*	%	Ortalama	s.s.
Denetimin, denetim firması aracılığı ile yapılması denetim kalitesini arttırır.	1	0,3	4,22	0,688
	2	3,2		
	3	3,7		
	4	60,1		
	5	32,7		
SPK mevzuatına göre SPK da kayıtlı firmaların denetiminin, denetim firmaları tarafından yapılması olumlu bir düzenlemedir.	1	0,9	4,11	0,791
	2	5,2		
	3	5,2		
	4	59,2		
	5	29,5		
Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanması, bağımsız denetimde otokontrol sistemini oluşturacaktır.	1	0,3	4,16	0,659
	2	2,3		
	3	6,3		
	4	63,5		
	5	27,7		
Yasal boşluklar nedeniyle <u>denetçi veya denetim firmaları</u> , müşteri portföylerini koruyabilmek için denetimi olumsuz etkileyecek ödünler vermektedir.	1	0,9	3,99	0,770
	2	5,0		
	3	9,5		
	4	63,3		
	5	21,3		
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	0,2	4,28	0,636
	2	2,0		
	3	3,2		
	4	59,0		
	5	35,6		
Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.	1	0,6	4,05	0,784
	2	6,4		
	3	5,2		
	4	62,5		
	5	25,2		
Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvikler yeterlidir.	1	12,8	3,00	1,270
	2	31,2		
	3	9,3		
	4	36,2		
	5	10,4		
Denetçilerin yetiştirilmesinde, yasal boşluklar nedeniyle, mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir.	1	0,8	4,00	0,820
	2	6,7		
	3	8,6		
	4	59,2		
	5	24,8		
	1	0,8	3,73	0,934

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

	2	12,8		
Farklı üniversiteler / kurumlar tarafından verilen eğitimler standart değildir.	3	17,4		
	4	50,3		
	5	18,7		
Denetimde kalitenin artırılması amacıyla, üniversitelerde "MALİ DENETİM " bölümünün oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.	1	0,5		
	2	1,8		
	3	3,4	4,20	0,629
	4	65,4		
	5	28,9		
Verilen denetim sertifikaların yurtdışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmesi, bağımsız denetim mesleğini etkin ve itibarlı hale getirecektir.	1	0,5		
	2	0,3		
	3	2,4	4,26	0,561
	4	66,4		
	5	30,4		

Yasal düzenlemelerin ‘Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler’’ tespit etmek için tabloda 8 önerme kullanılmıştır. Bunlar:

Tablo 32 :Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler

	*	%	Ortalama	s.s.
KGK, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır.	1	1,1	3,91	0,953
	2	12,8		
	3	5,4		
	4	55,7		
	5	25,1		
KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken Akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır.	1	0,5	4,18	0,707
	2	4,1		
	3	2,6		
	4	63,0		
	5	29,8		
Denetim standartlarını belirleme yetkisi, denetim uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma bırakılmalıdır.	1	1,7	3,97	0,910
	2	8,9		
	3	6,1		
	4	57,3		
	5	26,0		
Bağımsız denetçileri tek çatı altında toplayacak mesleki bir örgüt oluşturulmalıdır.	1	1,4	4,07	0,874
	2	7,6		
	3	3,5		
	4	57,0		
	5	30,4		
Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanmıştır.	1	2,1	3,80	0,912
	2	9,8		
	3	11,5		
	4	59,3		
	5	17,3		
SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapı olmuştur	1	0,2	4,07	0,694
	2	4,6		
	3	6,1		
	4	66,4		
	5	22,8		
Kamu Gözetimi Kurumu; bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur.	1	2,3	3,71	0,887
	2	10,9		
	3	11,9		
	4	63,8		
	5	11,2		
KGK, SPK, BDDK, EPDK, Hazine gibi kurumların koordinasyonun sağlanmalı ve talep edilen farklı rapor formatlarının yeknesak hale getirilmelidir.	1	0,5	4,24	0,572
	2	0,8		
	3	2,3		
	4	67,7		
	5	28,7		

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Yasal düzenlemelerin ‘Denetim Kalitesine Etkiler’ tespit etmek için tabloda 13 önerme kullanılmıştır. Bunlar:

Tablo 33 :Denetim Kalitesine Etkiler

	*	%	Ortalama	s.s.
6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.	1	1,8	3,89	0,736
	2	4,3		
	3	9,2		
	4	72,3		
	5	12,4		
Yeni TTK ya göre denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti olumlu bir düzenlemedir.	1	0,3	4,04	0,885
	2	10,7		
	3	3,2		
	4	56,1		
	5	29,7		
Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır.	1	1,2	3,90	0,828
	2	6,7		
	3	12,2		
	4	60,6		
	5	19,3		
İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini arttıracaktır.	1	0,3	4,26	0,601
	2	1,5		
	3	2,0		
	4	64,2		
	5	32,0		
Denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini arttıracaktır.	1	0,2	4,29	0,531
	2	0,5		
	3	1,5		
	4	66,1		
	5	31,8		
Yapılan yasal düzenlemelerle muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında kamu bilinci oluşmamıştır.	1	0,3	4,20	0,583
	2	1,1		
	3	4,0		
	4	67,7		
	5	26,9		
TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir.	1	0	4,20	0,625
	2	2,4		
	3	4,3		
	4	64,5		
	5	28,7		
TMS, TFRS ve Vergi mevzuatı ivedilikle uyumlu hale getirilmelidir.	1	0	4,26	0,577
	2	1,4		
	3	2,9		

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

	4	64,2		
	5	31,5		
Bağımsız denetim ile ilgili birçok düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılması, denetimi olumsuz etkiler.	1	0,2		
	2	3,2		
	3	3,5	4,16	0,644
	4	67,0		
	5	26,1		
Denetim ücretlerine, bir standart getirilmelidir.	1	0,5		
	2	4,6		
	3	2,4	4,16	0,717
	4	63,5		
	5	29,1		
Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.	1	0,9		
	2	5,0		
	3	4,0	4,11	0,771
	4	61,8		
	5	28,3		
Denetçilere, maliye müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarını ve UYAP' ta yer alan ticari dava bilgilerini görüntüleme yetkisi verilmelidir.	1	1,2		
	2	0,8		
	3	2,8	4,24	0,655
	4	63,6		
	5	31,7		
Denetlenen işletme yöneticilerinin denetleme konusunda denetçileri etkilememeleri için yasal düzenleme yapılmalıdır.	1	0,2		
	2	0,6		
	3	3,2	4,24	0,549
	4	67,3		
	5	28,7		

5. FAKTÖR ANALİZİNİN SONUÇLARI

Bağımsız denetim kapsamında yapılan yasal düzenlemelerin denetime katkısını ortaya çıkarmak için literatür taraması ve bağımsız denetçiler ile yapılan görüşmeler sonucunda 37 adet likert tipinde önerme hazırlanmış ve faktör analizi dört basamakta değerlendirilmiştir:

- Faktör modelinin uygunluğunun belirlenmesi
- Faktör sayısının belirlenmesi
- Faktör rotasyon yönteminin seçilmesi
- Faktörlerin isimlendirilmesidir.

5.1. FAKTÖR MODELİNİN UYGUNLUĞUNUN BELİRLENMESİ

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili değişkenleri birleştirerek az sayıda bağımsız değişken kümeleri elde etmeyi sağlayan bir tekniktir. Değişkenlerin bir kaç küme ya da boyuta indirgenmesini amaçlayan yöntemde elde edilen kümelerden her birine faktör adı verilir (Büyüköztürk, 2007:472). Uygulanan analizle 37 önerme 9 faktör boyutu saptanarak faktörlerin tanımlaması ve açıklaması yapılmıştır.

Kullanılan ölçeğin faktör yapısını ve verilerin faktör analizine uygunluğunu belirlemek amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi kullanılmıştır. KMO değeri, (% 90,2) “çok iyi” düzey ile verilerin faktör analizine uygun olduğu görülmektedir. Diğer bir uygunluk ölçüsü ise Barlett Küresellik Testi (Barlett’s test of sperecity)’dir. Barlett testi, değişkenler arasında ilişki olup olmadığını kısmi kolerasyonlar temelinde inceler.

Tablo 34: KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnek Uygunluk Testi		0,902
Barlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	6550,173
	df	666
	Anlamlılık	,000

Verilere göre Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.902 olup $0.902 > 0.6$ olduğu için anlamlı kabul edilmektedir. Bartlett's testi yaklaşık ki-kare (Chi-Square) değeri 6550,173 olup ($p=0.00$, $p<0.05$) anlamlı ve verilerin faktör analizine uygun olduğu görülmektedir.

Tablo 35 :Önermelerin Faktörlere Etki Düzeyi

Önermelerin Faktörlere Etki Düzeyi	
Önerme 48	0,739
Önerme 35	0,666
Önerme 40	0,664
Önerme 29	0,631
Önerme 36	0,589
Önerme 47	0,587
Önerme 30	0,585
Önerme 14	0,582
Önerme 15	0,576
Önerme 45	0,573
Önerme 22	0,567
Önerme 44	0,563
Önerme 25	0,561
Önerme 20	0,553
Önerme 41	0,549
Önerme 43	0,548
Önerme 42	0,546
Önerme 38	0,544
Önerme 33	0,537
Önerme 34	0,532
Önerme 46	0,528
Önerme 39	0,520
Önerme 19	0,516
Önerme 37	0,515
Önerme 21	0,498
Önerme 18	0,498
Önerme 28	0,492
Önerme 27	0,481
Önerme 31	0,480
Önerme 24	0,478
Önerme 26	0,470
Önerme 23	0,465
Önerme 17	0,463
Önerme 32	0,458
Önerme 16	0,454
Önerme 49	0,450
Önerme 50	0,427

Faktör analizinde değişkenleri birleştirilerek az sayıda bağımsız değişken kümeleri elde etmeyi sağlayan bir teknik olduğu ifade edilmişti. Bu faktör boyutu oluşumunda 37 adet önermenin faktöre olan etki düzeyleri saptanmış olup en yüksek etki 48 numaralı önerme olmuştur.

5.2. TÜRETİLEN FAKTÖR SAYISININ BELİRLENMESİ

Faktör analiziyle türetilecek faktör (küme) sayısını belirlemede değişik yöntemler söz konusudur. İlk öz değeri 1' in üzerinde olan faktörler anlamlı olarak nitelendirilir. Diğer yöntemde faktörlerin öz değerlerine dayalı olarak çizilen çizgi grafiği (Scree Plot)' dir (Çolakoğlu, Büyükeksi, 2014:61). Bu çalışmada öz değer (Eigenvalue) 1'den büyük olan önermeler esas alınarak faktörler türetilmiştir.

Tablo 36: Temel Bileşenler Analizine Göre Faktörler

Faktör	İlk Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar			Çevrilmiş Kareli Ağırlıklar		
	Toplam	% Varyans	% Birikimli	Toplam	% Varyans	% Birikimli	Toplam	% Varyans	% Birikimli
1	8,231	22,245	22,245	8,231	22,245	22,245	4,805	12,986	12,986
2	2,622	7,086	29,331	2,622	7,086	29,331	2,577	6,964	19,950
3	1,821	4,923	34,254	1,821	4,923	34,254	2,375	6,418	26,368
4	1,415	3,825	38,079	1,415	3,825	38,079	2,133	5,765	32,133
5	1,335	3,609	41,688	1,335	3,609	41,688	2,018	5,453	37,586
6	1,187	3,209	44,897	1,187	3,209	44,897	1,911	5,164	42,750
7	1,149	3,106	48,003	1,149	3,106	48,003	1,496	4,043	46,793
8	1,095	2,958	50,961	1,095	2,958	50,961	1,329	3,591	50,384
9	1,029	2,782	53,743	1,029	2,782	53,743	1,243	3,359	53,743
10	,939	2,539	56,282						
11	,920	2,486	58,768						
12	,883	2,388	61,155						
13	,841	2,273	63,428						
14	,825	2,229	65,657						
15	,782	2,114	67,771						
16	,757	2,045	69,817						
17	,727	1,964	71,781						
18	,704	1,903	73,684						
19	,689	1,861	75,545						
20	,651	1,761	77,306						
21	,636	1,720	79,025						
22	,621	1,679	80,704						
23	,609	1,647	82,351						
24	,601	1,625	83,976						
25	,567	1,532	85,508						
26	,549	1,483	86,991						
27	,544	1,470	88,462						
28	,538	1,455	89,916						

29	,502	1,356	91,272						
30	,475	1,284	92,556						
31	,464	1,253	93,809						
32	,430	1,161	94,971						
33	,428	1,156	96,126						
34	,393	1,062	97,189						
35	,373	1,008	98,197						
36	,350	,945	99,142						
37	,318	,858	100,000						

Faktör analizinde uygun olmayan değişkenlerin saptanmasına yardımcı olan diğer bir matris ters-görüntü (anti-image) korelasyon matrisidir. Bu matris değerlendirilerek herhangi bir faktörle anlamlı ilişki göstermeyen değişkenler saptanabilmektedir. Değişkenin açıklanan ortak varyansları %50'den küçük olan faktör analizinden çıkartılmaktadır (Albayrak, 2004:56). Bu genel kurala uyulmuş ve %50'den büyük değişkenler analize dahil edilmiştir. 9 faktör boyutu olduğu ve çözümün toplam varyansın %53,743'ünü açıklayabildiğini göstermektedir. Özdeğerler, türetilen kareli ve çevrilmiş kareli ağırlıklar ile her iki çözümde de her faktör açıklayıcılık açısından yeterli görülmektedir. Türetilen kareli ağırlıklarda birinci faktör toplam varyansın %22,245'ini açıklarken, çevrilmiş kareli ağırlıklarda aynı faktör toplam varyansın %12,986'ini açıklamaktadır.

Tablo 37 :Faktör Yükleri

Faktör	Faktörlerin Varyansı Açıklama oranı %
1. Faktör	22,245
2. Faktör	7,086
3. Faktör	4,923
4. Faktör	3,825
5. Faktör	3,609
6. Faktör	3,209
7. Faktör	3,106
8. Faktör	2,958
9. Faktör	2,782

Hesaplanan 9 faktörün yükleri ise Tablo 40' de şu şekildedir; 1. Faktör %22,245, 2. Faktör %7,086, 3. Faktör % 4,923, 4. Faktör 3,8255. Faktör 3,609, 6. Faktör 3,209, 7. Faktör 3,106, 8. Faktör 2,958, 9. Faktör 2,782 olarak hesaplanmıştır.

5.3. UYGUN FAKTÖR ROTASYON YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ

Yorumlanabilir anlamlı faktörler elde etmek amacıyla faktör rotasyonu kullanılmaktadır. Faktör analizinin nihai sonucu olan çevrilmiş faktör matrisi (Rotated Component Matrix) hazırlanmıştır. Matriste orijinal değişkenlerle türetilen faktörler arasındaki korelasyonlar görülmektedir. Bir değişken hangi faktör altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o faktör ile yakın ilişki içindedir. Tablo 38’de faktör ve her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları (değişkenler ve faktörler arasındaki korelasyon katsayısı) verilmiştir.

Tablo 38:Çevrilmiş Faktör Matrisi

	Türetilen Faktörler								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Önerme 41	,636								
Önerme29	,635								
Önerme42	,576								
Önerme28	,506								
Önerme31	,494								
Önerme37	,488								
Önerme 25	,483								
Önerme 49	,456								
Önerme 50	,403								
Önerme 23	,377								
Önerme 38		,737							
Önerme 40		,714							
Önerme 36		,702							
Önerme 34		,695							
Önerme 16		,416							
Önerme 27			,699						
Önerme 26			,556						
Önerme 17			,555						
Önerme 18			,440						

Önerme 32			,329						
Önerme 44				,706					
Önerme 43				,686					
Önerme 35				,659					
Önerme 46				,548					
Önerme 45				,481					
Önerme 14					,748				
Önerme 15					,723				
Önerme 19					,490				
Önerme 21					,354				
Önerme 30						,534			
Önerme 22						,518			
Önerme 33						,495			
Önerme 24							,479		
Önerme 39								-,507	
Önerme 20								,416	
Önerme48									,920
Önerme 47									,556

5.4. FAKTÖRLERİN ADLANDIRILMASI

Faktörler yorumlanarak, hangi olgunun göstergesi oldukları ve neyi ölçtükleri tanımlanmaya çalışılır. Faktörlerin altındaki değişkenlerin genel özellikleri dikkate alınarak isimlendirme yapılmıştır.

5.4.1. F1: Denetim Kalitesi

Birinci faktörde anlamlılık gösteren değişkenlerin aralarındaki ilişki dikkate alınmıştır.

Tablo 39: Birinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 41	İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini arttıracaktır.	,636
Önerme 29	Verilen denetim sertifikaların yurt dışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmesi, bağımsız denetim mesleğini etkin ve itibarlı hale getirecektir.	,635
Önerme 42	Denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini arttıracaktır.	,576
Önerme 28	Denetimde kalitenin artırılması amacıyla, üniversitelerde "MALİ DENETİM " bölümünün oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.	,506
Önerme 31	KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır.	,494
Önerme 37	KGK, SPK, BDDK, EPDK, Hazine gibi kurumların koordinasyonun sağlanmalı ve talep edilen farklı rapor formatlarının yeknesak hale getirilmelidir.	,488
Önerme 25	Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvikler yeterlidir.	,483
Önerme 49	Denetçilere, Maliye Müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarını ve UYAP' ta yer alan ticari dava bilgilerini görüntüleme yetkisi verilmelidir.	,456
Önerme 50	Denetlenen işletme yöneticilerinin denetleme konusunda denetçileri etkilememeleri için yasal düzenleme yapılmalıdır.	,403
Önerme 23	Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	,377

Birinci faktörde 10 değişken mevcut olup denetim kalitesinin artırılmasına yönelik değişkenlerden oluşmaktadır. Denetlenen işletmeleri kapsayan değişkenler; denetim hakkında yeterli bilgileri olmaması, işletme personeline eğitim mecburiyeti getirilmesi, denetlenen işletme yöneticilerinin denetçilerin bağımsızlığını etkilememelerinin sağlanması şeklindedir. Denetçi ve denetim kuruluşları açısından; denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önlenmesi, denetim firmalarının yurt dışında faaliyetlerinin desteklenmesi, bağımsız denetim raporlarının tek tip hale getirilmesi, UYAP bilgilerine ulaşımın sağlanması, üst kurumların yönetiminde görev alacaklarda SMMM, YMM şartı aranması ve bağımsız denetimin eğitim kurumlarında bölüm

olarak okutulması denetim kalitesini olumlu etkileyecek unsurlardır. Bu nedenle faktör “**Denetim Kalitesi**” olarak adlandırılmıştır.

5.4.2. F2: Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Uygulamalarına Etkisi

İkinci faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 40:İkinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 38	6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.	,737
Önerme 40	Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır.	,714
Önerme 36	Kamu Gözetimi Kurumu; bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur.	,702
Önerme 34	Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanmıştır.	,695
Önerme 16	Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri fayda, katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler.	,416

İkinci faktör bileşenleri; yeni TTK ve denetim standartları uyumu, yasal düzenlemelerin güven sonuçları, KGK etkinliği, denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta sağlanan başarı düzeyleri olup açıklanan varyanslar anlamlı korelasyon gösteren değişkenler olup faktör “**Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Uygulamalarına Etkisi**” olarak adlandırılmıştır.

5.4.3. F3: Denetimde Mesleki Eğitim ve Etik

Üçüncü faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 41:Üçüncü Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 27	Farklı üniversiteler / kurumlar tarafından verilen eğitimler standart değildir.	,699
Önerme 26	Denetçilerin yetiştirilmesinde, yasal boşluklar nedeniyle, mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir.	,556
Önerme 17	Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	,555
Önerme 18	Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir.	,440
Önerme 32	Denetim standartlarını belirleme yetkisi, denetim uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma bırakılmalıdır.	,329

Üçüncü faktörün bileşenleri; verilen eğitimlerin standartları, mesleki eğitim ve yeterliliğe verilmesi gereken önem, denetlenen şirketlerin muhasebe elemanlarının bağımsız denetim ile ilgili eğitim seviyesi ve şirketlerin denetime verdikleri önemden oluşmaktadır. Açıklanan değişkenler varyanslarla anlamlı korelasyon gösterdiğinden faktör “**Denetimde Mesleki Eğitim ve Etik**” olarak adlandırılmıştır.

5.4.4. F4: Denetimde Mevzuat Farklılığı ve Yasal Öneriler

Dördüncü faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 42:Dördüncü Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 44	TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir	,706
Önerme 43	Yapılan yasal düzenlemelerle muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında kamu bilinci <u>oluşmamıştır</u> .	,686
Önerme 35	SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapı olmuştur.	,659
Önerme 46	Bağımsız denetim ile ilgili birçok düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılması, denetimi olumsuz etkiler.	,548
Önerme 45	TMS, TFRS ve Vergi mevzuatı ivedilikle uyumlu hale getirilmelidir	,481

Dördüncü faktör bileşenleri; “raporlamadaki farklılıkların denetimi olumsuz etkilemesi”, “TMS, TFRS ve vergi mevzuatı uyumlu hale getirilmesi gerekliliği”, “düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılmasının sonuçları”, “bağımsız denetim düzenlemelerinin uygulanmasında kamu bilinci oluşmaması” ve “denetimde çok başlı yapının oluşması” açıklanan varyanslarla anlamlı korelasyon gösteren değişkenlerdir. Faktör “**Denetimde Mevzuat Farklılığı Ve Yasal Öneriler**” olarak adlandırılmıştır.

5.4.5. F5: Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Oto kontrol

Beşinci faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 43:Beşinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 14	2015 yılı için zorunlu denetime dahil olacak şirketlerin (50 milyon TL aktif toplam, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan) kapsamı daha da genişletilmelidir.	,748
Önerme 15	Bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerine uygulanmasına ilişkin, kademeli geçiş takvimlendirilerek ilan edilmelidir.	,723
Önerme 19	Denetimin, denetim firması aracılığı ile yapılması denetim kalitesini arttırır.	,490
Önerme 21	Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanması, bağımsız denetimde otokontrol sistemini oluşturacaktır.	,354

Beşinci faktör bileşenleri; “denetim kapsamının genişletilmesi, kademeli geçişin takvimlendirilmesi, denetim firmaları aracılığı ile denetim yapılmasının faydaları, bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri yapısı” açıklanan varyanslarla anlamlı korelasyon gösteren değişkenler olduğundan faktör; “**Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Otokontrol**” olarak adlandırılmıştır.

5.4.6. F6: Bağımsız Denetim Üst Kuruluşları

Altıncı faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 44:Altıncı Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 30	KGK, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır.	,534
Önerme 22	Yasal boşluklar nedeniyle denetçi veya denetim firmaları, müşteri portföylerini koruyabilmek için denetimi olumsuz etkileyecek ödünler vermektedir.	,518
Önerme 33	Bağımsız denetçileri tek çatı altında toplayacak mesleki bir örgüt oluşturulmalıdır.	,495

Altıncı faktör bileşenleri; “KGK, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olması, bağımsız denetçileri tek çatı altında toplayacak mesleki bir örgüt

oluşturulmalı” olup değişkenler anlatan faktör "**Bağımsız Denetim Üst Kuruluşları**" olarak adlandırılmıştır.

5.4.7. F7: Sektör Temelli Yetkilendirme

Dördüncü faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 45:Yedinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 24	Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.	,479
-----------	---	------

Yedinci faktör denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği olup açıklanan varyanslarla anlamlı korelasyon gösteren değişkenler olup faktör "**Sektör Temelli Yetkilendirme**" olarak adlandırılmıştır.

5.4.8. F8: Denetim Etkinliği için Kısıtlamalar

Sekizinci faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 46:Sekizinci Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 39	Yeni TTK ya göre denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti olumlu bir düzenlemedir.	,507
Önerme 20	SPK mevzuatına göre SPK da kayıtlı firmaların denetiminin, denetim firmaları tarafından yapılması olumlu bir düzenlemedir	,416

Sekizinci faktör bileşenleri;” denetçi, yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti, SPK da kayıtlı firmaların denetiminin denetim firmaları tarafından yapılması” açıklanan varyanslarla anlamlı korelasyon gösteren değişkenler olup faktör "**Denetim Etkinliği için Kısıtlamalar**" olarak adlandırılmıştır.

5.4.9. F9: Denetim Ücreti

Dokuzuncu faktörde aralarında anlamlılık gösteren değişkenler ve varyanslara göre aşağıdaki veriler tespit edilmiştir.

Tablo 47: Dokuzuncu Faktör Bileşenleri ve Boyutlara Etki Değeri

Önerme 48	Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.	,920
Önerme 47	Denetim ücretlerine, bir standart getirilmelidir.	,556

Dokuzuncu faktör bileşenleri; “denetim ücretlerine, bir standart getirilmesi ve ortak havuzdan ödenmesi” açıklanan varyanslarla anlamlı korelasyon gösteren değişkenler olup faktör "**Denetim Ücreti**" olarak adlandırılmıştır.

6. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE GÖRE ÖLÇEĞİN ALT BOYUTLARA GÖRE TESTLERİ

Ölçeğin alt boyutları olan, “Denetlenen İşletmelere Etkiler, Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler, Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler, Denetim Kalitesine Etkiler” çeşitli demografik verilere göre farklılık olup olmadığı bu bölümde test edilmiştir. Yanıtların ikili olduğu gruplarda Bağımsız Örneklem T-Testi ile, yanıtlar üç ya da daha fazla şıktan oluşması durumunda ise Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ile farklılık olup olmadığına bakılmıştır.

Tablo 48 : Cinsiyete Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu

		Cinsiyet	N	$\bar{X}$	Ss	p
A	Denetlenen işletmelere etkiler	Kadın	20	4,26	,50	,344
		Erkek	634	4,15	,52	
B	Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkiler	Kadın	20	4,39	,47	,011
		Erkek	634	4,15	,41	
C	Bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etkiler	Kadın	20	4,36	,52	,017
		Erkek	634	4,10	,48	
D	Denetim kalitesine etkiler	Kadın	20	4,47	,43	,001
		Erkek	634	4,19	,39	
	Toplam	Kadın	20	4,37	,40	,023
		Erkek	634	4,17	,39	

Cinsiyete göre ölçek alt boyutlarının fark testinde “Denetlenen İşletmelere Etkiler” boyutunda ($p>0,05$) olduğundan %5 düzeyinde istatistiksel anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler, Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi, Denetim Kalitesine Etkiler ve Denetim ölçeği toplam değerlendirmede **cinsiyete göre ($p<0,05$) anlamlı farklılık olduğu anlaşılmaktadır.**

Tablo 49 :Medeni Duruma Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu

	Medeni Durum	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	Evli	616	4,15	,516	,529
	Bekar	19	4,22	,577	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	Evli	616	4,16	,415	,636
	Bekar	19	4,20	,472	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	Evli	616	4,10	,485	,751
	Bekar	19	4,14	,467	
Denetim Kalitesine Etkiler	Evli	616	4,19	,382	,143
	Bekar	19	4,36	,473	
Toplam	Evli	616	4,17	,381	,173
	Bekar	19	4,29	,449	

Medeni duruma göre ölçek fark testinde tüm ($p>0,05$) olduğundan medeni durum kriterine göre istatistiksel anlamlı farklılık bulunamamıştır. Katılım sağlayan evli bekar denetçilerin tüm alt boyutlara benzer düzeylerde katılım sağlamışlardır.

Tablo 50 :Mesleki Unvana Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu

	Mesleki Unvan	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	SMMM	555	4,15	,525	,252
	YMM	99	4,21	,462	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	SMMM	555	4,17	,412	,216
	YMM	99	4,11	,437	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	SMMM	555	4,12	,48574	,255
	YMM	99	4,05	,465	
Denetim Kalitesine Etkiler	SMMM	555	4,21	,393	,058
	YMM	99	4,13	,346	
Toplam	SMMM	555	4,18	,392	,904
	YMM	99	4,17	,331	

Mesleki unvana göre ölçek fark testinde tüm ($p>0,05$) olduğundan istatistiksel anlamlı farklılık bulunamamıştır. Yapılan incelemede araştırılan başlıklar açısından katılımcıların unvanlarına göre katılım seviyeleri açısından bir farklılık saptanamamıştır.

Tablo 51 :Denetim Yapıp/ Yapmama Göre Ölçek Alt Boyutlarının Bağımsız Örneklem T-Testi Tablosu

	Denetim Durumu	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	Denetim yapmadım	531	4,14	,519	,313
	Denetim yaptım	123	4,20	,506	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	Denetim yapmadım	531	4,15	,410	,091
	Denetim yaptım	123	4,22	,438	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	Denetim yapmadım	531	4,11	,481	,872
	Denetim yaptım	123	4,10	,493	
Denetim Kalitesine Etkiler	Denetim yapmadım	531	4,19	,379	,196
	Denetim yaptım	123	4,24	,416	
Toplam	Denetim yapmadım	531	4,16	,382	,170
	Denetim yaptım	123	4,22	,3903	

Denetçilerin, denetim yapma durumuna göre ölçek fark testinde ($p>0,05$) olduğundan istatistiksel anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Denetim yapmayanların

ağırlıklı olduğu denetçiler ile azınlıkta olan denetim yapmayanlar dört alt boyutta katılım seviyeleri benzer niteliktedir.

Tablo 52 :Yaşa Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Yaş	N	$\bar{X}$	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	30-37	41	4,15	,249
	38-45	250	4,12	
	46 ve üzeri	332	4,19	
	Toplam	623	4,16	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	30-37	41	4,16	,384
	38-45	250	4,19	
	46 ve üzeri	332	4,14	
	Toplam	623	4,16	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	30-37	41	4,15	,571
	38-45	250	4,12	
	46 ve üzeri	332	4,09	
	Toplam	623	4,10	
Denetim Kalitesine Etkiler	30-37	41	4,27	,249
	38-45	250	4,22	
	46 ve üzeri	332	4,18	
	Toplam	623	4,20	
Toplam	30-37	41	4,21	,738
	38-45	250	4,17	
	46 ve üzeri	332	4,18	
	Toplam	623	4,19	

Yaş gruplarına göre ölçek tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinde ($p>0,05$) olduğundan istatistiksel anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Denetçilerin yaşlarına gören sorulara katılım seviyeleri bakımından farklılık olmadığı saptanmıştır.

Tablo 53 :Eğitim Düzeyine Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Eğitim Düz	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	Önlisans	8	3,97	,687	,064
	Lisans	546	4,14	,525	
	Lisansüstü	85	4,27	,443	
	Toplam	639	4,15	,518	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	Önlisans	8	3,92	,513	,208
	Lisans	546	4,16	,414	
	Lisansüstü	85	4,19	,418	
	Toplam	639	4,16	,416	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	Önlisans	8	3,90	,693	,209
	Lisans	546	4,10	,482	
	Lisansüstü	85	4,17	,450	
	Toplam	639	4,10	,481	
Denetim Kalitesine Etkiler	Önlisans	8	4,02	,490	,391
	Lisans	546	4,20	,383	
	Lisansüstü	85	4,22	,378	
	Toplam	639	4,20	,383	
Toplam	Önlisans	8	4,00	,514	,107
	Lisans	546	4,17	,387	
	Lisansüstü	85	4,24	,338	
	Toplam	639	4,18	,383	

Eğitim durumuna göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinde ($p>0,05$) olduğundan mezuniyet düzeyi kriterine göre istatistiksel anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Eğitim seviyeleri bakımından 3 seviye verilmiş olup sorulara katılım seviyesinin bütün eğitim tiplerine göre standart olduğu, farklılık olmadığı gözlenmiştir.

Tablo 54 :SMM/YMM Olarak Çalışma Süresine Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Çalışma Süresi	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	1-5	22	4,09	,543	,641
	6-10 Yıl	74	4,10	,616	
	11-15 Yıl	169	4,13	,518	
	15 +	361	4,17	,498	
	Toplam	626	4,15	,520	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	1-5	22	3,95	,560	,087
	6-10 Yıl	74	4,17	,435	
	11-15 Yıl	169	4,20	,408	
	15 +	361	4,16	,412	
	Toplam	626	4,16	,421	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	1-5	22	3,95	,673	,381
	6-10 Yıl	74	4,11	,468	
	11-15 Yıl	169	4,14	,472	
	15 +	361	4,11	,481	
	Toplam	626	4,11	,485	
Denetim Kalitesine Etkiler	1-5	22	4,16	,425	,605
	6-10 Yıl	74	4,24	,386	
	11-15 Yıl	169	4,22	,374	
	15 +	361	4,19	,391	
	Toplam	626	4,20	,387	
Toplam	1-5	22	4,12	,442	,932
	6-10 Yıl	74	4,17	,418	
	11-15 Yıl	169	4,18	,389	
	15 +	361	4,18	,376	
	Toplam	626	4,18	,386	

SMM/YMM olarak çalışma yılı durumuna göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinde $p>0,05$ olduğundan istatistiksel anlamlı farklılık tespit edilememiştir. 15 yıl deneyimi olan denetçi sayılarının diğer katılımcılardan fazla olduğu ancak alt boyut olan dört gruptaki sorulara katılım seviyeleri açısından farklılık olmadığı gözlenmiştir.

Tablo 55 :Denetime İlişkin Düzenlemeleri Yapacak Kuruma Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Örgüt	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	KGK	287	4,15	,518	,973
	SPK	66	4,13	,482	
	Maliye Bakanlığı	50	4,17	,558	
	TÜRMOB	206	4,15	,523	
	Toplam	609	4,15	,518	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	Kamu Gözetim Kurumu	287	4,16	,416	,615
	Sermaye Piyasası Kurulu	66	4,12	,386	
	Maliye Bakanlığı	50	4,09	,388	
	TÜRMOB	206	4,16	,425	
	Toplam	609	4,15	,414	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	Kamu Gözetim Kurumu	287	4,08	,470	,362
	Sermaye Piyasası Kurulu	66	4,03	,524	
	Maliye Bakanlığı	50	4,07	,427	
	TÜRMOB	206	4,137	,483	
	Toplam	609	4,09	,478	
Denetim Kalitesine Etkiler	Kamu Gözetim Kurumu	287	4,19	,370	,124
	Sermaye Piyasası Kurulu	66	4,10	,341	
	Maliye Bakanlığı	50	4,14	,353	
	TÜRMOB	206	4,22	,397	
	Toplam	609	4,19	,376	
Toplam	Kamu Gözetim Kurumu	287	4,17	,380	,635
	Sermaye Piyasası Kurulu	66	4,12	,345	
	Maliye Bakanlığı	50	4,16	,390	
	TÜRMOB	206	4,19	,389	
	Toplam	609	4,17	,380	

Düzenleme yapan kuruma göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinde $p>0,05$ olduğundan istatistiksel anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Denetim düzenlemelerini kimin yapacağı, bağımsız denetimden hangi kurumun sorumlu olacağı önermesine göre katılımcıların katılım seviyesinin tüm alt boyutlarda aynı olduğu ve istatistiksel anlamlı bir farklılık olmadığı saptanmıştır.

Tablo 56 : Denetim Yetkisi Yılına Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Yetki Yılı	N	$\bar{X}$	Ss	P
Denetlenen İşletmelere Etkiler	2 yıldan az	486	4,10	,515	,000
	2-4 yıl	116	4,39	,457	
	5 yıl +	31	4,10	,531	
	Toplam	633	4,15	,519	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	2 yıldan az	486	4,11	,399	,000
	2-4 yıl	116	4,37	,422	
	5 yıl +	31	4,16	,478	
	Toplam	633	4,16	,418	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkisi	2 yıldan az	486	4,05	,456	,000
	2-4 yıl	116	4,33	,548	
	5 yıl +	31	4,10	,458	
	Toplam	633	4,11	,485	
Denetim Kalitesine Etkiler	2 yıldan az	486	4,15	,365	,000
	2-4 yıl	116	4,39	,429	
	5 yıl +	31	4,19	,347	
	Toplam	633	4,20	,387	
Toplam	2 yıldan az	486	4,13	,371	,000
	2-4 yıl	116	4,39	,381	
	5 yıl +	31	4,14	,356	
	Toplam	633	4,18	,386	

Bağımsız denetim yetkisinin alındığı yıla göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testinde $p < 0,05$ olduğundan istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu görülmüştür.

Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun bulunabilmesi için çoklu karşılaştırma testlerinden (post-hoc) Tukey testi kullanılmıştır. Tukey testi sonucuna yetki yılı 2-4 yıl olan katılımcıların katılım oranı diğer gruplara daha yüksek bulunmuştur. Buna göre “denetlenen işletmelere etkiler boyutunda katılım ortalaması (4,39)”, “bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkiler katılım ortalaması (4,36)”, “bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etki katılım ortalaması (4,33)”, “denetim kalitesine etkiler katılım ortalaması (4,39)” tespit edilmiştir.

Yetki yılı 2-4 yıl olan katılımcıların yoğunluğunun yüksek olmasının nedeni bağımsız denetim yetkilerinin geçiş dönemi ve intibak programlarına bağlı sertifikasyonların yoğunluğundan kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetimde sertifikasyondan sorumlu kurum KGK'den önce SPK'da olması 5 yıl ve üstü katılımın daha düşük olmasına neden olmuştur.

Tablo 57 :Bölgelere Göre Ölçek Alt Boyutlarının ANOVA Tablosu

Değişkenler	Bölgeler	N	$\bar{X}$	Ss	p
Denetlenen İşletmelere Etkiler	Kuzeydoğu Anadolu	12	4,22	,458	,142
	Ortadoğu Anadolu	17	4,20	,735	
	Güneydoğu Anadolu	61	4,14	,541	
	İstanbul	105	4,13	,521	
	Batı Marmara	18	4,52	,382	
	Ege	83	4,12	,442	
	Doğu Marmara	48	4,12	,513	
	Batı Anadolu	94	4,14	,433	
	Akdeniz	74	4,06	,533	
	Orta Anadolu	43	4,10	,521	
	Batı Karadeniz	73	4,20	,595	
	Doğu Karadeniz	26	4,29	,534	
	Toplam	654	4,15	,516	
Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler	Kuzeydoğu Anadolu	12	4,04	,557	,114
	Ortadoğu Anadolu	17	4,34	,473	
	Güneydoğu Anadolu	61	4,15	,423	
	İstanbul	105	4,11	,361	
	Batı Marmara	18	4,37	,507	
	Ege	83	4,14	,427	
	Doğu Marmara	48	4,13	,387	
	Batı Anadolu	94	4,15	,364	
	Akdeniz	74	4,11	,382	
	Orta Anadolu	43	4,11	,310	

	Batı Karadeniz	73	4,23	,477	
	Doğu Karadeniz	26	4,28	,606	
	Toplam	654	4,16	,416	
Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etki	Kuzeydoğu Anadolu	12	4,05	,561	,361
	Ortadoğu Anadolu	17	4,17	,552	
	Güneydoğu Anadolu	61	4,06	,514	
	İstanbul	105	4,02	,363	
	Batı Marmara	18	4,32	,407	
	Ege	83	4,18	,457	
	Doğu Marmara	48	4,13	,372	
	Batı Anadolu	94	4,10	,445	
	Akdeniz	74	4,068	,494	
	Orta Anadolu	43	4,17	,429	
	Batı Karadeniz	73	4,077	,649	
	Doğu Karadeniz	26	4,16	,658	
	Toplam	654	4,10	,483	
Denetim Kalitesine Etkiler	Kuzeydoğu Anadolu	12	4,13	,390	,000*
	Ortadoğu Anadolu	17	4,41	,544	
	Güneydoğu Anadolu	61	4,22	,408	
	İstanbul	105	4,09	,267	
	Batı Marmara	18	4,50	,401	
	Ege	83	4,23	,374	
	Doğu Marmara	48	4,13	,285	
	Batı Anadolu	94	4,19	,376	
	Akdeniz	74	4,13	,379	
	Orta Anadolu	43	4,18	,373	
	Batı Karadeniz	73	4,23	,479	
	Doğu Karadeniz	26	4,38	,422	
	Toplam	654	4,19	,387	
Toplam	Kuzeydoğu Anadolu	12	4,18	,366	,002*
	Ortadoğu Anadolu	17	4,31	,461	

	Güneydoğu Anadolu	61	4,18	,416	
	İstanbul	105	4,11	,326	
	Batı Marmara	18	4,52	,313	
	Ege	83	4,18	,359	
	Doğu Marmara	48	4,13	,349	
	Batı Anadolu	94	4,17	,339	
	Akdeniz	74	4,10	,397	
	Orta Anadolu	43	4,14	,387	
	Batı Karadeniz	73	4,22	,457	
	Doğu Karadeniz	26	4,34	,399	
	Toplam	654	4,18	,383	

Firmanın bulunduğu bölgeye göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) fark testinde denetlenen işletmelere etkiler, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkiler ve bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etkisi kriterlerinde $p>0,05$ olduğundan istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Denetim ölçeği toplamı ve denetim kalitesine etkiler alt boyutunda $p<0,05$ olduğundan istatistiksel olarak anlamlı farklılık söz konusudur. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun bulunabilmesi için çoklu karşılaştırma testlerinden Post-hoc Tukey testi kullanılmıştır.

Tukey testi sonucuna göre denetim kalitesine etkiler boyutunda Batı Marmara bölgesi (4,505) ve Ortadoğu Anadolu bölgesi katılımcı ortalamaları (4,41) olduğu anlaşılmıştır. Denetim ölçeği toplamında Batı Marmara olan (4,516), Ortadoğu Anadolu (4,30) ve Doğu Karadeniz (4,34) ortalama ile diğer bölgelerde bulunan katılımcılardan daha yüksek katılım oranı olmuştur.

7. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN ÖZELLİKLERİNE GÖRE HİPOTEZ TESTLERİ

Bağımsız denetçilerle yapılan görüşmeler ve literatürdeki tartışmalarda dikkate alınarak 37 yargı cümlesi ile 8 hipotez oluşturulmuştur. Genel olarak yeni yasal düzenlemelerin KGK, denetim kalitesi, denetlenen işletmeler, denetçiler ve denetim sonuçları çerçevesinde hipotezler geliştirilmiştir.

Geliştirilen Null hipotezi " H_0 " ve alternatif hipotezleri " H_1 " hipotezler şu şekilde özetlenebilir:

7. 1. HIPOTEZ 1

H₁₀: Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni arttırmaz.

H₁₁: Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni artırır.

Yapılan yasal düzenlemelerin hazırlanan denetim raporlarına olan güvene etkisi araştırılmıştır. Analizde kullanılan önermeler ve aralarındaki ilişki dikkate alınarak hipotez test edilmiştir.

Bir numaralı hipotez testi için veriler şöyledir:



Tablo 58 :Yapılan Yasal Düzenlemeler Denetim Raporlarına Olan Güveni Arttırma Düzeyi

			6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.							Yeni TTK ya göre denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti olumlu bir düzenlemedir.					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum-Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum-Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
			%	%	%	%	%			%	%	%	%	%	
Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	62,5	0,0	0,0	37,5	0,0	100,0		25,0	0,0	0,0	12,5	62,5	100,0
	Katılmıyorum	%	2,3	20,5	9,1	59,1	9,1	100,0		0,0	18,2	0,0	61,4	20,5	100,0
	Ne Katılmıyorum-Ne Katılmıyorum	%	1,2	8,8	28,8	52,5	8,8	100,0		0,0	8,8	12,5	45,0	33,8	100,0
	Katılıyorum	%	0,3	2,5	6,6	86,4	4,3	100,0		0,0	13,1	2,8	66,9	17,2	100,0
	Kesinlikle Katılıyorum	%	3,2	1,6	5,6	47,6	42,1	100,0		0,0	2,4	0,0	30,2	67,5	100,0
Toplam		%	1,8	4,3	9,2	72,3	12,4	100,0		0,3	10,7	3,2	56,1	29,7	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided) p
Ki - Kare	383,075 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	203,121	16	,000
Linear-by-Linear Association	84,297	1	,000
Geçerli Anket	654		

Hipotezi test etmek için denetimi düzenleyen 6102 ve 6335 kanunların genel kabul görmüş denetim standartlarına uyma düzeyleri ve 7 yıl arka arkaya denetim raporu veren denetçinin değiştirilme mecburiyetinin getirilmesinin genel kabul

görmesi durumunda güvenin artacağı varsayımına dayanmaktadır. Hipotez ile ilgili hazırlanan tabloda anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p<0,05$ şartını karşıladığından yapılan yasal düzenlemelerin genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu olduğu ve denetçilerin 7 yıllık süre sonunda denetçi değişikliğinin denetim raporlarına olan güven arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu söylenebilir. **H1₀**: Yapılan yasal düzenlemeler denetim raporlarına olan güveni arttırmaz hipotezinin ret edilmiştir. Alternatif hipotez **H1₁** ile son düzenlemelerin denetim raporlara olan güveni arttırdığı söylenebilir.

7. 2. HIPOTEZ 2

H2₀ : Yapılan yasal düzenlemeler KGK' nu başarısını ve denetim kalitesini etkilemez.

H2₁ : Yapılan yasal düzenlemeler KGK' nu başarısını denetim kalitesini etkiler.

İki numaralı hipotezde denetçilerin hem yaş hem de eğitim seviyelerini dikkate alarak denetime ilişkin düzenlemeleri hangi kurumun üstlenmesi gerektiği ve bağımsız denetim kapsamında birçok düzenleme yapma yetkisi verilen KGK 'nın uygulama sonuçlarının denetim kalitesini etkileme durumu araştırılmıştır. Bu amaçla çapraz karşılaştırmalar yapılmış ve sonuçlar arasındaki ilişkileri tespit etmek için ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Buna göre geliştirilen hipotez ve analiz sonuçları şöyledir:

Hipotezin test edilmesinde 5 ayrı tablo kullanılmıştır.

Tablo 59 :Yaş Gurubuna Göre Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt
Üstlenmesi Gerektiği Görüşü

		Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt Üstlenmelidir.				
Yaş		Kamu Gözetim Kurumu	Sermaye Piyasası Kurulu	Maliye Bakanlığı	TÜRMÖB	Toplam
30-37	N	17	4	3	14	38
	%	44,7	10,5	7,9	36,8	100,0
38-45	N	118	31	16	69	234
	%	50,4	13,2	6,8	29,5	100,0
46 ve üzeri	N	138	28	31	115	312
	%	44,2	9,0	9,9	36,9	100,0
Toplam	N	273	63	50	198	584
	%	46,7	10,8	8,6	33,9	100,0

Tablo 60 : Eğitim Düzeyine Göre Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt
Üstlenmesi ile İlgili Görüş

		Denetime İlişkin Düzenlemeler Hangi Örgüt Üstlenmelidir.				
Eğitim		Kamu Gözetim Kurumu	Sermaye Piyasası Kurulu	Maliye Bakanlığı	TÜRMÖB	Toplam
Lise	N	0	2	0	1	3
	%	0,0	66,7	0,0	33,3	100,0
Önlisans	N	1	0	0	3	4
	%	25,0	0,0	0,0	75,0	100,0
Lisans	N	236	52	38	184	510
	%	46,3	10,2	7,5	36,1	100,0
Lisansüstü	N	44	10	11	16	81
	%	54,3	12,3	13,6	19,8	100,0
Toplam	N	281	64	49	204	598
	%	47,0	10,7	8,2	34,1	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	23,557 ^a	9	,005
Likelihood Ratio	21,081	9	,012
Linear-by-Linear Association	5,880	1	,015
Geçerli Anket	598		

Denetime ilişkin düzenlemeleri, katılımcıların hem yaş hem de eğitim seviyesi sınıflamasına göre %47 oranında KGK'nin üstlenmesi gerektiği görülmektedir. TÜRMÖB' un üstlenmesi gerektiğini dile getirenlerin oranı % 34 olmuştur. En büyük

katılımın olduğu lisans düzeyinde 236 kişi ve % 46,3 oran ile KGK, ikinci sırada ise 184 kişi ve % 36,1 ile TÜRMOB yönünde görüş bildirmişlerdir.

Ki-kare test tablosunda $p < 0,05$ şartını karşıladığından sonuçlar anlamlı olduğu ve denetim faaliyetinin KGK tarafından yürütülmesinin bağımsız denetim kalitesini arttıracığı söylenebilir.

Tablo 61 :Yasal Düzenlemelerin Denetim Raporlarından Beklenen Şeffaflığı Sağlama Düzeyi

(A)Denetim Firmaları Tarafından Hazırlanan Denetim Raporlarının Kamuyu Aydınlatmada Ve Şeffaflıkta Başarı Sağlanma Düzeyi								
*			1	2	3	4	5	Toplam
6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.	1	% (A) içinde	66,7	8,3	8,3	0,0	16,7	100,0
	2	% (A) içinde	7,1	21,4	17,9	39,3	14,3	100,0
	3	% (A) içinde	1,7	18,3	30,0	30,0	20,0	100,0
	4	% (A) içinde	0,6	8,7	9,1	70,8	10,8	100,0
	5	% (A) içinde	0,0	6,2	9,9	29,6	54,3	100,0
	Topl	N	14	64	75	388	113	654
		% (A) içinde	2,1	9,8	11,5	59,3	17,3	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	391,707 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	182,709	16	,000
Linear-by-Linear Association	82,433	1	,000
Geçerli Anket	654		

6012 sayılı TTK ve 6335 sayılı kanunla getirilen düzenlemelerin KGK' un denetim raporları ile ilgili geliştirdiği kriterler ve GKGDS uyumluluğunu savunanların yapılan yasal düzenlemeler ile denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarında beklenen şeffaflığın sağlandığı ve kamuyu aydınlatmada başarı sağlandığı görüşü genel kabul görmüştür. Ki-kare test tablosunda $p < 0,05$ şartını

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

karşıladığından yapılan yasal düzenlemeler KGK başarısını olumlu etkilediği gözlenmektedir.

Tablo 62 :Yasal Düzenlemelerin KGK' un Bağımsız Denetim Kuruluşları İle İlgili Yetkilendirme Ve Faaliyetlerine Etki Düzeyi

(B)Kamu Gözetimi Kurumu; bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmede ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur.								
	*		1	2	3	4	5	Toplam
6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.	1	% (B) içinde	50,0	25,0	8,3	0,0	16,7	100,0
	2	% (B) içinde	3,6	50,0	14,3	28,6	3,6	100,0
	3	% (B) içinde	5,0	15,0	35,0	38,3	6,7	100,0
	4	% (B) içinde	0,4	8,9	8,7	75,5	6,6	100,0
	5	% (B) içinde	3,7	3,7	13,6	35,8	43,2	100,0
	Toplam		15	71	78	417	73	654
	% (B) içinde		2,3	10,9	11,9	63,8	11,2	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	334,420 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	199,177	16	,000
Linear-by-Linear Association	102,968	1	,000
Geçerli Anket	654		

6102 sayılı TTK ve 6335 sayılı kanunun genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur önermesine verilen yanıtlar ile KGK'nın bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur önermesi karşılaştırılmıştır. Yasal düzenlemelerinin GKGDS ile uyumlu olduğunu savunan görüşün KGK'nın başarı algısı test edilmiş olup Ki-kare test tablosunda $p < 0,05$ şartını karşıladığından yapılan yasal düzenlemeler KGK'nın denetim kuruluşlarını yetkilendirmede ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğu ifade edilebilir.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 63 :Yasal Düzenlemeler İle Hazırlanan Denetim Raporlarına Olan Güven Sağlanma Düzeyi

(C) Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır								
6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.	*		1	2	3	4	5	Toplam
	1	% (C) içinde	41,7	8,3	8,3	8,3	33,3	100,0
	2	% (C) içinde	0,0	32,1	25,0	35,7	7,1	100,0
	3	% (C) içinde	0,0	6,7	38,3	43,3	11,7	100,0
	4	% (C) içinde	0,6	5,5	8,9	72,3	12,7	100,0
	5	% (C) içinde	0,0	4,9	8,6	21,0	65,4	100,0
	Toplam	Toplam	8	44	80	396	126	654
		% (C) içinde	1,2	6,7	12,2	60,6	19,3	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	383,075 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	203,121	16	,000
Linear-by-Linear Association	84,297	1	,000
Geçerli Anket	654		

Hipotez ile ilgili hazırlanan tabloların tamamında anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından yeni düzenlemeler ile denetim firmaları tarafından hazırlanan raporlar arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Denetçilerin KGK'nin denetim faaliyetlerini yürütmesi gerektiği, denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanma düzeyinin arttığı söylenebilir. KGK'nin bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğundan ve yapılan yasal düzenlemelerle denetim raporlarına olan güveni arttırdığından **H2₀** : Yapılan yasal düzenlemeler KGK' nu başarısını ve denetim kalitesini etkilemez hipotezi ret edilmiştir.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

7. 3. HIPOTEZ 3

H₃₀ : Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkilemez.

H₃₁: Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkiler.

Hipotezde muhasebe ve vergilendirme mevzuatı arasında farklılıkların bağımsız denetim üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Bu amaçla "TMS, TFRS ve vergi mevzuatı uyumlu hale getirilmelidir" ve "TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir" önermeleri çapraz karşılaştırılarak ilişkiler tespit edilmiş ve ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Buna göre geliştirilen hipotez ile ilgili veriler ve analiz sonuçları şöyledir:

Tablo 64 :Mevzuat Farklılıklarının Denetim Kalitesine Etki Düzeyi

(D)TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir								
	*		1	2	3	4	5	Toplam
TMS, TFRS ve Vergi mevzuatı ivedilikle uyumlu hale getirilmelidir.	1	% (D) içinde	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	2	% (D) içinde	0,0	44,4	0,0	44,4	11,1	100,0
	3	% (D) içinde	0,0	0,0	10,5	68,4	21,1%	100,0
	4	% (D) içinde	0,6	1,7	4,8	84,5	9,0	100,0
	5	% (D) içinde	0,0	2,4	2,9	24,3	70,4	100,0
	Toplam	% (D) içinde	1,2	2,4	4,3	64,5	28,7	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	330,334 ^a	9	,000
Likelihood Ratio	280,869	9	,000
Linear-by-Linear Association	137,270	1	,000
Geçerli Anket	654		

Mevzuatın uyumlaştırılması gerektiği görüşünde ölçeklerden "Hiç Katılmıyorum" seçeneğinin seçilmemiş olmaması bu konuda denetçilerin mevzuatın uyumlaştırılması konusunda anlamlı ve katılım yönünde güçlü bir görüşün varlığına işaret etmektedir. Ölçek toplamaları itibarı ile 4. ölçekte %64,5 ve 5. ölçekte % 28,7

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

katılım düzeyleri ve iki ölçek büyüklüğünün %93,2 olması denetçilerin bu konudaki beklentilerini açık ifade etmektedir. Hipotez ile ilgili hazırlanan tabloda anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığı, mevzuat farklılıklarının bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkilediği ve mevzuatın uyumlaştırılması gerektiği arasında anlamlı bir ilişki tespit edildiğinden H_{30} :Denetimi ilgilendiren mevzuat farklılıkları denetim kalitesini olumsuz etkilemez hipotezi ret edilebilir olduğu söylenebilir.

7. 4. HIPOTEZ 4

H4₀: Bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi düzeyi ile bağımsız denetimin gerekliliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki yoktur.

H4₁: Bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi düzeyi ile bağımsız denetimin gerekliliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotezin test edilmesi için "Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları konusunda ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir önermesi ile Türkiye’de denetlenen şirketler bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir." önermeleri çapraz karşılaştırılarak aralarındaki ilişkiler tespit edilmiştir. Ki-kare bağımsızlık testi uygulanarak bağımsız **denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi seviyeleri ve denetime verdikleri önem** arasındaki ilişki ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

Aynı zamanda "Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri faydanın katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler önermesi ve denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve Denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir” önermeleri çapraz karşılaştırılarak aralarındaki ilişkiler tespit edilmiştir. Ki-kare bağımsızlık testi, aritmetik ortalama ve standart sapmaları dikkate alınarak analizler yapılarak bağımsız **denetime tabi firmaların bağımsız denetim maliyet algıları tespit edilmeye çalışılmıştır.**

Buna göre geliştirilen hipotez ve veriler ile ilgili bilgiler şöyledir:

Tablo 65 : Bağımsız Denetime Tabi Firmaların, Bağımsız Denetime İlişkin Bilgi Seviyeleri İle Bağımsız Denetime Verdikleri Önem Arasındaki İlişki Düzeyi

(E)Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir.								
	*		1	2	3	4	5	Toplam
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	% (E) içinde	25,0%	0,0	0,0	0,0	75,0	100,0
	2	% (E) içinde	0,0	10,3	13,8	51,7	24,1	100,0
	3	% (E) içinde	0,0	10,0	12,5	40,0	37,5	100,0
	4	% (E) içinde	0,0	5,5	4,5	74,1	15,8	100,0
	5	% (E) içinde	0,5	2,5	6,9	22,8	67,3	100,0
	Toplam	Toplam (N)	2	33	40	358	221	654
		% (E) içinde	0,3	5,0	6,1	54,7	33,8	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	269,510 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	200,754	16	,000
Linear-by-Linear Association	41,611	1	,000
Geçerli Anket	654		

4 numaralı hipotez ile ilgili hazırlanan 65. tabloda anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi seviyeleri ile denetime verdikleri önem arasındaki ilişki anlamlı bulunduğundan bilgi seviyelerinin yeterli olmaması neticesinde bağımsız denetime yeterli önemi vermedikleri söylenebilir.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 66 :Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Bağımsız Denetim Maliyet Algıları

(F)Denetlenen işletmeler, bağımsız denetim maliyetinin faydasından yüksek olduğunu düşünürler								
*			1	2	3	4	5	Toplam
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	% (F) içinde	25,0	25,0	0,0	0,0	50,0	100,0
	2	% (F) içinde	0,0	34,5	6,9	34,5	24,1	100,0
	3	% (F) içinde	5,0	12,5	22,5	30,0	30,0	100,0
	4	% (F) içinde	0,0	9,5	2,9	74,9	12,7	100,0
	5	% (F) içinde	5,4	10,4	7,9	24,8	51,5	100,0
	Toplam		14	73	38	356	173	654
	% (F) içinde		2,1	11,2	5,8	54,4	26,5	100,0

Ki-Kare Test Tablosu			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	219,603 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	210,647	16	,000
Linear-by-Linear Association	14,401	1	,000
Geçerli Anket	654		

Denetlenen şirketlerin bağımsız denetim bilgi eksiklikleri sonucunda denetimden sağlayacakları faydaların farkındalığından noksan oldukları, denetimi maliyet yönüyle değerlendirdikleri söylenebilir. Tabloda anlamlılık değeri $p=0,00$ olup bu değer $p < 0,05$ şartını sağladığından karşılaştırılan sonuçlar arasında anlamlı ilişki olduğu görülmektedir. Denetime tabi firmaların bağımsız denetim için katlandıkları maliyetlerin elde edecekleri faydadan yüksek olacağını düşündükleri söylenebilir. Katılımcıların denetlenen işletmelerin denetim ile ilgili düşünceleri ve denetime bakış açıları ile ilgili düşüncelerinin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ölçeklerdeki dağılımın özelliği nedeniyle ayrıca Tablo 67’de verilmiştir.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 67 :Denetlenen İşletmelerin Denetim İle İlgili Düşünceleri Ve Denetime Bakış Açıları

	*	%	Ortalama	s.s.
Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri fayda, katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler	1	2,1	3,92	0,978
	2	11,2		
	3	5,8		
	4	54,4		
	5	26,5		
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	0,6	4,14	0,764
	2	4,4		
	3	6,1		
	4	58,0		
	5	30,9		
Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir.	1	0,3	4,17	0,776
	2	5,0		
	3	6,1		
	4	54,7		
	5	33,8		

Bağımsız denetçilerin bakış açısıyla firmaların denetime bakış açılarını tespit etmek için H₄₀ hipotezi hazırlanmıştır. $p < 0,05$ şartını karşıladığından veriler arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu ve hipotezin ret edilebilir olduğu söylenebilir. Denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi seviyelerinin yeterli olmaması nedeni ile denetime yeterli önemi vermedikleri ve bağımsız denetim maliyetlerinin yüksek olduğu saptanmıştır.

7. 5. HIPOTEZ 5

H5₀: Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki yoktur.

H5₁: Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki vardır.

Bu hipotez, sektörde tekelleşme kaygısı yaşandığı gözlemine dayalı olarak geliştirilmiştir. Bu amaçla " Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır" önermesi ile "bağımsız çalışan denetçiler ve

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

denetim firmasında çalışan denetçiler görüşleri", "denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek " ve " sektör bazında yetkilendirme " ile ilgili önermeler bakımından ilişkiler tespit edilmiş ve ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Buna göre geliştirilen hipotez ile ilişkili veriler şöyledir:

Tablo 68 : Denetim Kuruluşlarının Tekelleşmesinin Önüne Geçilmesi İle İlgili Beklenti Düzeyi

Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.							
		1	2	3	4	5	Toplam
Bağımsız çalışan denetçiler	N	1	13	21	331	186	552
	%	0,2	2,4	3,8	60,0	33,7	100,0
Denetim firmasında çalışan denetçiler	N	0	0	0	55	47	102
	%	0,0	0,0	0,0	53,9	46,1	100,0
Toplam	N	1	13	21	386	233	654
	%	0,2	2,0	3,2	59,0	35,6	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	10,705 ^a	4	,030
Likelihood Ratio	15,863	4	,003
Linear-by-Linear Association	9,797	1	,002
Geçerli Anket	654		

Literatür araştırmalarında gerek dünyada gerekse Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde tekelleşme yönünde eğilimlerin olduğu gözlemlenmiştir. Bağımsız çalışan ve denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin 4 numaralı ölçekte 389 katılımcı ve %59, beş numaralı ölçekte 233 ve %35,6 toplamda ise %94,6 çoğunlukla tekelleşmenin önüne geçecek yasal alt yapının oluşturulması yönünde güçlü görüş saptanmıştır. Hipotezin test edilmesi için ile ilgili hazırlanan tabloda anlamlılık değeri $p < 0,05$ şartını karşılamaktadır.

Tablo 69: Denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimdeki etkinlik düzeyi.

Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.								
*			1	2	3	4	5	Toplam
			%	%	%	%	%	%
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	%	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,2
	2	%	0,0	0,5	0,2	1,4	0,0	2,0
	3	%	0,0	0,3	0,2	2,3	0,5	3,2
	4	%	0,0	3,2	2,9	48,9	4,0	59,0
	5	%	0,6	2,4	2,0	9,8	20,8	35,6
	Toplam	N	4	42	34	409	165	654
		%	0,6	6,4	5,2	62,5	25,2	100

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	244,492 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	250,961	16	,000
Linear-by-Linear Association	44,803	1	,000
Geçerli Anket	654		

Hipotezin test edilmesinde kullanılan tabloda denetim yetkisinin sektör bazlı verilmesinin denetim kalitesine olumlu etki edeceği, gelişen kalite ile tekelleşmenin önüne geçilebileceği ifade edilebilir. Hipotezin test edilmesi için ile ilgili hazırlanan tabloda anlamlılık değeri $p < 0,05$ şartını karşılamaktadır.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 70 : Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvik gerekliliği.

Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvikler yeterlidir								
*			1	2	3	4	5	Toplam
			%	%	%	%	%	%
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	%	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,2
	2	%	0,0	1,5	0,2	0,3	0,0	2,0
	3	%	0,2	0,6	0,6	1,7	0,2	3,2
	4	%	2,1	19,7	4,3	29,1	3,8	59,0
	5	%	10,6	9,3	4,3	5,2	6,3	35,6
	Toplam	N	84	204	61	237	68	654
		%	12,8	31,2	9,3	36,2	10,4	100

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	176,321 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	175,488	16	,000
Linear-by-Linear Association	15,209	1	,000
Geçerli Anket	654		

Denetim firmalarının rekabetçi bir yapıya kavuşabilmeleri, uluslararası denetim şirketleri ile yarışabilmesi için teknik desteğin gerekli olduğu ancak yeterli desteğin olmadığı ortaya çıkmıştır. Hipotezin test edilmesi için ile ilgili hazırlanan tabloda anlamlılık değeri $p < 0,05$ şartını karşılamaktadır. Tekelleşmesinin önüne geçilmesi gerektiği görüşü ile Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvik gerekliliği arasında anlamlı ilişki mevcut olup "**H5o: Denetim sektöründe tekelleşme ile sektör bazında yetkilendirme ve denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek arasında anlamlı ilişki yoktur.**" hipotezi ret edilebilir.

Hem bağımsız çalışan denetçiler hem de bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin tekelleşme ile ilgili kaygılarının olduğunu, yapılacak mevzuat

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

düzenlemelerinde bu kaygıların giderilmesi yönünde önlemler alınması gerektiği ifade edilebilir.

7. 6. HIPOTEZ 6

H6₀: Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini arttırmaz.

H6₁: Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini artırır.

Hipotez bağımsız denetime tabi işletmelerin personeline eğitim mecburiyeti getirilmesinin denetim kalitesini arttırmaya yönelik katkısını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaçla "İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini artırır önermesi ve denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini artırır önermeleri analizde kullanılmıştır. Yüzde, standart sapma ve ortalamalar temel alınmıştır. Buna göre geliştirilen hipotezin analizi şöyledir:

Tablo 71 : Denetim Kalitesini Arttırmak İçin Denetlenen İşletmeler İle İlgili Geliştirilen Hipotez

	*	%	Ortalama	s.s.
İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini artırır.	1	0,3	4,26	0,601
	2	1,5		
	3	2,0		
	4	64,2		
	5	32,0		
Denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini artırır.	1	0,2	4,29	0,531
	2	0,5		
	3	1,5		
	4	66,1		
	5	31,8		

Ki-Kare Test Tablosu

	Önerme 1	Önerme 2
Ki-Kare	1030,664 ^a	1104,394 ^a
df	4	4
p	,000	,000

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Denetime tabi olan işletmelerin yetkili personeline bağımsız denetim kapsamında zorunlu eğitim şartının getirilmesi 4,26 ve 4,29 aritmetik ortalamaya sahiptir. "Katılıyorum ve Kesinlikle katılıyorum seçenekleri" beraber düşünüldüğünde % 90 üzerinde kabul görmüştür. Anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu ve $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı **H6o: Denetlenen işletmelerin bağımsız denetim ile ilgili eğitim mecburiyeti olması bağımsız denetim kalitesini arttırmaz** hipotezi ret edilebilir. Denetlenen işletmelere eğitim mecburiyetinin getirilmesi denetim kalitesinin gelişimine katkı sağlayacağı söylenebilir.

7. 7. HIPOTEZ 7

H7o: Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altında değildir.

H71: Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altındadır.

Yedi numaralı hipotez ile bağımsız denetçilerin eğitimleri ve sertifikalarının verilmesi sektörde yaşanan sorunlar dikkate alınarak hazırlanmıştır. Hipotezin test edilmesinde 3 önerme geliştirilmiş olup bunlar " Denetçilerin yetiştirilmesinde, yasal boşluklar nedeniyle mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir önermesi, Farklı üniversiteler / Kurumlar tarafından verilen eğitimler standart değildir önermesi ve denetimde kalitenin artırılması amacıyla, üniversitelerde "Mali denetim bölümünün" oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır önermeleridir." 3 önerme analize dahil edilmiş yüzde, standart sapma ve ortalamalar baz alınmıştır. Buna göre geliştirilen hipotez ve analiz sonuçları şöyledir:

Tablo 72 : Bağımsız Denetçilerin, Mesleki Eğitimi ve Sertifikasyonu İle İlgili Görüşleri

	*	%	Ortalama	s.s.
Denetçilerin yetiştirilmesinde, yasal boşluklar nedeniyle, mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir.	1	0,8	4,00	0,820
	2	6,7		
	3	8,6		
	4	59,2		
	5	24,8		
Farklı üniversiteler / kurumlar tarafından verilen eğitimler standart değildir	1	0,8	3,73	0,934
	2	12,8		
	3	17,4		
	4	50,3		
	5	18,7		
Denetimde kalitenin artırılması amacıyla, Üniversitelerde "MALİ DENETİM " bölümünün oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.	1	0,5	4,20	0,629
	2	1,8		
	3	3,4		
	4	65,4		
	5	28,9		

Ki-Kare Test Tablosu

	Önerme 1	Önerme 2	Önerme 3
Ki-Kare	730,633 ^a	440,817 ^a	1024,456 ^a
df	4	4	4
p	,000	,000	,000

Özellikle geçiş döneminde yapılan sertifikasyonlarda standart eğitimlerin verilmemesi, eğitimi veren kurumlarda farklılıkların olması literatürde eleştirilerin olmasına neden olmuştur. Analiz sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin sertifikasyonu için verilen eğitimlerde standart sağlanamadığını 4 ve 5. numaralı ölçeklerin büyüklükleri ifade etmektedir. Üniversitelerde İİBF kapsamında açılacak bağımsız denetim bölümünün denetim kalitesinin artmasına katkı sağlayacağı 4,20 ortalama ile ve $p=0,00$ anlamlılık değeri desteklenmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı **H7₀: Bağımsız denetim sertifikasyonun kalite düzeyi, beklenenin altında değildir** hipotezi ret edilebilir.

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

7. 8. HIPOTEZ 8

H8₀: Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H8₁: Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla " KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır, SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapı olmuştur ve KGK gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır önermeleri" kullanılmıştır.

Tablo 73 :KGK Yapısı Ve Teşkilatlanması İle İlgili Öneri ve Görüşler

	*	%	Ortalama	s.s.
KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır	1	0,5	4,18	0,707
	2	4,1		
	3	2,6		
	4	63,0		
	5	29,8		
SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapı olmuştur.	1	0,2	4,07	0,694
	2	4,6		
	3	6,1		
	4	66,4		
	5	22,8		
KGK, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır.	1	1,1	3,91	0,971
	2	12,8		
	3	5,4		
	4	55,7		
	5	25,1		

Ki-Kare Test Tablosu

	Önerme 1	Önerme 2	Önerme 3
Ki-Kare	628,278 ^a	942,300 ^a	974,884 ^a
df	4	4	4
p	,000	,000	,000

KGK'nin teşkilatlanma yapısının sektör beklentilerini karşılamadığı, kurumun yetkilendirdiği ve muhatap olduğu bağımsız denetçilerin SMM veya YMM olma zorunluluğu dikkate alındığında meslek üyelerinin yeterince temsil edilmediği sonucu saptanmıştır. KGK yapısı ile ilgili hazırlanan önermelerin aritmetik ortalama ve

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

standart sapmaları dikkate alındığında ortalamaların 5'li likert ölçek üzerinden 4 ün üzerinde olduğu, anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı " **H80: Kamu Gözetimi Kurumunun teşkilatlanma şekli ile sektör beklentileri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.** "hipotezi ret edilebilir olduğu söylenebilir. KGK üye seçimlerinde SMMM / YMM şartı aranmalı ve düzenlemelerde KGK tek yetkili kurum olması gerektiği ifade edilebilir.

8. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ KALİTESİNİN ARTTIRMASINA YÖNELİK GELİŞTİRİLEN ÖNERİLER

Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik olarak, gerek bağımsız denetçi gerekse bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili 6 ayrı önerme kullanılmıştır. Analizde yüzde, standart sapma ve aritmetik ortalamalar temel alınmıştır.

Tablo 74 : Bağımsız Denetçi Ve Denetim Kuruluşlarının Denetim Kalitesinin Arttırmasına Yönelik Önergeler

	*	%	Ortalama	s.s.
Denetimin, denetim firması aracılığı ile yapılması denetim kalitesini arttırır.	1	0,3	4,22	0,688
	2	3,2		
	3	3,7		
	4	60,1		
	5	32,7		
Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanmalıdır.	1	0,3	4,16	0,659
	2	2,3		
	3	6,3		
	4	63,5		
	5	27,7		
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	0,2	4,28	0,636
	2	2,0		
	3	3,2		
	4	59,0		
	5	35,6		
Denetim kuruluşlarına denetim yetkileri, sektörler bazında verilmelidir.	1	0,6	4,05	0,784
	2	6,4		
	3	5,2		
	4	62,5		
	5	25,2		
Denetim sertifikaları yurtdışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmelidir.	1	0,5	4,26	0,561
	2	0,3		
	3	2,4		
	4	66,4		
	5	30,4		
Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir	1	0,9	4,11	0,771
	2	5,0		
	3	4,0		
	4	61,8		
	5	28,3		

Ki-Kare Test Tablosu

	Önerme 1	Önerme 2	Önerme 3	Önerme 4	Önerme 5	Önerme 6
Ki-Kare	884,731 ^a	927,774 ^a	904,838 ^a	855,495 ^a	1090,847 ^a	869,257 ^a
df	4	4	4	4	4	4
p	,000	,000	,000	,000	,000	,000

Bağımsız denetim kalitesinin geliştirilmesi için bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik geliştirilen önermelerin aritmetik ortalama ve standart sapmaları dikkate alındığında aritmetik ortalamanın 5'li likert ortalama

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

üzerinden 4 üzerinde olması önerilerin genel kabul gördüğünü teyit etmektedir. Anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları ile ilgili geliştirilen önerilerin denetim kalitesini arttıracak kabul edilmektedir.

9. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİ

Yeni yasal düzenlemeleri kapsayan önermeler sekiz başlık etrafında toplanmıştır. Önermelerin %, ortalama, standart sapma ve ki-kare değerleri şöyledir:



Tablo 75 :Yapılan Bazı Yasal Düzenlemeler İle İlgili Görüşler

	Önerme	*	%	Ortalama	s.s.
Ö ₁	SPK mevzuatına göre SPK da kayıtlı firmaların denetiminin, denetim firmaları tarafından yapılması olumlu bir düzenlemedir.	1	0,9	4,11	0,791
		2	5,2		
		3	5,2		
		4	59,2		
		5	29,5		
Ö ₂	Yasal boşluklar nedeniyle <u>denetçi veya denetim firmaları</u> , müşteri portföylerini koruyabilmek için denetimi olumsuz etkileyecek ödünler vermektedir.	1	0,9	3,99	0,770
		2	5,0		
		3	9,5		
		4	63,3		
		5	21,3		
Ö ₃	6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur	1	1,8	3,89	0,736
		2	4,3		
		3	9,2		
		4	72,3		
		5	12,4		
Ö ₄	Yeni TTK ya göre denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti olumlu bir düzenlemedir.	1	0,3	4,04	0,885
		2	1,07		
		3	3,2		
		4	56,1		
		5	29,7		
Ö ₅	Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır	1	1,2	3,90	0,828
		2	6,7		
		3	12,2		
		4	60,6		
		5	19,3		
Ö ₆	Yapılan yasal düzenlemelerle muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında kamu bilinci oluşmamıştır.	1	0,3	4,20	0,583
		2	1,1		
		3	4,0		
		4	67,7		
		5	26,9		
Ö ₇	TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir.	1	0,0	4,20	0,625
		2	2,4		
		3	4,3		
		4	64,5		
		5	28,7		
Ö ₈	Bağımsız denetim ile ilgili birçok düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılması, denetimi olumsuz etkiler	1	0,2	4,16	0,644
		2	3,2		
		3	3,5		
		4	67,0		
		5	26,1		

Ki-Kare Test Tablosu

	Ö ₁	Ö ₂	Ö ₃	Ö ₄	Ö ₅	Ö ₆	Ö ₇	Ö ₈
Ki-Kare	793,75 ^a	842,07 ^a	1141,24 ^a	704,33 ^a	730,49 ^a	1088,76 ^a	657,73 ^b	1043,67 ^a
df	4	4	4	4	4	4	4	4
p	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 76 :Yasal Düzenleme Yapılması Beklenen Hususlar

	*	%	Ortalama	s.s.
Ö ₁	1	0,5	4,05	0,940
	2	11,8		
	3	3,5		
	4	50,1		
	5	33,8		
Ö ₂	1	0,5	4,26	0,721
	2	3,4		
	3	3,5		
	4	55,2		
	5	37,5		
Ö ₃	1	0,5	4,24	0,572
	2	0,8		
	3	2,3		
	4	67,7		
	5	28,7		
Ö ₄	1	0,0	4,26	0,577
	2	1,4		
	3	2,9		
	4	64,2		
	5	31,5		
Ö ₅	1	0,2	4,24	0,549
	2	0,6		
	3	3,2		
	4	67,3		
	5	28,7		
Ö ₆	1	1,2	4,24	0,656
	2	0,8		
	3	2,8		
	4	63,6		
	5	31,7		

Ki-Kare Test Tablosu

	Ö ₁	Ö ₂	Ö ₃	Ö ₄	Ö ₅	Ö ₆
Ki-Kare	601,413 ^a	809,058 ^a	1118,569 ^a	687,150 ^b	999,807 ^a	1099,838 ^a
df	4	4	4	3	4	4
p	,000	,000	,000	,000	,000	,000

Yasal düzenleme önerilerinin aritmetik ortalama ve standart sapmaları dikkate alındığında 5'li likert ölçek üzerinden ortalamanın 4'ün üzerinde katılımın olması ve

* 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5Kesinlikle Katılıyorum

anlamlılık değerinin $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı denetçilerin önermelerde belirtilen ifadelere katıldıkları söylenebilir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal tabloların önemli hatta içerip içermediğinin tespit edilmesi için denetim ve kamu denetiminin dışında bağımsız birimlerce denetimi (Bağımsız denetim) önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim, finansal tablo ve faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara uygunluğunu araştırmak amacıyla bilgi / belge toplamak ve denetim raporunu hazırlayarak kullanıcılarına aktarmayı kapsayan bir süreçtir. Bu süreç 19.yy'da hilelerin tespit edilmesi amacıyla yapılmışken zamanla finansal tablolara dayalı kredi ölçütlerinin geliştirilmesi, yönetime danışmanlık hizmeti sağlanması ve güvenilir bilgi elde edilmesi gibi amaçlar öne çıkmıştır. Bu amaçları gerçekleştirmek ve etkin bağımsız denetimi sağlamak için yasalar çıkartılmış, meslek ve denetim standartları hazırlanmıştır. 2001 yılından sonra dünyada yaşanan hileli finansal raporlamalar yeni yasalar ve denetim standartlarını beraberinde getirmiştir. Bu süreci takip eden Türkiye'de son yıllarda bağımsız denetim alanında yasa çalışmaları yapmıştır.

Yasal düzenlemelerin etkilerini tespit etmeye yönelik olarak hazırlanan çalışma üç bölümden oluşacak şekilde hazırlanmıştır. Birinci bölümde denetim ve türleri, bağımsız denetim kavramının dünyada ve Türkiye'de gelişimi, gerekliliği konuları üzerinde durularak kavramsal çerçeve anlatılmıştır. Ulusal ve yabancı kaynaklarda birbirine yakın kavramsal tanımlamalar yapıldığı, güvenilir bilgi sağlanması ortak temel amaç olduğu görülmüştür. Bağımsız denetim alanında uluslararası faaliyet veren denetim ile ilgili kuruluşlar ve bunların faaliyetleri incelenmiştir. Bağımsız denetim uygulamalarının dünyada ve Türkiye'de gelişimi incelenmiş olup İngiltere ve Amerika da 19. yy da uygulandığı Türkiye'de uygulamaların geç başladığı saptanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetim uygulamaları yabancı sermayeli işletmelerin finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yabancı denetim firmaları tarafından 1970'te başlanmış, 1987 yılında Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile yasal alt yapı oluşturulmaya başlanmıştır. SPK, Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliğinin yetkisi içinde denetim düzenlemeleri yapılmıştır. Yürürlükteki mevzuata göre 6102 sayılı TTK, bağımsız denetim yönetmeliği ve KGK düzenlemeleri esas alınarak denetim faaliyetleri yürütülmekte ve denetimde düzenleme yetkisinin KGK'ya verilerek uygulamalarda bütünlük sağlanması hedeflenmiştir.

İkinci bölümde bağımsız denetim alanında faaliyet veren denetim ile ilgili ulusal kuruluşlar, bunların faaliyetleri ve denetim kapsamındaki kanun ve yönetmelikler irdelenmiştir. 6102 sayılı TTK ile kurulan KGK incelenerek kurumun başarılı görülen ve eleştirilen yönleri anlatılmıştır. İncelemelerde KGK'nın uluslararası denetim standartları kapsamında Türkiye denetim standartlarını hazırlayıp yayımlamakta başarılı olduğu, standartlarının kamuoyu görüşüne açılarak uygulayıcıların görüşlerinin alınması olumlu olarak değerlendirilmektedir. KGK dışında SPK, EPDK ve BDDK'nın bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri mevcuttur. Yasal düzenlemelerin kurumlar itibarı ile farklılaşması ve çoğalması denetim kalitesine ve denetim uygulanmasında mevzuat karmaşası ve istenilen raporların tek tip olmaması uygulayıcılar açısından olumsuz olarak algılanmıştır.

Üçüncü bölümde bağımsız denetim yetkisine sahip meslek mensupları ile Türkiye geneli yapılan çalışma anlatılmıştır. Bu sayede yapılan yasa ve yasa benzeri düzenlemelerin sonuçları meslek mensupları bakış açısıyla ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır. Sonuçlar doğrultusunda uygulamada karşılaşılan bazı sorun ve eksiklikler tespit edilmiş, yapılması gereken yasal düzenlemeler ve uygulamalara ile ilgili önerilere yer verilmiştir. Uygulamanın kapsamı ve ulaşılan sonuçlar özet olarak şöyledir:

Çalışma kapsamında 850 örnekleme ulaşılmış ancak 196 anket tam cevaplanmaması nedeniyle analize dahil edilmemiştir. Örnekleme hatası (d) ± 0.03 ile istenen örneklem büyüklüğüne ulaşılmıştır. Elde edilen güvenilirlik (Cronbach's Alpha) 0,871 değeri yüksek güvenilirlik seviyesindedir. Çalışma Türkiye istatistiki bölge birimi sınıflamasına göre yapılmış, istatistiksel kümesel örnekleme tercih edilmiştir. Sonuçların istatistiksel paket programlar ile istatistiksel analizleri yapılmış ve yorumlanmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde faktör analizi, bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü varyans analizi, ki-kare bağımsızlık testi, çoklu karşılaştırma testlerinden Post-Hoc testi kullanılmıştır.

Bölgeler itibarı ile çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin verdikleri cevaplarda anlamlı farklılığa rastlanmamıştır. Katılımcılar arasında homojen bir yapı mevcut olup, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun ile beraber literatürde bağımsız denetim süreci ve düzenlemeleri ile ilgili hangi kurumun yetkili olacağı gibi birçok konuda önemli görüş ayrılıkları göze çarpmıştır.

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yaparken karşılaştıkları en önemli sorun mevzuat karmaşasıdır. Bu açıdan vergi mevzuatı ve diğer mevzuat hükümleri ile denetim standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Mevcut sorunların giderilmesi amacı ile özellikle bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisi bulunan kurumların mevzuatları, yasa ile yetkili kılınan KGK çatısı altında hazırlanacak tek bir düzenleme ile sadeleştirilmesi denetimin sağlıklı işlemesine katkı sağlayacaktır. Denetim kapsamı Bakanlar Kurulu kararları ile genişletilebilmektedir. Bu düzenlemelerin önceden belirlenen bir program doğrultusunda ilan edilmesi bunun da özellikle kalkınma planları arasında bu sürece yer verilmesi işletmeler ve denetçiler açısından olumlu katkı sağlayacaktır.

Denetim kalitesini olumsuz etkileyen faktörlerden biri "denetim kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi" olduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan denetime tabi olacak işletmelere yönelik bilinçlendirme yapılması, yetkili personeline eğitim zorunluluğunun getirilmesi gerektiği ifade edilebilir. Bağımsız denetçilerin sertifikasyonu için gereken eğitimlerin birçok farklı kurum tarafından gerçekleştirilmiş olması nedeniyle asgari eğitim başlıkları belirlenmiş olsa da, liyakate çok dikkat edilmediği gözlemlenmiştir.

Yapılan yasal düzenlemeler ile denetim firmaları tarafından hazırlanan raporlar arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu doğrultuda kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta artış olduğu, KGK bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğu saptanmıştır. Bunun sonucunda bağımsız denetim etkinliğinin arttığı ve güvenin olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

KGK yapısı ve teşkilatlanması ile ilgili öneri ve görüşler bölümünde KGK'ya yöneltilen eleştiriler mevcuttur. KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranması, denetimde tek elden düzenleme yapılması, SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapının giderilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Denetim faaliyetlerinin denetim firmaları tarafından yapılması denetimde kaliteyi sağlayacağı açıktır. Bunun sağlanması amacıyla denetçilerin örgütlenmesi ve denetim firmaları arsında sağlıklı rekabetin oluşturulması gerekmektedir. Bağımsız denetimde tekelleşmesinin önüne geçilmesi gerekmektedir. Dünya denetim

piyasasında tekelleşme olduğu, Türkiye’de de yabancı sermaye kaynaklı, bir çeşit franchising modeliyle çalışan bu yapı mevcudiyeti söz konusudur. Tekelleşme yapısında gayri resmi baskıların olduğu, sektördeki lider denetim firmalarınca yapılan denetim raporlarına daha çok itibar edildiği ve bu denetim firmaları tarafından verilen denetim raporlarının genel güvenilirliği sağladığı kanısı yaygın olduğu gözlemlenmiştir. Bu açıdan bağımsız denetçilerin tekelleşme ile ilgili kaygıları mevcut olup KGK ve diğer yasal düzenlemeler ile önlemler alması gerekmektedir. Türkiye’de kurulan denetim firmalarına, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvikler arttırılması, denetimin uluslararası standartlarda gelişmesine katkı sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

- Acar, A. (2016). Risk Odaklı Denetim. Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi [Http://denetimakademisi.Com/Wp-content/uploads/2017/08/R%C4%B0SK-ODAKLI-DENET%C4%B0M.pdf](http://denetimakademisi.Com/Wp-content/uploads/2017/08/R%C4%B0SK-ODAKLI-DENET%C4%B0M.pdf)
- Akdoğan, H., Yazar, B. (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt 4, No: 2. http://sobiad.org/ejournals/dergi_hia/arsiv/2012_2/habib_akdogan.pdf
- Aksoy, Tamer,(2002), Tüm Yönleri İle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara
- Albayrak, A.S. (2004), Türkiye’de İllerin Sosyoekonomik Gelişmişlik Düzeylerini Belirleyen Hipotetik Yapıların Faktör Analiziyle İncelenmesi, Karaelmas Journal Of Educational Sciences
- Albayrak, A.S. (2006), Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- Altıntaş, T. (2007), “Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Altunışık, R., Yıldırım E, Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S,(2012) Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı,7 Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya
- American Accounting Association (AAA) Auditing Concepts Committee, “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts,” The Accounting Review, Vol. 47
- Aqel, S. (2006), Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları Ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul
- Aracı H., Kara H., (2015). Ekonomide Küreselleşme İle Birlikte Bağımsız Denetimin Önemi, Dayanışma dergisi Sayı.123 <http://dayanismadergisi.com/makale-listesi /123 Erişim Tarihi 01.02.2016>
- Arens, Alvin A.; Randal J. ELDER; Mark S. BEASLEY; (2005), Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach, Tenth Edition, Prentice Hall, New Jersey
- Ataman , B. (2010)" Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bir Bakış" Maliye Finans Yazıları. Sayı:873
- Ataman, B. (2000), Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul
- Aydoğan, S. (2016), Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi,Özelsayısı.www.ijmeb.org/index.php/zkesbe/article/download/1357/650
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 4/b
- Bakır, M. (2012), Denetim Ve Meslek Hukuku, Murathan Yayınevi, Trabzon

- Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik
- Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, Sayı. 146
- Benslimene, I, Dumontier,P. (2015), The Complementary Impacts Of Audit Regulation And Auditor Quality On Earnings Quality: The European Evidence, 2014 European Accounting Association Annual Congress On Earlier Versions Of This Paper. <http://wp.unil.ch/earnnet2015/files/2014/10/the-complementary-impacts-of-audit-regulation-and-auditor-quality-on-earnings-quality-the-european-evidence.pdf>
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi
- Boynton, William and Raymond N.Johnson, (2006), Modern Auditing : Assurance
- Bozkurt, N. (2010) “Muhasebe Denetimi”, 5. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul
- Bozkurt, N. (2011) ‘ ‘ TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları’ ’, İstanbul
- Brakman, S., Garretsen, H., Schramm, M. (2006), “Putting New Economic Geography to the Test: Free-ness of Trade and Agglomeration in the EU Regions”, Regional Science and Urban economics, 36 <http://www.sciencedirect.com/science/article>
- Büyüköztürk, Ş. (2002), Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara
- Cosserat, G.W., Rodda, N., (2009), Modern Auditing, (Third Edition), Wiley,United Kingdom
- Coşkun, A, Güner, M. ve Okudan, F. (2013). Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi
- Court, W. 1954. “A Concise Economic History of Britain” https://books.google.com.tr/books?id=Dko4AAAAIAAJ&pg=PA174&lpg=PA174&dq=Britain%27s+first+companies+when+the+law+came+out&source=bl&ots=Trl204NVem&sig=iw_0R4NtGFCs0rrvv0BlqUopAoA&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiv6JW6_uDXAhXBVRoKHSM5BuoQ6AEIXzAH#v=onepage&q=audit&f=false
- Çalışkan R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu Ve Gelişim Süreci. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi .Yıl 2015, Cilt: 12 Sayı: 32
- Çiftçi, Y. (2003) “Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62
- Çilingirtürk, A.M., (2011). İstatistiksel Karar Almada Veri Analizi, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Çolakoğlu Ö, Büyükeksi C. (2014), Evaluation Of Factors Effecting Exploratory Factor Analysis Process, Karaemas Journal Of Educational Sciences

- Çömlekçi, F., Kepekçi, C. ve Erdoğan, M. (1993). Muhasebe Denetimi, Birlik Ofset, Eskişehir
- Dönmez, A, Berberoğlu, P. Başak ve Ersoy (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ahmet Yesevi Üniversitesi Bilim Dergisi, Sayı 36.
- Duman, Ö. (2008) “Muhasebe Denetimi ve Raporlama”, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik
- Erdoğan M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı: 5
- Erdoğan,S, Solak,B. (2016), Türkiye’de Şeffaflık Raporları Ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma , Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 6, Sayı: 2, http://iibfdergi.karatekin.edu.tr/makaleler/1295401635_175-196%20yeni.pdf
- Ergin, H. (2006). Denetim, Express Matbaası, Kütahya
- Ergün, T, Polatoğlu A. (1984). Kamu Yönetimine Giriş, Sevinç Matbaası, 2.Baskı, Ankara
- Figlewicz, Raymond E., Donald T. Anderson ve C. David Strupeck. «THE EVOLUTION AND CURRENT STATE OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS IN THE NONBUSINESS SECTOR.» *The Accounting Historians Journal* (1985): 79-80.
- Goforth, C. (2015),<http://data.library.virginia.edu/using-and-interpreting-cronbachs-alpha/>
- GÜLER E. (2011), Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi
- Güngörmüş. A. (2014), Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi Ali Haydar. Kütahya
- Gürbüz, H. (1995), Muhasebe Denetimi (Geliştirilmiş 4. Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir
- Güredin, E. (2000). Denetim, Beta Basım Yayım, İstanbul
- Güredin, E. (2007) Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. 11. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul
- Haftacı, V, Badem, A. C. (Nisan 2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, Muhasebe Ve

- FinansmanDergisi.(S.Er.Tar1.10.2015).<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/491/1.pdf>
- Heß, B. (2014), Three Essays On Audit Regulation, Audit Market Structure, And The Quality Of Financial Statements, KOPS İs The Institutional Repository Of The University Of Konstanz. <http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:352-285933>
- Hirose.Y, Goto, A. (2016), Effects Of Self-Regulation On Audit Quality: Public Goods Experiments, *In Proceedings Of The 28th Asian-Pacific Conference On International Accounting Issues*, Takasaki University Of Commerce JuniorCollege.https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2712057
- Hossain, S. (2013), Effect Of Regulatory Changes On Auditor Independence And Audit Quality, *International Journal Of Auditing Int. J. Audit.* 17. <https://text.123doc.org/document/2477797-hossain-2013-effect-of-regulatory-changes-on-auditor-independence-and-audit-quality.htm>
- İslamoğlu, A.H. (2011), "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)", Genişletilmiş 2. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul
- Kalaycı Ş. (2006), 'SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri' Asil Yayın Dağıtım ,Ankara
- Karadeniz, Y. (2015), 6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma. İşletme Araştırmaları Dergisi NO:7. http://isarder.org/2015/vol.7_issue.4_article015_full_text.pdf
- Karakoç, M. (2013), Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. Muhasebe Ve Finansman Dergisi. <https://eski.usak.edu.tr/mehtap.karakoc>
- Karanfiloğlu,Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram ve İlkeleri. Sayıştay Dergisi, Sayı 35
- Karasu, R. (Mart 2014). Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı:1.http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/1c385ffb60b89c3_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi
- Kartal, M. (1998). Bilimsel Araştırmalarda Hipotez Testleri, Kariyer Matbacılık, Erzurum
- Kaval, H. (2003). Muhasebe Denetimi, Akademik Denetim ve Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara
- Kayri, M. (2009), " Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc)", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 19, Sayı: 1, Elazığ
- Kepekçi, C.(1994). "İç Kontrol Sistemi", Türmob-Tesmer Yayınları no:6, Ankara
- Kepekçi, C.(2004). "Bağımsız Denetim ",Avcıol Basım Yayın, Ankara
- Kleinman, G, Betsy B, Palmon D. (2014), Audit Quality: A Crossnational Comparison Of Audit Regulatory Regimes, *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, Vol.29,NewJersey.<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558X13516127>

- Knechel, R. (2013) Audit Quality And Regulation, A Condensed Version Of The 74th CPA Australia/University Of Melbourne Annual Research Lecture.
<http://aaapubs.org/doi/10.2308/ajpt-50350?code=aaan-site>
- Koçyalkın, Y. (1994). "Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi" Ankara Üniv. Der. Sayı:42,262.
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>,
- Köse, Ö. (2007). Dünyada Ve Türkiye’de Yüksek Denetim, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- Köse, Ö. (1999). “Denetim ve Demokrasi” Sayıştay Dergisi, Sayı 33,
<http://dergi.sayistay.gov.tr/Default.asp?sayfa=3&id=246>
- Kurtuluş, K. (1989). İşletmelerde Araştırma Yöntem Bilimi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Yayın No: 210
- Küçük, E. (2009). “Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri
- Loughran, M.(2010). “Auditing For Dummies”, Willey Publishing,Inc. Canada
- Matthews, D. (2006), “From Ticking To Clicking: Changes In Auditing Techniques In Britain From The 19th Century To The Present”, Accounting Historians Journal Vol. 33, No. 2
- Millichamp, A.H., Taylor, J.R. (2008) “Auditing” 9th. Edition, Cengage Learning, London
- Mock J. T, Bedard,J., Coram, P, Davis,S., Esahbodi,R. ve .Warne,R. (2012), ‘The Auditor’s Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications, <http://ssrn.com/abstract=2065989>
- Moeller, R, Witt, N. (1999), Brink’s Modern Internal Auditing, 5. Edition, Jhon Wiley Sons, Inc, New Jersey
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. Maliye Finans Yazıları Sayı: 100
- Önen S. M,Yıldırım A. (2014) Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği, Akademik Yaklaşımlar Dergisi Cilt: 5 Sayı:1
- Özçelik,H, Şenol,Ş, Ahmet Aktürk,A. (2014), Muhasebe Ve Finansman Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, <http://journal.mufad.org/attachments/article/739/4.pdf>
- Özdamar, K. (2011). Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi (8. Baskı),Kaan Kitabevi, Eskişehir
- Özdoğan, F. B. & Tüzün, İ.K. (2007). Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma, Kastamonu Eğitim Dergisi, Sayı:15, Kastamonu
- Özulucan,A., Keleş, D., Arslan, S. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar

- Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Yıl: Ocak Cilt-Sayı: 9
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>
- Pekiner, K. (1988). İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No:55, İstanbul
- Porter, P., Simon, J., Hatherley, D., (2009), Principles Of External Auditing, (Third Edition), Wiley,England
- Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida
- Ratliff R. L. ve Reding K. F. (2002) Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA Publications, Florida
- Roussey, S. (1999), The Development of International Standards on Auditing, The CPA Journal, Vol.69
- Sağlam, N , Azgın,N. (2016), Türk Ticaret Kanunu Ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Ve Denetime Etkisi,Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:21, <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi2-03112016.pdf>
- Sağlar, J, Yüce, D, (2015), Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt-Sayı: 8(3) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>
- Salehi,M, Mansoury. A. (2009), Firm Size, Audit Regulation And Fraud Detection: Empirical Evidence From Iran, ABAC Journal Vol: 29 www.fm-kp.si/zalozba/issn/1854-4231/4_005-019.pdf
- Sanlı, N, Özbirecikli, M., (Kasım 2012). Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ,Sayı :38
- Sarbanes-Oxley Act. <http://www.soxlaw.com/>
- Sawyer L. (1988), Sawyer’s Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, The institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida
- Senal, S. (2013), Denetim Beklenti Aralığı Ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,Sayı:41, http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi41/erujfeas_jan2013_136to164.pdf
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ(Seri: X, No:22) Services and the Integrity of Financial Reporting, 8th Edition, John Wiley & Sons., Hoboken, New Jersey, USA
- Seyidoğlu, H. (1993). Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı (5. Baskı), Güzem Yayınları, İstanbul
- Sipahi, B., Yurtkoru, E. S. , Çinko, M. (2006). Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi. Beta Basım A.Ş., İstanbul

- Süer, A. Z. (2004), Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri, İSMMMO, İstanbul
- Şenyiğit, B, Zeytinoğlu, E, (2014), Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması, İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi Yıl:25 Sayı:77 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/98090>
- Tabakoğlu A. Çağlar O.(2015). "Osmanlıda Mali Denetiminin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu". Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi - Cilt:13 Sayı:2 (Mayıs 2015) - Doi: <http://dx.doi.org/10.11611/JMER621>
- Terzi, S. (2012), Hileli Finansal Raporlama: Önleme ve Tespit, 1.Baskı, Beta Yayınlar, İstanbul.
- Toroslul, M.V. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Tortop, N. (1974), "Yönetimin Denetlenmesi ve Denetlenme Biçimleri" Amme İdaresi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1
- Türedi, H. (2000), Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türker İ. (2016); Bağımsız Denetim İle Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Türkiye 6. Muhasebe Uzmanlığı Kongresi, İstanbul <http://www.tmud.org.tr/ReadMore.aspx?MenuID=180>
- Uluslan H, Eren,E, Köylü,Ç. (2014), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Ttk)'Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, <http://journal.mufad.org/attachments/article/670/2.pdf>
- Uzay Ş. (2009), Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Ve Meslek Mensupları.http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/kamugozetimi_muhveden_stand.pdf Erişim Tarihi 11.11.2015
- Uzay, Ş, Bayat, S. (2014), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2016, Sayı:21, <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi1-03112016.pdf>
- Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış, Antalya: İSMMMO 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf, Erişim tarihi 11.11.2015
- Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M. (2009).Türkiye'de Muhasebe Denetimi: GeçmiştenGeleceğe,http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf , Erişim tarihi 11.11.2015
- Wells, C., Wollack,J, (2003), An Instructor's Guide to Understanding Test Reliability, Testing & Evaluation Services, University of Wisconsin
- Wiesen, (2003), "Congress Enacts Sarbanes-Oxley Act of 2002 : A Two-Ton Gorilla Awakes and Speaks", Journal of Accounting, Auditing & Finance, Summer 2003, Volume 18, Issue 3, pp.429-448.

Wootton C.W, Source C.W. (1992).The Development Of "The Big Eight" Accounting Firms In The United States, 1900 To 1990. The Accounting Historians Journal, Vol. 19, No. 1

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). Spss uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri, Detay Yayıncılık, Ankara

Yebba, A. (2015). "The Effects of Local Government GAAP Regulation on Audit Market Concentration, Auditor Specialization, and Audit Fees" Syracuse University, <http://surface.syr.edu/etd>

Yılandı, M., (2003). İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Osmangazi Üniversitesi Basımevi, Eskişehir

Yozgat O, (1992). İşletme Yönetimi, 8. Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:435-688, İstanbul

Yörüker, S. (1999). Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri, Sayıştay Yayınları, Ankara

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun, R.Gazete: Tarih :24.12.2003 Sayı :25326

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

6102 Sayılı TTK

6332 Sayılı kanun

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

6762 Sayılı TTK

<http://asq.org/learn-about-quality/auditing/> (Erişim Tar. 11.05.2016)

<http://proxy.afyon.deep-knowledge.net/MuseSessionID=021051904/MuseProtocol=http/MuseHost=www.jstor.org/MusePath/stable/pdf/244909.pdf>

<http://www.aicpa.org>

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Odeme_Kuruluslarinda_Denetim_Yapmaya_Yetkili_Kuruluslar/Odeme_Kuruluslarinda_Denetim_Yapmaya_Yetkili_Kuruluslar.aspx)Erişim Tar 25.10.2015

http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartları.aspx

http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/87/MFY-87_Basak_Ataman_Turkiyede_Kamu_Denetimi.pdf

<http://www.finanskulup.org.tr/html/maliyefinans/maliye-finans-2010.html>

<http://www.ifac.org>

<http://www.ifac.org/ethics>

<http://www.jstor.org/stable/244879> (Erişim Tar. 11.05.2016)

http://www.jstor.org/stable/40698342?seq=1#page_scan_tab_contents
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf. (13.10.2013 Resmî Gazete Sayı: 28794)
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar04062014.pdf>
<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4102/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet-Raporlar%C4%B1>
<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/7/5>
<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Ic>
www.accountancyeurope.eu
www.archive.isMMMo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri
www.bddk.org.tr
www.fasb.org
www.iso.org/organization/2753.html
www.istanbulSMMModasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=49 : 40
www.istanbulSMMModasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=49 : 40)
www.istatistikmerkezi.com
www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf (Erişim Tar. 11.02.2016)
www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf (Erişim Tar. 11.05.2016)
www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1
www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=88169

EKLER

EK 1: BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ ANALİZİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA ANKETİ

1. Cinsiyet
 - A. Kadın
 - B. Erkek
2. Medeni Durum
 - A. Evli
 - B. Bekar
3. Yaş
 - A. 22-29
 - B. 30-37
 - C. 38-45
 - D. 46 ve üzeri
4. Eğitim Düzeyi
 - A. Lise
 - B. Önlisans
 - C. Lisans
 - D. Lisansüstü
5. Mesleki Unvan
 - A. SMMM
 - B. YMM
6. SMMM / YMM' te Çalışma Süresi
 - A. 1-5
 - B. 6-10 Yıl
 - C. 11-15 Yıl
 - D. 15 +
7. Kaç yıldır denetim yetkisine sahipsiniz ?
 - A. 2 yıldan az
 - B. 2 - 4 yıl
 - C. 5 - 10 yıl
 - D. 10 + yıl
8. . Bugüne kadar yaptığımız denetim faaliyeti sayısı ne kadardır ?
 - A. 0
 - B. 1-5
 - C. 6-10
 - D. 11-15
 - E. 15 +

9. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hazırlanırken, kanunun hazırlanma sürecinde katkınız oldu mu ?
- A. Yasa hazırlandığında (Denetçi, SMM,YMM) değildim
B. Evet
C. Hayır
10. Denetim firmasında çalışıyorsanız Denetim Firmasındaki Göreviniz. (Birden fazla seçenek seçilebilir)
- A. ☐ Denetim firmasında çalışmıyorum
B. ☐ Sorumlu Ortak
C. ☐ Başdenetçi
D. ☐ Denetçi
E. ☐ Yönetim Kurulu Başkanı
F. ☐ Kıdemli Denetçi
G. ☐ Denetçi Yardımcısı
H. ☐ Yeminli Mali Müşavir
11. Denetime İlişkin Düzenlemeleri Hangi Örgüt Üstlenmelidir? .
- A. Kamu Gözetim Kurumu
B. Sermaye Piyasası Kurulu
C. Maliye Bakanlığı
D. TÜRMOB
E. BDDK
F. Diğer (.....)
12. Denetim faaliyetlerini yaparken karşılaştığınız en önemli sorunlardan üçünü önem sırasına göre 1,2,3 vererek işaretleyiniz.
- A. ☐ Denetim faaliyetine hiç katılmadım.
B. ☐ Halen vergi muhasebesi standartlarının uygulanması
C. ☐ Denetlenen İşletmelerin UMS'nı Uygulamaması.
D. ☐ Denetime İlişkin Düzenlemelerin Yetersizliği
E. ☐ GKGD standartlarına uyumun sağlanamamış olması
F. ☐ Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet
G. ☐ Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar
H. ☐ Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi
I. ☐ Mevzuat Karmaşası
İ. ☐ Yapılan denetim işleminin kapsamı, işletme yönetimi tarafından bilinmemesi
13. Müşterilerinize Denetim Dışında Verdiğiniz Hizmetler (Birden fazla seçenek seçilebilir)

- A. ☐ Hiç bir destek vermiyorum
 B. ☐ Finans Danışmanlığı
 C. ☐ Vergi Danışmanlığı
 D. ☐ Hukuk Danışmanlığı
 E. ☐ Tasdik ve YMM
 F. ☐ Yönetim Danışmanlığı
 G. ☐ Eğitim
 H. ☐ UFRS danışmanlığı
 I. ☐ Diğer.....

			KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	NE KATILMIYORUM- NE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KESİNLİKLE KATILMIYORUM
			1	2	3	4	5
DENETLENEN İŞLETMELERE ETKİLER	14. 2015 yılı için Zorunlu Denetime dahil olacak şirketlerin (50 milyon TL aktif toplam, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan) kapsamı daha da genişletilmelidir.						
	15. Bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerine uygulanmasına ilişkin, kademeli geçiş takvimlendirilerek ilan edilmelidir.						
	16. Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri fayda, katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler						
	17. Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve Denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.						
	18. Türkiye’de Denetlenen Şirketler, Bağımsız Denetime Gereken Önemi Vermemektedir.						
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ve DENETİM	19. Denetimin, denetim firması aracılığı ile yapılması denetim kalitesini artırır.						
	20. SPK mevzuatına göre SPK da kayıtlı firmaların denetiminin, denetim firmaları tarafından yapılması olumlu bir düzenlemedir.						
	21. Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanması, bağımsız denetimde otokontrol sistemini oluşturacaktır.						

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA DÜZENLEME YAPAN KURUMLARA	22. Yasal boşluklar nedeniyle <u>denetçi veya denetim firmaları</u> , müşteri portföylerini koruyabilmek için denetimi olumsuz etkileyecek ödünler vermektedir.					
	23. Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.					
	24. Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.					
	25. Türkiye'de kurulan denetim firmalarının, yurt dışında faaliyet gösterebilmeleri için teknik destek ve teşvikler yeterlidir.					
	26. Denetçilerin yetiştirilmesinde, Yasal boşluklar nedeniyle, Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir.					
	27. Farklı üniversiteler / Kurumlar tarafından verilen eğitimler standart değildir.					
	28. Denetimde kalitenin artırılması amacıyla, Üniversitelerde "MALİ DENETİM " bölümünün oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.					
	29. Verilen denetim sertifikaların yurtdışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmesi, bağımsız denetim mesleğini etkin ve itibarlı hale getirecektir.					
	30. KGK, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır.					
	31. KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken Akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır.					
	32. Denetim standartlarını belirleme yetkisi, denetim uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma bırakılmalıdır.					
	33. Bağımsız denetçileri tek çatı altında toplayacak mesleki bir örgüt oluşturulmalıdır.					
	34. Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının Kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanmıştır.					
	35. SPK ve BDDK kanunlarında yapılan son değişikliklerle denetimde çok başlı yapı olmuştur.					

DENETİM KALİTESİNE ETKİLER	36. Kamu Gözetimi Kurumu; bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur.					
	37. KGK, SPK, BDDK, EPDK, Hazine gibi kurumların koordinasyonun sağlanmalı ve talep edilen farklı rapor formatlarının yeknesak hale getirilmelidir.					
	38. 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunun ve 6335 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler, Genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.					
	39. Yeni TTK ya göre denetçi yedi yıl arka arkaya aynı şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilme mecburiyeti olumlu bir düzenlemedir.					
	40. Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır.					
	41. İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini arttıracaktır.					
	42. Denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini arttıracaktır.					
	43. Yapılan yasal düzenlemelerle muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında kamu bilinci <u>oluşmamıştır</u> .					
	44. TMS, TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında, muhasebeleştirme ve raporlamadaki farklılıklar denetimi olumsuz etkilemektedir.					
	45. TMS, TFRS ve Vergi mevzuatı ivedilikle uyumlu hale getirilmelidir.					
	46. Bağımsız denetim ile ilgili birçok düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılması, denetimi olumsuz etkiler.					
	47. Denetim ücretlerine, bir standart getirilmelidir.					
	48. Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.					
	49. Denetçilere, Maliye Müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarını ve UYAP' ta yer alan ticari dava bilgilerini görüntüleme yetkisi verilmelidir.					

	50. Denetlenen işletmelerin yöneticilerinin denetleme konusunda denetçileri etkilememeleri için yasal düzenleme yapılmalıdır.					
--	--	--	--	--	--	--



**EK 2: SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM YETKİSİ ALMIŞ
ŞİRKETLER VE BU ŞİRKETLERİN LİSANS ANLAŞMASI YAPTIĞI
YABANCI KURULUŞ LİSTESİ**

	ŞİRKET AD	ŞEHİR	LİSANS ANLAŞMASI YAPTIĞI YABANCI KURULUŞLAR
1	Rehber Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	Antea
2	Önder Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	
3	Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	
4	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	
5	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ankara	
6	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Ankara	
7	Oluşum Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	Nexia International
8	Yky Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	
9	Bakış Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ankara	Ipg International Prattice Group
10	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve YMM A.Ş.	Ankara	Groupe Laviale Sohaca
11	Avrasya Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	
12	Ser-Berker Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	Dfk International
13	C & Ç Bağımsız Denetim Ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.	Ankara	
14	Dmf Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve YMM A.Ş.	Ankara	Russell Bedford International

15	Ayk Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	
16	Bdd Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	
17	Köker Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ankara	Agn International
18	Referans Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	
19	Aac Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	
20	Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara	Mazars
21	Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık SMMM A.Ş.	Ankara	Jhı Association
22	Meridyen Kurumsal Çözüm Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Ankara	
23	Finansal Eksen Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Ankara	
24	Adalya Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.	Antalya	
25	Arılar Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Bursa	Nexia International
26	As Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.	İstanbul	Nexia International Ltd
27	Başaran Nas Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Pricewaterhouse Coopers
28	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Premier International Associates
29	Değer Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Ecovis Europe Ag
30	BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Bdo International
31	Kavram Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Crowe Horwath International
32	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	İstanbul	Baker Tilly International

33	Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Prime Global
34	Işık Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Bkr International
35	Med Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Rg Treuhand Müth And Partner Gmbh
36	Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Iapa International
37	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Prime Global
38	Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Deloitte Touche Tohmatsu International
39	Aktan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
40	Ak Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş. Yetkisi Askıda	İstanbul	
41	Hlb Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Hlb International
42	Kapital Karden Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Rsm International
43	Ihy Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Kingston Sorel International
44	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
45	Mgı Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
46	Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
47	Hsy Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	İstanbul	Crowe Horwath International
48	İrfan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
49	Rasyonel Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Euraudit Int
50	Engin Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Grant Thornton
51	Bilgi Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	

52	Analiz Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A. Ş.	İstanbul	The Leading Edge Alliance
53	Birleşim Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.	İstanbul	Hazlems Fenton
54	Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Ernst&Young Global Limited
55	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.	İstanbul	Kreston International
56	Akis Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Kpmg
57	Bm Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Hlb International
58	Ulusal Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Russell Bedford International
59	Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Mazars Société Coopérative À Responsabilité Limitée
60	Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
61	Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Task International
62	Elit Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Cpa Associates International Inc.-Usa
63	Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Lea Global - The Leading Edge Alliance
64	Ege Bağımsız A.Ş.	İstanbul	Ch International
65	Ac İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.	İstanbul	Enterprise Network Worldwide
66	Karma Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Parker Randall International
67	Mercek Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
68	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Jhı Jeffreys Henry International
69	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
70	Bilgili Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.	İstanbul	Agn International Ltd

71	Türkmen Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yetkisi Askıda	İstanbul	
72	Detay Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	İstanbul	Iecnet(International Expert And Consultant)
73	Cpa Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	İstanbul	
74	Bd Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
75	Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	Praxity Global Alliance Ltd.
76	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.	İstanbul	Jpa International
77	Akt Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
78	Mbk Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Moore Stephens International Ltd
79	Consulta Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Inaa Group
80	Report Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
81	Eren Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	İstanbul	Grant Thornton
82	Aday Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	Pkf International Limited
83	Dmr Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	İstanbul	Kudos International Network
84	Adm Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
85	Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.	İstanbul	
86	Ag Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İstanbul	
87	Cpatürk Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İstanbul	
88	Sun Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İzmir	Pkf Worldwide

89	Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İzmir	Nexia International
90	Alternatif Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İzmir	
91	Batı Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	İzmir	
92	Crowe Horwath Olgü Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.	İzmir	Crowe Horwath
93	Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Kayseri	
94	Samden Samson Bağımsız Denetim A.Ş.	Samsun	
95	Yıldızlar Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Samsun	

Kaynak: 2015 Yılına kadarki SPK faaliyet raporlarına göre hazırlanılmıştır.

**EK 3: BANKALARDA FINANSAL DENETİM YAPMAYA YETKİLİ BAĞIMSIZ
DENETİM KURULUŞLARI**

1	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
2	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
3	Adalya Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
4	Akis Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
5	Aktan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
6	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
7	Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müş. A.Ş.
8	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
9	Avrasya Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.
10	Başaran Nas Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir. A.Ş.
11	Bdo Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
12	Bilgi Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
13	Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
14	Consulta Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
15	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
16	Değer Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
17	Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
18	Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
19	Drt Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
20	Elit Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
21	Engin Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.
22	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
23	Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
24	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
25	Hlb Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.
26	Ihy Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
27	Işık Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
28	İrfan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
29	Kapital Karden Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

30	Kavram Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
31	Mbk Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
32	Mercek Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
33	Mgı Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
34	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
35	Rehber Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
36	Ser&Berker Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
37	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
38	Ulusal Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.
39	Yky Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.

Kaynak: BDDK Faaliyet raporları (<http://www.bddk.org.tr> (15.09.2015)).

**EK 4: BANKALARDA BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI**

1	Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
2	Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşav. A.Ş.
3	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
4	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
5	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
6	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Kaynak: BDDK [http://www.bddk.org.tr\(15.09.2015\)](http://www.bddk.org.tr(15.09.2015))



**EK 5: ÖDEME KURULUŞLARI VE ELEKTRONİK PARA KURULUŞLARINDA
BAĞIMSIZ DENETİM YAPMAYA YETKİLİ KURULUŞLAR**

1	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
2	Aac Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
3	Abd Ada Bağımsız Denetim A.Ş.
4	Ac İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
5	Acc Bağımsız Denetim A.Ş.
6	Adalya Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
7	Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
8	Adm Bağımsız Denetim A.Ş.
9	Ag Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
10	Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
11	Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
12	Aksis Bağımsız Denetim A.Ş.
13	Akt Bağımsız Denetim A.Ş.
14	Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
15	Alternatif Bağımsız Denetim A.Ş.
16	Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
17	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
18	Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
19	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
20	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
21	Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
22	As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
23	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
24	Avrasya Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
25	Ayk Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
26	Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
27	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
28	Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
29	Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
30	Bd Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
31	Bdd Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
32	Bdo Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
33	Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

34	Bilgili Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
35	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.
36	Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
37	Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
38	Bm Bağımsız Denetim A.Ş.
39	Boğaziçi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
40	C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.
41	Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
42	Cpa Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
43	Cpaturk Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
44	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
45	Çağdaş Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
46	Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
47	Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
48	Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
49	Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
50	Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
51	Detay Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
52	Dmf Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
53	Dmr Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
54	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
55	Dtdenetimturkey Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
56	Ege Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
57	Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
58	Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.
59	Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
60	Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
61	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
62	Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.
63	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
64	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
65	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
66	Hilal Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
67	Hlb Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.

68	Hsy Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.
69	İhy Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
70	Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
71	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
72	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.
73	Kapital Karden Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
74	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
75	Karma Bağımsız Denetim A.Ş.
76	Karya Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.
77	Kavram Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
78	Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
79	Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
80	Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
81	Mbk Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
82	Med Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
83	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim A.Ş.
84	Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
85	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.Ş.
86	Metropol Bağımsız Denetim A.Ş.
87	Mgı Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
88	Mmb Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
89	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
90	Odita Bağımsız Denetim A.Ş.
91	Oluşum Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
92	Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
93	Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
94	Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
95	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
96	Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
97	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
98	Report Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
99	Revizyon Bağımsız Denetim A.Ş.
100	Sam-Den Samson Bağımsız Denetim A.Ş.
101	Ser&Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
102	Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

103	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
104	Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
105	Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
106	Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşav. A.Ş.
107	Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
108	Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.
109	Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
110	Yky Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
111	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
112	Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.

Kaynak: www.bddk.org.tr (25.10.2015)

ÖZGEÇMİŞ

Abdulaziz ERTAŞ

İşletme

Doktora

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: Midyat / 1970

Eğitim

Yüksek Lisans: Afyon Kocatepe Üniversitesi, İşletme

Lisans: Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye

Lise: Midyat Endüstri Meslek Lisesi / Midyat

İş/İstihdam

AKÜ Banaz Meslek Yüksekokulu

AKÜ Emirdağ Meslek Yüksekokulu

AKÜ Şuhut Meslek Yüksekokulu

AKÜ Sağlık Yüksekokulu

Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri

.....

Alınan Burs ve Ödüller

.....

.....

Yabancı Dil ve Puanı

(IELTS) Mayıs 2014 60